



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

MATHEUS FARIAS DE OLIVEIRA

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO MEDIATO AO
ADIMPLENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

CAMPINA GRANDE – PB

2017

MATHEUS FARIAS DE OLIVEIRA

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO MEDIATO AO
ADIMPLEMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
no centro de ciências jurídicas da Universidade
Estadual da Paraíba, como requisito para
obtenção do grau em bacharel em direito.

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego
Feitosa

Campina Grande – PB

2017

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

O48t Oliveira, Matheus Farias de.
Transação tributária como instrumento mediato ao adimplemento do crédito tributário [manuscrito] : / Matheus Farias de Oliveira. - 2017.
30 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2017.

"Orientação : Prof. Dr. Raymundo Juliano Rêgo Feitosa, Coordenação do Curso de Direito - CCJ."

1. Execução Fiscal. 2. Direito Tributário. 3. Administração Tributária.

21.ed. CDD 343.04

MATHEUS FARIAS DE OLIVEIRA

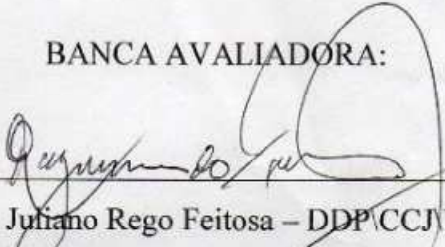
TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO MEDIATO AO
ADIMPLENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
no centro de ciências jurídicas da Universidade
Estadual da Paraíba, como requisito para
obtenção do grau em bacharel em direito.

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego
Feitosa

Aprovado em: 07/12/2017


BANCA AVALIADORA:



Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – DDP\CCJUEPB – Orientador



Prof (a): Me. Herleide Herculano Delgado – DDP\CCJUEPB



Prof. Esp. Jubevan Caldas Sousa – DDP\CCJUEPB

Campina Grande – PB

2017

AGRADECIMENTOS

Ao senhor da vida, Deus. Sua fé em mim e amparo só me dão mostras de que eu sou capaz de tudo o que eu quiser.

À minha mãe Érika (*in memoriam*), por me ensinar o que significa amor incondicional através dos exemplos deixados em vida.

À família, que APESAR DE, ajudou a formar o homem que eu sou hoje.

Aos amigos, que são luz na minha vida e responsáveis por extrair o melhor de mim.

À Procuradoria da Fazenda Nacional em Campina Grande, meu primeiro lar profissional, para onde, algum dia, quero regressar.

A Chris McCandless - “Alex Supertramp”, Rubin “Hurricane” Carter e Steve Jobs. Os seus exemplos ensinaram a um anônimo como eu que não posso deixar a opinião dos outros abafarem minhas convicções, e que às vezes na vida, não necessito ser forte, basta me sentir forte para seguir adiante. .

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
2. DIFICULDADES NA RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO ATRAVÉS DA EXECUÇÃO FISCAL	7
3. TRANSAÇÃO ENQUANTO MEIO ALTERNATIVO DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS	11
4. A TRANSAÇÃO TRIBUTARIA NO DIREITO INTERNACIONAL.....	15
5. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO	18
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	26
REFERÊNCIAS	28
ABSTRACT	30

RESUMO

O Judiciário brasileiro enfrenta uma crise. No que diz respeito às Execuções Fiscais, o quadro é ainda mais alarmante, porquanto, além de combater mazelas inerentes a todo judiciário como: falta de pessoal, demanda excessiva de trabalho, ausência de capacitação de pessoal e precariedade da estrutura física, tem na Execução Fiscal um cenário de profunda ineficácia procedimental na persecução do crédito do público. Assim, o presente estudo apresenta a transação tributária como alternativa viável para tornar a cobrança do tributo mais célere e satisfatória, munindo o Administrador Tributário da discricionariedade técnica (nos limites da lei) para que estas espécies de acordos passem a ser uma realidade no direito brasileiro (para além das previsões formais hoje existentes). A metodologia foca em um estudo bibliográfico, com base na doutrina e legislação aplicáveis ao tema, assim como, pela análise de artigos científicos. Ademais, conclui-se pela perfeita aplicação do instituto na seara tributária, servindo como consectário (ao contrário do que parte da doutrina advoga) do princípio da indisponibilidade *do interesse público* que reclama a nascimento urgente de uma lei de transação de âmbito nacional.

Palavras chave: Transação Tributária; Execução; Fiscal; Indisponibilidade do interesse público, discricionariedade técnica.

1. INTRODUÇÃO

Inicialmente, nossos estudos se centrarão na problemática que envolve o atual estado de ineficiência das Execuções Fiscais Judiciais, oportunidade em que será destacado o fato de que, mesmo sendo o principal instrumento para se recuperar créditos tributários inscritos em dívida ativa, os resultados insatisfatórios obtidos refletem a real necessidade de se pensar em novos modelos de cobrança, modelos que tragam melhorias quantitativas e qualitativas para a solução dos litígios de natureza tributária.

O instituto da transação surge como alternativa. A partir desta premissa, estudaremos a transação desde a apresentação do seu conceito clássico até a compreensão do instituto em outros ramos do direito, sobretudo no ramo de direito público, como forma de balizar a inserção de estudos mais aprofundados desta forma de autocomposição em matéria tributária. Para isso, faremos uma análise detalhada quanto à natureza jurídica da transação, apresentando as principais correntes doutrinárias, escolhendo, *data vênia*, a que melhor se adequa ao delineamento deste artigo.

Ancorado na pressuposto jurídico de que um nome dado a um instituto não tem o condão de lhe transmutar a natureza, traremos à baila o estudo dos termos de ajustamento de conduta, acordos de leniência e deleção premiada como genuínos acordos transacionais, malgrado existir a dissonância na nomenclatura.

A posteriori, o exame da experiência da Transação Tributária no cenário internacional será fundamental para estabelecer um comparativo com os rumos que a disciplina tem tomado no Brasil. Dessa forma, além de tecer comentários sobre a transação nos principais países que regem a matéria, através da observação destes, serão feitos apontamentos no sentido se haver um melhoramento na legislação nacional. Nesse espaço e com este fim, os *closings agreements*, *compromisse* (oriundos do direito norte americano), *o acta con acuerdo* e *actas de conformidad* (Espanha), *concordatio tributário* (Itália) e a tratamento jurisprudencial eficaz dado pelo Código Tributário Alemão - *Abgabenordnung* - serão objeto de concisa e pontual análise.

Por derradeiro, o ponto alto das discussões se dará em torno do artigo 171 do CTN, que dispõe sobre o instituto da transação no nosso país. Este impõe para que esta se aperfeiçoe, há necessidade de concessões recíprocas e litígio.

Para reforçar a legitimidade do artigo em tela, colacionaremos, além da jurisprudência dos tribunais superiores que sinalizam, pela utilização da transação como meio mediato de extinção da obrigação tributária, previsão norteadora da novel legislação processual civil, que

faculta que a autocomposição seja efetivada em qualquer fase do processo, devendo, inclusive, ser objeto de constante estímulo pelos membros integrantes do processo.

Considerando o exposto, nota-se que a instituição de uma Lei de transação, na forma como requerida pelo artigo 171 do CTN, constitui medida urgente. Por isso, faremos ponderações acerca do Projeto de Lei 5082\09, elaborado pela PGFN e Receita Federal junto à comunidade acadêmica, atualmente em tramitação no Congresso Nacional.

O PL em questão define competências para transação (através da criação de limites de alçada), as consequências decorrentes de sua adoção. Mas, principalmente, cria quatro formas de transação: a) Transação por adesão; b) Transação por recuperação judicial; c) Transação tributária, e; d) Transação em processo judicial, regulamentada de forma diferenciada a depender das peculiaridades da situação do contribuinte, que serão oportunamente explicadas aqui.

Descortinaremos também os pontos de contato existentes entre estas modalidades de transação. Como exemplo, a necessidade de que a transação seja instituída por agente competente, implicando em renúncia à discussão administrativa ou judicial dos valores.

Apesar dos avanços que significam a existência do referido projeto, ao longo do nosso estudo, críticas serão feitas no sentido de provocar a melhoria do referido projeto através da melhor doutrina, e o estudo comparado com a legislação de transação de alguns Estados. O objetivo é mostrar que a transação pode se tornar uma alternativa viável a sanar a crise eficaz das execuções fiscais judiciais.

2. DIFICULDADES NA RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO ATRAVÉS DA EXECUÇÃO FISCAL

O Judiciário brasileiro tem sido objeto de severas críticas relativas à sua incapacidade de exercer suas funções nos moldes de eficiência apregoados por nossa Constituição Federal. De fato, sendo a atividade Jurisdicional indelegável, a prestação jurisdicional deve ser exercida em sua plenitude, ofertando respostas satisfatórias àqueles que provocam o Estado-Juiz. Todavia, no plano prático, vê-se a configuração de um quadro caótico, o qual pode ter como causa alguns dos fatores que explicitaremos a seguir.

No que se refere aos processos judiciais de Execução Fiscal, regidos pela Lei 6.830/1980 e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil vigente, a realidade é ainda mais alarmante, sendo certo que, mesmo em se tratando de um importante instrumento

processual de cobrança e de efetivação de direitos, a ineficiência dos mecanismos judiciais executivos é reconhecida pelos próprios órgãos envolvidos na atividade de persecução dos créditos inscritos em dívida ativa.

A morosidade dos mecanismos inerentes à atividade jurisdicional representa um forte impeditivo para que seja efetivada a justiça fiscal nos processos de natureza tributária. Nesse ponto, é válido esclarecer que a eficiência da atividade jurisdicional tão esperada pelos cidadãos representa muito mais do que o simples “dizer o direito no caso concreto”, pois compreende também fazê-lo com a celeridade necessária. O cidadão comum costuma usar a expressão "a justiça tarda, mas não falha" quando o litígio vem a ser definitivamente resolvido após longos anos de espera. Porém, em realidade, um processo que perdura por mais de dez anos para ser finalizado não pode ser encarado como eficiente, visto que a insegurança jurídica eternizada e o real estado de indefinição judicial provocam uma lacuna incompatível com os ditames preconizados por nossa Constituição Federal.

Em meio a esse verdadeiro estado de letargia jurisdicional, é necessário pensar em meios alternativos para a resolução dos conflitos jurídicos de natureza tributária, sendo preciso estimular a autocomposição das lides, com o uso de instrumentos como a conciliação, a transação e arbitragem tributárias.

Na dicção de Neves (2014):

hodiernamente, há um notável incremento na autocomposição, mormente na modalidade denominada transação, o que, na concepção de parcela significativa da doutrina, representa a busca pela solução de conflitos que mais gera a pacificação social, haja vista que as partes, por sua própria vontade, resolvem o conflito e dele saem sempre satisfeitas. (NEVES, 2014, p.47)

Apesar de prevista no Novo CPC/2015 no seu Art. 3º §3º, a autocomposição nas lides de natureza tributária não tem sido a tônica nos processos judiciais. Em verdade, nas execuções fiscais, por exemplo, em que pese os atuais estímulos aos meios alternativos de solução de conflitos insculpidos pelo novo Código de Processo Civil, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ainda não tem a autorização legal para a prática de transações tributárias.

Em decorrência da contumaz litigiosidade torna-se humanamente impossível às partes do processo, sobretudo Juízes e Procuradores, desenvolver seus misteres a contento. De fato, tais agentes públicos são obrigados a lidar diariamente com um quantitativo de processos que os impedem de realizar suas atividades com um maior grau de eficiência.

No âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, por mais que se tenham desenvolvido mecanismos que otimizem o trabalho, tais paliativos não parecem suficientes haja vista ainda existir um volume processual exorbitante. As palavras do Dr. Marcelo Polo

(2017), Procurador da Fazenda lotado na Seccional de Passo Fundo- RS, denunciam:

á o estoque da Dívida Ativa da União (DAU), ou seja, os créditos passíveis de inscrição pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ultrapassa o valor de R\$ 1,3 trilhão conforme anuário da "PGFN em números 2015", relativo a dados de 2015". A soma de numerosos processos em que a PGFN atua chega ao impressionante número de pouco mais de 7,4 milhão de processos, distribuídos entre 2.072 Procuradores Fazendários" (POLO, 2017, p.37).

A quantidade exorbitante de processos existentes acaba sendo um impeditivo para a adequada análise dos casos de forma detalhada, o que certamente tem reflexos nos resultados obtidos. Aqui, quando se fala em resultados, importante que se diga, não estamos nos referindo apenas aos baixos valores arrecadados com as execuções fiscais. Há também baixos índices na prestação jurisdicional quando se percebe que a própria ineficiência gera novos conflitos, eternizando-se as demandas.

A respeito do atual estado de ineficiência em matéria de Execução Fiscal, Marcílio Ferreira Filho, Mestre em Direito pela UFPE e Procurador do Estado de Goiás, pondera:

No entanto, reputa-se que os processos de execução fiscal “são os grandes responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, tendo em vista que representam aproximadamente 39% do total de casos pendentes e apresentaram congestionamento de 91,9%, o maior dentre os tipos de processos analisados”, conforme informação extraída do relatório da Justiça em Números de 2016 (ano base 2015). (...). Os processos de execução fiscal representam cerca de 39% do total de casos no Poder Judiciário e 75% das execuções pendentes”. (FERREIRA FILHO, 2016).

A propósito, tratando-se de matéria com alto grau de especialização, a inexistência de varas especializadas nas comarcas interioranas e baixo nível de cobrança da matéria nos currículos universitários e bancas de concursos contribuem para que o conhecimento dos procedimentos e peculiaridades da matéria deixe de ser disseminados da forma como deveriam.

Salienta-se que, embora alguns juízes estaduais cometam algumas impropriedades técnicas atuando na recuperação do Crédito do Público, sobre eles não se pode imputar nenhuma culpa. A responsabilidade é sistêmica (problema de organização judiciária). Em verdade, na prática do dia a dia processual, os magistrados fazem o que está ao seu alcance, mesmo sendo evidente que as peculiaridades das questões inerentes ao direito tributário são muitas vezes negligenciadas.

A verdade é que Execução Fiscal é um assunto muito pouco cobrado nas bancas das universidades e nos editais dos concursos públicos, o que acaba por gerar repercussões negativas na rotina forense.

Surge ainda como crítica à Execução Fiscal o alto custo para o mantimento do processo ativo. De fato, além dos problemas já mencionados, pode-se dizer que um processo

desta seara é muito dispendioso. Em seis meses, a execução custa em média R\$20 mil. O cenário já é demasiado desanimador se considerar-se que esta é uma chaga geral. E mais ainda quando ela ocorre em Execução Fiscal, cuja premissa básica é recuperar valores que deveriam ter sido encaminhados aos cofres públicos.

A Execução Fiscal, no mais das vezes, dá azo a chicanas processuais e uso dos meios de defesa e recursos de maneira protelatória. Em muitos casos, o contribuinte, devedor contumaz, embora condenado a pagar multa de 10% sobre o valor da causa a título de ferimento à “dignidade da justiça”, continua sendo omissos no momento em que é chamado para oferecer bens de seu patrimônio. Comporta-se, ao revés, como verdadeiro ocultador profissional.

Ademais, nos casos de falência, recuperação judicial e insolvência, o atual modelo de execuções fiscais não fornece instrumentos que viabilizem uma recuperação de ativos equilibrada. Nesses casos específicos, a existência de múltiplos fatores (manutenção do emprego, concurso de credores, incapacidade real de pagamento) deveria ser considerada de forma mais harmoniosa por nossa legislação. A harmonia no trato dos direitos envolvidos seria facilmente atingida se fosse possível a prática de meios alternativos de resolução de conflitos onde todos fossem chamados a participar de forma cooperativa.

O meio que deveria ser usado para arrecadar valores aos cofres públicos, acaba sendo de difícil andamento, ainda mais quando se percebe que as próprias regras procedimentais ocupam um protagonismo desnecessário ao provocarem um entrave burocrático do processo. Dá-se muito mais notoriedade ao meio do que às finalidades desejadas.

Segundo dados extraídos do IPEA, no ano de 2015, os valores pagos espontaneamente pelos contribuintes somavam 1,2 trilhão de reais. Já os valores inscritos em Dívida Ativa, cobrados perante o juiz, chegaram a 1,3 trilhão. Naquele ano, a Fazenda Nacional recuperou 350 bilhões. Visto isoladamente, o número é expressivo e animador, mas representa aproximadamente apenas 25,8 % do valor cobrado (IPEA, 2015). Polo (2017), explica o problema de uma perspectiva mais ampliada:

O número não é de todo desolador, mas está muito longe do que se poderia considerar satisfatório (na nossa opinião, 50%), quanto mais numa perspectiva de duração média da execução fiscal de 9 anos, 9 meses e 16 dias. A morosidade é evidente: significa que são comprometidos dez exercícios financeiros para a recuperação do crédito tributário, receita corrente de um Estado Fiscal. São mais que dois mandatos políticos do Executivo, que necessita de regularidade no ingresso de receitas correntes para manter o funcionamento do Estado. (POLO, 2017, p.38).

Considerando o estado desolador acima apontado, é preciso discutir a efetividade da execução fiscal, desenvolvendo instrumentos intraprocessuais e extraprocessuais capazes de

contribuir para uma arrecadação mais satisfatória.

3. TRANSAÇÃO ENQUANTO MEIO ALTERNATIVO DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS

Antes de abordar as peculiaridades da transação enquanto meio alternativo de solução de conflitos de natureza tributária, cumpre conceituá-la como um instituto da Teoria Geral do Direito originário da Antiga Sociedade Romana. Transação significa convênio, ajuste, através do qual, mediante concessões mútuas, as partes se obrigam a efetivar a avença ficando a ela ligada.

Definindo-a como negócio Jurídico, Pontes de Miranda entende que transação é negócio jurídico bilateral em que duas ou mais pessoas acordam em concessões recíprocas com o propósito de pôr termo a controvérsia sobre determinada ou determinadas relações jurídicas (MIRANDA, 2003).

Ao contrário de Pontes de Miranda, Clovis Bevilacqua e MJ Carvalho Mendonça defendiam que toda transação se constitui através de um ato jurídico. Com a devida vênia, tal posicionamento não deve prosperar, pois, como afirmava Carnelluti (2000, p.258), "a transação é um espécie de contrato - negócio jurídico *sui generis*, porquanto dele advém uma declaração de vontade que visa produzir um efeito jurídico declaratório e não constitutivo, comum às espécies de contrato (*stricto sensu*)".

No Direito Civil, para alguns doutrinadores, a transação é trabalhada enquanto modalidade de contrato. Todavia, para ampla maioria da doutrina, é modo de extinção da obrigação. É por este mecanismo que as partes terminam ou evitam um litígio. É condição essencial à realização de concessões recíprocas, por óbvio. Caso nesta modalidade de contrato só o polo passivo da relação tributária cedesse, por exemplo, haveria pagamento por adesão, e não transação. Doutra banda, se então a parte credora renunciasse totalmente ao crédito, estar-se-ia diante de remissão (perdão) de dívida, e não transação.

Importa ressaltar que a existência de qualquer cláusula nula acarretará na completa nulidade do contrato de transação, uma vez que este se desnatura se houver o mínimo indício de desequilíbrio pactual. Diz, com isso, que essa modalidade negocial é indivisível.

Há também a previsão deste instituto no Direito do trabalho, quando permite a negociação entre empregado e empregador de verbas trabalhistas, apesar de ser este um ramo do direito em que vigora a proteção destinada ao empregado, capitaneada pelo *in dubio pro*

misero.

Ademais, ainda a título de exemplo, os conhecidos Termos de Ajustamento de Conduta (TAC) ocupam atualmente lugar de destaque em nosso ordenamento jurídico. Dentro das hipóteses autorizadas pela lei, pode o potencial agressor de interesses coletivos, difusos e individuais homogêneos buscar se adequar ao interesse tutelado.

Tal instrumento passou a estar previsto em diversas legislações diferentes, conforme se percebe no Estatuto da Criança e do Adolescente - ECA (Lei 8.095\90, art.211), no Código de Defesa do Consumidor (CDC, art.113) e na Lei de Ação Civil Pública (Lei 7.347\85, Art 5º§6º).

Carlos Leonel da Costa, Promotor de Justiça atuante no Estado de São Paulo desde 1987, expõe com brilhantismo as mais diversas situações da vida, reguladas por diversos ramos do Direito em que pode estar presente o Termo de Ajustamento de Conduta. Para ele,

nos últimos anos passou a ser comum ouvir falar em TAC entre o Ministério Público e empresas de pesquisa, exploração e de produção de petróleo ou gás natural para prevenção de danos ambientais; com construtoras e empreiteiras para garantir a melhor recuperação de imóveis; com empresas de loteamento para a preservação de mananciais e áreas de proteção; com empresas e instituições para assegurar o cumprimento das regras de acessibilidade para pessoas portadoras de deficiência; e com outros, para a proteção da infância e da juventude contra propagandas que possam influenciar o consumo indevido de algum produto; para a defesa dos direitos do idoso; para garantia de vagas em creche ou atendimento médico; para a proteção do consumidor diante de contratos de massa, portabilidade, cancelamento de serviços, etc. (COSTA, 2014).

A disseminação dos Termos de Ajustamento de Conduta por variados ramos jurídicos, não deve, contudo, ser confundida com a banalização deste. O seu uso pressupõe, antes de mais nada, a obediência aos ditames que a lei estabelece. O Ministério Público deve pautar sua atuação na condução do TAC, inspirado pela sua função de fiscal da Ordem Jurídica, defensor dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

Costa (2014) explica que "os TACs são verdadeiros contratos entre a parte legitimada no art. 5º da Lei 7/1985 e a parte ré, fora do processo, extrajudicialmente, dispensando homologação judicial para ter força executiva em caso de descumprimento". (COSTA 2014)

Nesse contexto, o essencial para o presente estudo é percebermos que, igualmente como as transações tributárias, o TAC é mecanismo essencial para diminuir a litigiosidade e somente pode ser realizado nos casos autorizados por lei. Ele merece maior prestígio como meio de solução prévia de conflitos na defesa de interesses coletivos e difusos.

Embora tenha como origem e maior campo de aplicação no direito Privado, diante das balizas da autonomia e disponibilidade dos créditos particulares envolvidos, o instituto da transação passou a ocupar espaços nos ramos de direito público. Salienta-se, ademais, que

qualquer distinção entre direito público e direito privado é meramente didática dada a complexidade dos conflitos da sociedade contemporânea, o que justifica a existência desse instituto no dito "ramo de direito público".

No contexto do Direito Penal e Processual Penal, vislumbra-se a transação como um meio mitigador da indisponibilidade da Ação Penal. Assim, no âmbito dos Juizados Especiais, regidos pela Lei 9.099/95, antes de oferecida a queixa crime (pelo particular) ou a denúncia (pelo *parquet*), oportuniza-se ao infrator concordar com a aplicação imediata de penas não privativas de liberdade, tais como: prestação de serviço à comunidade, indenização à vítima, entre outras. Aqui, é válido ressaltar que a possibilidade de transação está limitada às contravenções penais e aos crimes com pena máxima não superior a dois anos, com ressalvas, não se aplicando aos casos de violência doméstica e nem aos crimes de competência da Justiça Militar.

Sobre a Transação na esfera Penal, vale trazer a baila o pensamento de Nucci (2008, p.759), para quem

a transação envolve um acordo entre órgão acusatório, na hipótese enunciada no art. 76 da Lei 9.099/95, e autor do fato, visando à imposição de pena de multa ou restritiva de direito, imediatamente, sem a necessidade do devido processo legal, evitando-se, pois, a discussão acerca da culpa e os males trazidos, por consequência, pelo litígio na esfera criminal.

Entendeu o legislador que a aceitação da transação pelo beneficiário seria uma medida mais adequada a trazê-lo de volta à legalidade. O cárcere traria consequências demasiadamente danosas à vida daquele, que embora tenha cometido um crime, não parece, à luz da proporcionalidade, merecer sofrer as agruras de um julgamento. Isso não implica dizer que tem direito à benesse todo e qualquer infrator. Até para aqueles que praticam crimes de menor potencial ofensivo ou contravenções penais há um ponto de inflexão, de modo que não será abarcado pela norma quem incorrer em reincidência, por exemplo, não podendo se valer do instituto pelo prazo de cinco anos.

Além deste efeito, elenca-se outros impeditivos: a) quando o suposto autor da infração tiver sido condenado, pela prática de crime, à pena privativa de liberdade, por sentença definitiva; b) quando não indicarem os antecedentes, a conduta social e a personalidade do agente, bem como os motivos e as circunstâncias, restando não ser suficiente a adoção da medida. Desse modo, logo se percebe que a própria lei autorizadora pode dispor sobre as hipóteses em que a transação seria possível, não sendo diferente na esfera tributária, sendo certo, ademais, que a transação penal é medida pedagógica, atuando também na prevenção de novos ilícitos.

Hodiernamente, está em evidência na esfera Penal a chamada "deleção premiada", meio de obtenção de provas agravadas do qual a lei permite que sejam oferecidos benefícios aos delatores em troca de informações úteis ao esclarecimento de fatos delituosos. Sob este escopo, não deixa ela de ser uma maneira de transação, porquanto o colaborador expõe o sistema criminoso, recebendo em troca benefícios que, de outro modo, não receberia.

O efeito benéfico da Colaboração Premiada - termo mais adequado tecnicamente, visto que o importante, *in caso*, é a elucidação do fato criminoso, independentemente de deleção - varia de acordo com a legislação que a prevê. Pioneira ao tratar sobre o instituto, a Lei 8.072\90 (Crimes Hediondos) dispõe que o participante ou associado de quadrilha voltada à prática de tais crimes, pode ter, caso provoque a desarticulação do grupo, reduzida de um a dois terços da pena cominada. Já no crime de extorsão mediante sequestro a concessão do prêmio está condicionada à liberação da vítima.

O instituto da colaboração premiada sofreu um reforço normativo em diversos diplomas como: Lei 9.613\1998 (Lavagem de dinheiro), Lei 9.807\1990 (Proteção à testemunha), Lei 11.343\2006 (Combate ao tráfico de drogas) e a Lei 12.850\2013 (Combate às organizações criminosas), onde foi desenvolvido um procedimento mais completo. Os benefícios vão desde a redução da pena ao perdão Judicial.

Seguindo a mesma tônica da delação premiada, a Lei 12.529\2011 disciplinou o acordo de leniência, aplicado às infrações contra a Ordem econômica. A lei entrou em vanguarda quando regulamentou a técnica de investigação, impondo limites ao arbítrio do magistrado. Aqui, o acordo deve ser feito sob absoluto sigilo (art. 86 e 87) e o colaborador deve fazer prova dos demais envolvidos, atestando o cometimento por estes do crime ou crimes objeto de investigação antes que qualquer outra prova tenha sido produzida nesse sentido.

Uma lição basilar em direito é que o nome que é dado a um instituto jurídico não é capaz de modificar a natureza jurídica de tal instituto. Então, embora não sejam chamados de Transação, tanto os TAC's, como a deleção premiada e os acordos de leniência têm o efeito de "convidar" as partes a entrarem em acordo através de abdições recíprocas, existindo em todos os casos uma atmosfera de cooperação dentro de conflitos normatizados pelo direito público.

A verdade é que, seja no ramo de direito público, seja no direito privado, a transação tem alcançado bastante notoriedade. Seu uso para compor lides é cada vez mais frequente. Então, por que não se valer dela no Direito Tributário? Como veremos, países como Estados Unidos, Itália, Alemanha e Espanha já efetuam transação tributária já há alguns anos.

Neste diapasão, faz-se necessário analisar, em apertada síntese, a experiência estrangeira no que se refere à utilização da Transação Tributária, considerando as particularidades de cada sistema no momento de celebração do ajuste.

4. A TRANSAÇÃO TRIBUTARIA NO DIREITO INTERNACIONAL

O instituto da transação tributaria está originariamente presente em ordenamentos jurídicos de tradição jurídica anglo-saxã, sendo o principal deles o norte-americano (objeto de uma breve análise), mas também em diplomas de tradição romano-germânica de *Civil Law*, como Itália, Alemanha e Espanha.

Nos Estados Unidos é corriqueira a realização de transação em todos os âmbitos jurídicos como forma de evitar o desenrolar desgastante de um processo judicial. Em verdade, as *Alternative Dispute Resolutions* (ADR) são verdadeiros instrumentos de política pública. A transação (*trasation*), constituiu um dos tipos de ADR, juntamente com a mediação (*mediate*), conciliação (*conciliation*), arbitragem (*arbitration*) e a avaliação do caso (*case avaiation*).

Em matéria tributária, os Estados Unidos da América possuem uma evidente vantagem em relação ao Brasil. Lá, a existência de uma execução fiscal administrativa torna a cobrança do crédito tributário mais célere e efetiva. As disputas em juízo são raríssimas, pois dependem de pagamento do valor cobrado pelo poder público, de modo que o contribuinte só se valerá dessa via caso tenha o direito especialmente qualificado nos autos, uma espécie *de fumus boni uiris*.

A adoção de meios consensuais não provoca no contribuinte nenhuma espécie de comportamento desidioso ou contrário à boa-fé. Muito pelo contrário, ele quer evitar a todo custo a litigância em juízo, visto que representa procedimento mais oneroso. Assim, é alta a procura pela transação buscando pagar o valor devido ao fisco.

Há três tipos principais de acordos no país: Os denominados *closing agreements* (acordos conclusivos), *compromisse* (compromisso de oferta) e os *Alternative Resolutions Proceders*.

Existem duas espécies de *closing agreements*: um serve para realizar um acerto de pontos em que pairam certa controvérsia na declaração dos contribuintes, outro discute eventual responsabilidade tributária do sujeito passivo em um período. São chamados de acordos conforme a lei. Sobre a denominação, faz-se mister trazer ao estudo, mais uma vez, as lições de Polo, para quem a transação tributaria representa

espaços consensuais antes do lançamento de ofício pelo Fisco norte - americano. Daí que, para preservar juridicamente a atividade de lançamento como ato privativo do fisco, esses acordos conclusivos não são considerados pela doutrina e jurisprudência dominantes como de natureza contratual, mas como acordos conforme a lei. (POLO, 2017, p.32).

Tais acordos, por óbvio são extrajudiciais e definitivos. Por terem inspiração legal, a doutrina e jurisprudência dominantes dão a eles eficácia vinculante.

Já através do *compromisse*, uma outra espécie de transação, a Fazenda norte-americana se contenta em receber um valor menor do que o seria devido (considerando o valor principal do tributo), haja vista não nutrir mais expectativas de receber o valor integral, em razão da difícil situação do sujeito passivo ou dúvida em se determinar a real extensão da obrigação desse sujeito. O acordo é realizado em prol de consolidar uma Administração Tributária mais eficiente.

O devedor tem o dever de expor corretamente e com zelo a situação deficitária financeiramente que justifique a realização da avença, sob pena de ser responsabilizado criminalmente. O acordo subsiste até que o tributo seja totalmente pago ou a situação do devedor melhore, quando as cláusulas poderão ser revistas.

O último dos mais importantes acordos transacionais norte-americanos, o *Alternative Dispute Resolutions Proceders*, consiste em uma negociação realizada entre a *Internal Revenue Service* (IRS) e o contribuinte, limitada ao esclarecimento de questões de fato.

Na Itália, por sua vez, a autocomposição tem sido usada há muito tempo para dirimir conflitos em matéria tributária. O chamado *concordatio tributario* viabiliza a cobrança do crédito de maneira mais efetiva e eficiente. *Concordátio*, entretanto, é gênero dos quais são espécies: o *accertamento con adesione*, a *concilliazione giudiziale*, a *programmazione fiscale* e a *aquiescenza*.

O *accertamento con adesione* desenvolve-se numa fase exclusivamente administrativa. Antes da constituição do crédito, muitas vezes durante o processo de fiscalização, contribuinte e fisco entram em acordo sobre o montante do tributo devido, em um processo de total paridade e cooperação intelectual. Dessa espécie de transação, surge a *planificazione fiscale* concordada, uma tipo de acordo por adesão de massa onde se busca determinar a base de cálculo do tributo para uma gama de contribuintes (grupos de contribuintes e empresas).

La *concilliazione giudiziale* é outra espécie de transação. Desenvolve-se judicialmente e tem maior abrangência do que o *accertamento con adesione*, não havendo exclusão da matéria penal. A existência de "provas concretas" é o único pressuposto para conclusão válida

da avença. Essa conciliação judicial pode ser feita em dois momentos distintos: antes da audiência, e depois da audiência. Na primeira hipótese, a administração fiscal deposita na secretaria do juízo uma proposta de conciliação à qual o contribuinte tenha aderido. Na segunda hipótese, o acordo se perfaz perante o tribunal, caracterizado pela renúncia pela Fazenda de uma parte do valor que entende devido, com reduções de sanções, em troca de do recebimento imediato do valor que encerra o litígio.

Já a *programmazione fiscale* consiste no ajuste entre contribuinte, pessoa jurídica e administração, através do qual "*in abstracto*" é determinado o montante do tributo devido, levando-se em consideração a atividade realizada pela empresa. Soa como se fosse uma declaração simplificada para quitar obrigações tributárias de períodos passados, sejam biênios ou triênios.

Por fim, a *acquiescenza* é a renúncia em recorrer de uma autuação pela contribuinte motivada pela redução do valor da sanção tributária. A finalidade é inibir o manejo de recursos com o fim meramente protelatórios.

O efeito da utilização do instituto da transação na Itália é satisfatório, ocorrendo de fato a diminuição de recursos pendentes e extinção de processos judiciais. Sobre estas consequência benéficas, o Matheus Carneiro Assunção, Procurador da Fazenda Nacional, dispõe que

os dados relativos às extinções de processos no âmbito judicial são reveladores: 40% das decisões em processos judiciais em curso no ano de 2005 foram adotadas em virtude de transação tributária. Acaso tal resultado fosse alcançado no Brasil, desafogaria significativamente o Poder Judiciário e melhoraria o fluxo de recursos decorrentes da aplicação da legislação tributária, diminuindo o nível de litigiosidade. (CARNEIRO, 2009, p.9).

Na Espanha, outro país que estimula a transação tributária, dois modelos de acordos são predominantes: *o acta con acuerdo* e *actas de conformidad*. Os primeiros são acordos prévios ao lançamento do tributo - quando da feitura da proposta de regularização. Tal tipo de transação é utilizado nos casos de aparentes incompreensões normativas, quando legislador recorre ao uso de conceitos jurídico indeterminados. Também é utilizado quando a análise dos fatos concretos for imprescindível à correta aplicação da norma ou quando for necessário efetuar estimativas, diante de elementos ou características importantes que não possam ser quantificadas de forma precisa pela autoridade fiscal.

Quanto à segunda espécie de transação, as *actas de conformidadad*, o devedor não só aceita os fatos que são a ele imputados como também os confessa extrajudicialmente. Através de uma análise conjunta, contribuinte e credor verificam, consensualmente, os elementos necessários para aplicação do exação. Por ostentar esses caracteres, é vedada a impugnação

posterior pelo devedor de assuntos disciplinados na *acta de conformidad* bem como fatos e elementos da base de cálculo.

Outro país que merece uma menção (ainda que breve) no que diz respeito a aplicação de técnicas transacionais é a França. Do mesmo modo que ocorre nos demais países já citados, o contribuinte negocia, voluntária e extrajudicialmente, a redução total ou parcial das sanções tributárias. Com isso, fica ele impedido de discutir a dívida objeto do trato, porque a realização deste implica em renúncia tácita à Jurisdição tributária contenciosa.

Por derradeiro, o código tributário alemão - *Abgabenordnung* - não possui norma expressa autorizando a transação como forma de resolução de conflitos tributários, contudo isto não constitui empecilho para que o contribuinte participe efetivamente do procedimento de constituição da obrigação tributária naquele país. Antes do lançamento de ofício, pode ele discutir questões de fato (elementos que formam a hipótese de incidência da norma) para definir a extensão da obrigação, e depois do lançamento (ainda administrativamente), há a possibilidade de acordo no que se refere à questões de fato e de direito, chegando-se à resolução do conflito junto à administração.

Contudo, apenas judicialmente, através dos Tribunais Financeiros, a doutrina e jurisprudência alemãs entendem haver acordo. Tratam estes tribunais as negociações havidas antes do lançamento “como acordos sobre fatos”, com o fito de preservar a atividade de constituição do crédito como privativa da administração, e sobre eles não pode haver nenhuma revisão judicial. Dessa forma, sob o prisma dos Tribunais Financeiros, haveria acordo sobre direitos e deveres somente na resolução do litígio na via judicial, mediante homologação, com eficácia vinculante para as partes. Utilizando-se da discricionariedade técnica, o tribunal pode examinar controvérsias sobre fatos ou direito como também eventuais dúvidas objetivas suscitadas pelos contribuintes acerca da exigibilidade do crédito da maneira como formado pelo fisco.

5. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

A transação tributária está plasmada no Código Tributário Nacional no artigo 171. A autorização para transacionar pelo dispositivo provoca alguns efeitos nesta seara.

Como já apontado em tópico anterior, a transação, em que pese ter seu uso diferenciado em cada ramo do direito, tem a mesma natureza em qualquer deles. Assim como em um contrato, para a transação se efetuar é preciso que haja duas partes convergindo no que

se refere à regulação da obrigação, provocando extinção, modificação ou criação de direitos e deveres para os envolvidos.

O principal efeito da transação é a extinção da obrigação, através da modificação dos elementos da obrigação originária, culminando por criar um novo dever. Muito comum se estatuir no acordo a dação em pagamento de imóvel para quitação total ou parcial do débito, ou mesmo o implemento de um dever acessório como a apresentação pelo devedor de documentos que comprovem a sua situação financeira.

A transação poderá funcionar também como instrumento de regulação da relação jurídica, através, por exemplo, da confirmação da obrigação originária. Neste caso, para que se possa falar em transação, deve uma das partes fazer concessões, como no caso em que se mantem inalterado o débito principal, mas se renunciem as verbas sucumbenciais a que uma das partes faça jus.

Do ponto de vista do direito tributário devem ser consideradas juridicamente relevantes tanto a vontade do contribuinte quanto da Administração tributária, sendo aferida esta quando emitida por agente competente.

A vontade é tão importante que a transação poderá ser anulada quando presentes vícios na sua declaração. Aqui, todos os vícios são de nulidade, uma vez que não existe convalidação de ato viciado no Direito Administrativo. Ficam as partes adstritas à discussão da validade jurídica do acordo em si ou de alguma de suas cláusulas, não a validade ou exigibilidade da obrigação como estabelecida.

O CTN disciplina alguns requisitos para que possa ocorrer a transação quais sejam: 1) avença mediante concessões recíprocas, e; 2) existência de litígio.

Realizada sobre uma relação obrigacional tributária unidirecional, a transação tem um credor com competência tributante, a Fazenda pública, e um sujeito passivo tributário, o contribuinte. Assim, as concessões mutuas podem recair sobre: a) o valor do tributo devido, mediante lei específica com requisitos rígidos concedendo tal redução, quando houver dúvida sobre questões de fato ou dúvidas objetivas que possam significar o redimensionamento dos elementos que compõe a obrigação tributária; b) reduções de multa ou encargos de mora decorrentes de infração à lei tributária ou do não pagamento em tempo do valor devido; c) sobre a desistência ou renúncia à impugnação judicial ou administrativa da cobrança (concessão mínima), e; d) como já apontados, a criação de novas obrigações (dação em pagamento de bem imóvel) e a isenção ao pagamento das verbas de sucumbência.

Admite-se transação em litígio administrativo ou judicial. A pretensão resistida ao pagamento do crédito pode ocorrer em sede de Execução Fiscal, como pode se dar em razão

da existência judicial, validade ou exigência do crédito em ação ordinária, mandado de segurança ou embargos à execução.

A doutrina tem evoluído tanto a respeito do estudo do consenso entre Fisco e contribuinte que tem admitido o acordo, em hipóteses excepcionais onde haja extrema dificuldade de estimação da matéria fática que compõe a hipótese de incidência do tributo, antes do lançamento pela Fazenda, permitindo-se a constituição consensual do crédito. Neste contexto, a autoridade fiscal quando do lançamento por homologação, constata a declaração realizada de forma incorreta pelo contribuinte e o chama para colaborar e obter consenso sobre matéria fática e/ou jurídica objeto de lançamento pela administração tributária. Não há nenhum óbice a esta participação do contribuinte, uma vez que as modalidades de lançamento por declaração e por homologação constituem o crédito por ato do sujeito passivo.

A afirmação de que a constituição conjunta do crédito não pode ocorrer sob afirmação de que tal ato é vinculado e privativo da autoridade fiscal pode ser contornado, na forma ensinada por Polo (2017, p. 37): “Basta que a autoridade fiscal formalize o ato de lançamento de ofício e, ao final, o sujeito passivo oponha sua assinatura de concordância com o apurado pelo fisco, renunciando desde já a discutir o crédito na via administrativa ou judicial”.

A despeito de estar cristalizada a possibilidade de transação na lei, seu uso é contestado em matéria tributária. Quando teve oportunidade de se manifestar sobre o assunto, em sede de medida cautelar na ADI 2.405, de Relatoria do Ministro Carlos Britto, a qual foi proposta contra a Lei de transação do Estado do Rio Grande do Sul, O STF tratou a transação não como um favor fiscal a exigir lei específica nos termos do artigo 150 da Constituição Federal, uma vez que há realização imediata do crédito tributário, o que nem sempre ocorre na via judicial.

Em outras decisões sobre transação em matéria de Direito Público ,ficou assentado que há casos nos quais "O princípio da indisponibilidade do interesse deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela administração é a que melhor atenderá à ultimação deste interesse" (GRACIE, 2002). Assim, a transação tributária se transforma em um meio viável para concretização do interesse público, conferindo liberdade à Administração para, nos termos da lei, ponderar a situação concreta no intuito de melhor alcançar o interesse coletivo.

Na atualidade, as decisões de agora da Suprema Corte já sinalizam pela possibilidade do instituto da transação. No futuro, os debates serão sobre a correta aplicação de leis e não sobre sua aceitação.

A autocomposição negligenciada por anos em matéria tributária (de vez que foi por muito tempo apenas uma previsão formal) é reforçada pela novel legislação processual, principalmente, no seu artigo 3º§, “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.” (BRASIL, 2015).

O dispositivo estimula a autocomposição (dentre elas, a transação) em todas as esferas de poder e sobretudo dos sujeitos processuais, juízes, servidores, Ministério Público e advogados, sejam eles públicos ou privados. É um dever desses sujeitos almejar a conciliação a todo momento.

Ora, a lei é cristalina e não estatui limitações à transação. Por óbvio, esta será colimada mediante à égide de critérios objetivos prévios para não dar azo a privilégios alcançáveis por contribuintes, premiando o sonegador em detrimento dos demais administrados.

Pela leitura deste e de outros dispositivos, a transação (espécie do gênero autocomposição) se presume. Apenas quando todos os sujeitos processuais envolvidos renunciam expressamente, ou quando direito discutido não admita o mecanismo, é que deve ser e evitada (artigo 334 §§ 4º e 5º). Do contrário, a ausência de qualquer das partes à audiência autocompositiva tem como consequência a cominação de multa de 2% sobre o valor do proveito econômico obtido na causa.

Importa reiterar que o crédito tratado em transação tributária não se enquadra em um direito controvertido indisponível. O interesse público reclama meios mais eficientes de cobrança. De mais a mais, é melhor receber 50% de algo do que 100% de nada.

Coadunando-se com esses postulados, a criação de uma estrutura (física e normativa) que consolide a transação tributária para além das normas estruturantes do código de processo civil e do artigo 171 do CTN.

Em resposta ao quadro em tela, está em tramitação no Congresso Nacional o projeto de Lei 5.082|09, que pretende regulamentar a transação no país. Ainda que seja projeto, significou um grande avanço a sua elaboração, envolvendo a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Receita Federal do Brasil e a comunidade acadêmica, o que denota o seu caráter eminentemente técnico.

Em alguns artigos do Projeto, contudo, a redação parece imprecisa e incompleta. Para estas lacunas, algumas sugestões aqui realizadas poderão ser úteis, considerando futuras e\ou eventuais alterações do Projeto de Lei.

Resta evidente o objetivo, a tentativa do Projeto de aproximar o contribuinte dos

órgãos de fiscalização, instituindo-se uma gestão democrática.

Logo no seu artigo primeiro estatui-se a competência para cobrança de créditos tributários da União, cabendo à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e à Receita Federal o papel de mediação e efetivação do acordo. Apesar de a lei instituir uma cláusula de abertura para a cobrança de débitos não tributários, desde que devidamente inscritos em dívida ativa (artigo 60), negligenciou as importâncias tributárias e não tributárias de mais de cem autarquias e fundações públicas federais.

Ainda neste artigo, foi estabelecido que a finalidade da transação é a composição de conflitos com o fito de extinguir o crédito tributário. Entende-se como impróprio colocar a transação como forma de extinção do crédito tributário. O que provoca a extinção do crédito é pagamento provado pela transação.

Através da leitura do primeiro artigo, depreende-se também (como já exposto), que para haver transação deve existir uma lide. Antes do regular lançamento do tributo impugnado judicial ou administrativamente não se pode falar em transação.

O projeto veda a transação acerca do valor do tributo em si (principal), limitando as concessões a verbas decorrentes de encargos legais e sucumbenciais. Evita-se com tal previsão que o contribuinte veja o instituto como um prêmio à sonegação, por mais que, *a priori*, signifique tolher o agente responsável pelo acordo da discricionariedade técnica que lhe é peculiar.

Em situações como insolvência civil, falência e recuperação judicial justificadas por crise financeira comprovada enfrentada pelo contribuinte, é possível a minoração de: a) cem por cento do valor das multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias; b) cinquenta por cento das multas de mora e de ofício; c) sessenta por cento dos juros de mora; d) cem por cento dos encargos de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária. Deve-se atentar, ademais, para a impossibilidade de reduções nas multas de mora, ofício e juros de mora que ultrapassem cinquenta por cento valor do crédito tributário consolidado.

Para Marques (2014) estas limitações atendem a um propósito, não concordando a insigne autora com as reduções atinentes aos juros de mora:

Entende-se salutar estas limitações, a fim de evitar que seja mais vantajoso para o contribuinte o pagamento por meio da transação em comparação com a quitação em seu tempo correto. Não se concorda, contudo, com o desconto de até sessenta por cento nos juros de mora. Afinal, desde a Lei 9.065, de 20.06.1995 os tributos da União são atualizados por meio da Taxa SELIC. Ora, sabe-se que a referida taxa é mista no sentido de abarcar tanto a correção monetária quanto os juros moratórios não sendo possível decompô-la em seus elementos. (MARQUES, 2014, p.113).

Neste diapasão, sabe-se que o objetivo da correção monetária é manter o valor da

moeda diante da inflação. Em sendo assim, qualquer desconto dos juros moratórios repercutirá no valor do tributo em si, minorando-o.

É sabido que o Projeto de Lei 5082\2009 não admite negociação do principal, mas é possível pensar em melhoramento dessa legislação para o futuro, permitindo a redução quando, por exemplo, o interesse coletivo reclamar. Às vezes o pagamento do tributo pode significar um prejuízo maior para a sociedade. Assim, o valor cobrado de um empresário responsável por movimentar a atividade econômica de uma pequena cidade, empregando cidadãos, poderá ser perdoado, porquanto seria muito mais danoso o seu afastamento dos negócios tendo em vista o interesse coletivo.

O projeto cria as Câmaras Gerais de Conciliação e Transação (CGCT), vinculadas à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, presidida pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador da Fazenda por ele designado. As câmaras, que terão composição paritária entre Procuradores da Fazenda Nacional e Auditores Fiscais da Receita Federal, serão responsáveis por dispor sobre requisitos para realizar a transação bem como sua aprovação, *in concreto*.

A aprovação das transações será feita de acordo com os limites de Alçada, graus de competência que se somam à medida que o valor do crédito se eleva. Destarte, para valores de até 1.000.000,00 (um milhão de reais) a efetivação da transação competirá a Procurador da Fazenda, designado pela Procurador Geral, de acordo com resolução da Câmara. Para valores superiores a 1.000.000,00 (um milhão) será necessária a anuência do Procurador Geral da Fazenda Nacional. Quando os valores forem iguais ou superiores a 10.000.000,00 (dez milhões) caberá a chancela do Ministro de Estado da Fazenda.

Quanto a valores inferiores ao mínimo para ajuizamento em execução, o Procurador Geral da Fazenda Nacional, atendidos as condicionantes impostas pela CGCT, empenhará esforços em prol da transação, haja vista, nestes casos, tratar-se de cobrança extrajudicial.

Estão elencadas no Projeto de Lei quatro espécies de transação: a) para processo judicial (artigos 30 e 31); b) para Recuperação Judicial, Falência e Insolvência Civil (arts.32 a 34); c) por recuperação tributária (arts. 35 a 42), e; d) por adesão (arts. 43 a 45). Não será permitida a negociação com contribuintes que tenham sido condenados por crimes contra a ordem tributária e ao sistema financeiro Nacional.

A transação em processo judicial será delimitada pelo pedido inicial, podendo, eventualmente abarcar matérias de fato e de direito não presentes no processo, desde que conexas com a demanda principal para os casos de crédito tributário devidamente constituído por homologação ou ofício, em qualquer fase do processo judicial (até a data do despacho de

admissibilidade do recurso extraordinário e especial), e quanto às execuções fiscais até a decisão de primeira instância que julgue os embargos, e, na ausência deste, a data que designa leilão.

A legislação sobre transação do Estado de Goiás pode servir como fonte de inspiração para o projeto de lei federal à medida que impede o pacto quando o processo se encontrar garantido por penhora bastante para abarcar 75% do débito, em avaliação feita dentro de um período de até 180 dias. Se a penhora for abaixo de 75% a transação pode ocorrer, porém o contribuinte só poderá liberar seu bem ou pecúnia de constrição se quitado o débito (assim como ocorrem com os parcelamentos em sede de execução fiscal).

A seu turno, a transação por recuperação judicial, regulamentada pela CGCT, terá os pedidos direcionados ao juiz, a quem competirá proceder com zelo a fim de evitar que qualquer credor preferencial em casos tais seja preterido. Uma vez recuperado da situação que o submeteu à insolvência ou impôs a recuperação judicial, o devedor firmará um TAC se comprometendo a, nos cinco anos seguintes, manter a regularidade frente aos tributos federais, sob pena de lhe ser cobrado a importância originária do tributo com o acréscimo de 20% a título de sanção.

A transação por recuperação tributária atende às pessoas que não podem requerer a transação por recuperação judicial. Ainda assim, continuam excluídas da possibilidade de pacto: os consórcios, entidade de previdência complementar, instituições financeiras públicas ou privadas, sociedade operadora de plano de assistência de saúde, sociedade seguradora e equiparadas.

Para celebrar esse tipo de transação o contribuinte deve exercer a atividade econômica pelo prazo de dois anos, pelo menos. Além disso, haverá investigação da vida da empresa e dos seus sócios com poderes de gerência. Qualquer procedimento de transação destes dentro dos últimos cinco anos, assim como qualquer condenação por fraude contra credores, à execução ou crime contra a ordem tributária impedem a perfectibilização do acordo.

Considerando que a abertura para transação é ato discricionário por parte do Fisco (em qualquer caso), deve o devedor, ao requisitar a transação por recuperação tributária, instruir o pedido com as justificativas que entende pertinentes para que a empresa se encontre em crise, garantindo riscos eventuais através do arrolamento dos bens da empresa e dos seus sócios, em responsabilidade solidária. E, mais importante, deve mostrar que a empresa é viável e importante para economia do lugar onde instalada, assinando um TAC (comum a todos os casos).

A transação embasada na recuperação tributária permite o parcelamento do débito em

até o máximo de sessenta meses.

A última modalidade de transação é a transação por adesão. Poderá ser concedida em duas hipóteses: 1) Por autorização do Ministro da Fazenda ou Advogado Geral da União fundado em jurisprudência dos tribunais superiores, e; 2) quando autorizado por lei específica. Caberá a CGTC estipular um regramento com critérios objetivos (proporcionando tratamento igualitário a contribuintes que se encontrem em igual situação) para que se possa submeter as solicitações de transação.

Ponto comum a todas as hipóteses de transação que já foi dito no corpo deste artigo, e goza de prestígio no PL 5082\09, é a impossibilidade de discussão da matéria através de recursos administrativos ou judiciais, porque o instituto é incompatível com a vontade de recorrer e com os postulados da boa-fé e da segurança jurídica pelo que o próprio sujeito passivo fez a opção pela transação em detrimento do processo (judicial ou administrativo).

Dessa forma, é possível a reabertura da discussão do termo de transação somente se questionada alguma nulidade. Esta pode ocorrer nas seguintes situações: a) inobservância dos aspectos formais e matérias da lei de transação; b) tratar sobre contenda já decidida judicialmente e transitada em julgado; c) prova de concussão, corrupção passiva e prevaricação, ou; d) a existência de qualquer vício do negócio jurídico. Qualquer arguição de nulidade (que pode ser reconhecida de ofício pelo juiz) fora dessas hipóteses será considerada litigância de má-fé.

Com o fulcro de evitar que o sujeito passivo se valha da transação como forma de procrastinar o pagamento do tributo, o projeto lei prevê, além de admitir apenas uma proposta de transação por conflito (art. 21), estabelecimento de um prazo de 180 dias (prorrogável por igual período) para que a Fazenda Nacional ponha fim ao caso.

A lei peca ao não prever um prazo mínimo sem que o contribuinte possa realizar a transação. Poder-se-ia estabelecer um prazo de cinco anos, semelhante ao que acontece no direito norte-americano, com a celebração dos acordos conforme a lei.

Caso o devedor descumpra o pactuado, a consequência será a interrupção da prescrição do débito, com base no V do art. 174 do CTN, junto à sanção de 20% sobre o valor originário do débito, como já explicitado quando se tratou os modelos de transação.

Vale salientar que, desde que o contribuinte protocola o pedido de transação, fica suspensa a prescrição punitiva para eventuais crimes relacionados, como: apropriação indébita e sonegação previdenciária e crimes contra a ordem tributária, e quando efetua o pagamento fica extinta a pretensão punitiva.

Como forma de mostrar transparência procedimental, as ementas dos termos de

transação serão publicadas na forma de regulamentos na internet pela CGCT. Neste ponto, a legislação do Estado de Pernambuco é mais severa ao exigir a publicação do acordo como um todo no Diário Oficial, omitindo-se somente as partes sigilosas.

Merece crítica também o Projeto de Lei à medida que possui um regramento muito genérico quando trata dos procedimentos que o agente administrativo é obrigado a seguir. Apesar de ser discricionária a concessão de transação, ela deve ser guiada pela técnica e critérios preestabelecidos. Na forma como está colocado atualmente, fica apenas vinculado à legislação infra legal (regulamentos da CGCT).

Em que pese ser objeto de críticas pontuais, a mera existência de um projeto de lei sobre transação tributária já é um avanço significativo, tendo em vista que o artigo 171 do CTN reclama há mais de quarenta anos a sua existência. Cabe à PGFN e a RFB, juntamente com a comunidade acadêmica, realizar pressão sobre o Congresso Nacional para que este seja levado a cabo.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao Estado compete captar recursos financeiros para persecução de seus fins, capitaneados, pela busca incessante do interesse público. A tributação se revela como uma alternativa para realizar tais fins, compelindo os cidadãos a contribuírem, tornando-os elementos ativos no processo de pacificação social e efetivação do interesse coletivo.

Quando os contribuintes não pagam as exações que lhes são cobradas, estão passíveis de serem escritos em dívida ativa e a figurarem, por conseguinte, no polo passivo de Execuções Fiscais.

Na praxe, as execuções tem se revelado um mecanismo ineficaz para cobrança de crédito do público. A melhora do atual quadro passa pelo desenvolvimento concomitante da própria execução fiscal (tornando-a mais rigorosa), e, principalmente, meios alternativos de cobrança. O meio autocompositivo transacional aparece como alternativa plausível.

Em verdade, desde o antigo Código de Processo Civil a doutrina já advogava pela necessidade de se implementar no Direito como um todo esses institutos de acordo consensual entre as partes. Mas, antes, o que era fruto de uma interpretação legal, hoje está cristalizado em lei e é um comando que obriga a todos.

Logo, o argumento de que a transação em matéria tributária é ilegal cede diante do comando constitucional (prevê a sua instituição mediante lei específica) e legal (CPC e CTN).

O instituto não vai de encontro ao interesse público, mas complementa-o à medida que poderá ser usado como recuperador de quantias já dadas como perdidas.

Atráves da experiência do direito internacional, pode-se perceber que a prática da transação está atrelada à existência de um processo judicial rígido e de uma discricionariedade administrativa técnica (limitada por lei) que o agente competente para transação possui. Essas legislações servem como ponto de inspiração para o direito brasileiro, ainda tão insipiente na matéria.

Buscou-se evidenciar que não existe óbice na Constitucional à existência da transação na seara tributária. Ao revés disso, a Carta Magna delinea os contornos para existência do Instituto. A lei especifica que a instituir deverá ponderar interesses conflitantes e prever requisitos e condições de efetivação.

Notou-se com este estudo que, apesar de presente no Código Tributário Nacional a transação, não há qualquer disciplina da matéria por uma lei de cunho Nacional e sua redação ainda está passível de críticas, posto que coloca a transação como uma das formas de extinção do crédito tributário. Restou esclarecido que o acordo entre contribuinte e Administração não extingue a obrigação. Isso só vai acontecer com o regular pagamento.

A despeito de inexistir na legislação federal uma acerca de transação, está em tramitação no Congresso Nacional o PL 5.082\09, que ambiciona instaurar a autocomposição tributária em âmbito federal, atendendo aos reclames da Carta Maior e do artigo 171 do CTN. Como se viu por aqui, o projeto está sujeito à críticas, que foram cuidadosamente feitas no sentido de provocar o nascimento de uma lei federal sobre transação o mais técnica possível, para ter credibilidade.

Críticas à parte, reitera-se: a mera existência de um Projeto sobre o tema já se constitui em um grande avanço instado por longos anos. Afinal, a prática atesta que os benefícios oriundos da transação superam as teses que lhe são contrárias, tanto do ponto de vista da eficiência arrecadatória quanto pela possibilidade de melhor alcançar a justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. A Transação Tributária e o Projeto de Lei N. 5.082/2009. **Revista AGU**, Brasília, v. 10, n. 29, p. 267–293, jul./set., 2011. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/6064408>. Acesso em: 12 dez. 2017.
- BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 12 dez. 2017.
- _____. Lei Nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 12 dez. 2017.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 253.885-0 Minas Gerais. **STF**, Brasília, 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258322>>. Acesso em: 12 dez. 2017.
- CARNELUTTI, Francesco. **Como se faz um processo**. Campinas/SP: Editora Minelli, 2000.
- COSTA, Leonel Carlos da. Termo de ajustamento de conduta (TAC) e algumas observações sobre o seus limites. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, a. 19, n. 4140, 01 nov. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/30469>>. Acesso em: 8 nov. 2017.
- _____. **Manual de Direito Processual Civil**. 6 ed. São Paulo: Método, 2014.
- FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. O Problema Crônico Da Eficiência Na Execução Fiscal: Repensando a cobrança judicial dos créditos inscritos em dívida ativa. **SGC.goias.gov.br**, 2016. Disponível em: <<http://www.sgc.goias.gov.br/upload/arquivos/2017-02/o-problema-crOnico-da-eficiEncia-na-execuCAo-fiscal.pdf>>. Acesso em: 12 dez. 2017.
- IPEA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)**. Comunicados do IPEA, nº 127. Brasília: IPEA, jan. 2012.
- _____. **Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal**. Brasília: IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2011b. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas->>>. Acesso em: 27 nov. 2017.
- MARQUES, Tarsila Ribeiro. **Transação Tributária: O Direito Brasileiro e a Eficácia da Recuperação do Crédito Público à Luz do Modelo Norte - Americano**. Curitiba: Juruá, 2014.
- NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. Volume único. 8 ed. Salvador: Editora Jus Podium, 2016.
- NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis Penais e Processuais Penais Comentadas**. 3 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

POLO, Marcelo. A transação no contexto da cobrança do crédito tributário. **Revista Justiça Fiscal**, a. 8, n 30, pp. 30-43, maio/2017.

ABSTRACT

The judiciary power faces a crisis. In the regard of tax executions, the condition is even more alarming, while, instead of fighting against inerent problems of the own judiciary, such as: lack of personnel, excessive work demand, lack of personnel capacitation and precariety in the buildings, they have in the tax execution a scenario of deelep procedure inefficiency in the pursuit of the public credit. Therefore, the present study presents the tax transaction as a viable alternative to make the tax charge more swift and satisfying, giving the Tax Administrator the technical discretion (within the bounds of the law) to make these sorts of arrangements became a reality in the brazilian law (beyond the current formal predictions). Specialized doctrine's works, mainly the opinion of professionals who deal with the problems here exposed, were extracted from books and scientific articles and served as a basis for the defended point of view. Besides, it's concluded for the perfect aplication of the institute in the tax area, serving as a confirmation (despite of what part of the doctrine advocates) of the *Princípio da indisponibilidade do interesse público* that claims for the urgent birth of transaction law nationwide.

Keywords: Tax transaction; Execution; Tax; Indisponibility of the public interest; technical discretion.