

**XXVI ENCONTRO NACIONAL DO  
CONPEDI BRASÍLIA – DF**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO**

**MARIA DE FATIMA RIBEIRO**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

**Representante Discente** – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

#### **Secretarias:**

**Relações Institucionais** – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

**Educação Jurídica** – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

**Eventos** – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

**Comunicação** – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

---

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa  
- Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-437-2

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais.
2. Tributos.
3. Imunidade.
4. Impostos. XXVI Encontro Nacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34



# XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

### **Apresentação**

Durante o período de 19 a 21 de julho de 2017, foi realizado o XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Brasília - DF em parceria com os Cursos de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado da UNB - Universidade de Brasília, da Universidade Católica de Brasília – UCB, do Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Desigualdades e Desenvolvimento: O papel do Direito nas políticas públicas.

Neste Livro encontram-se publicados 18 (dezoito) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como economia e ciência política.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre a função social dos tributos, imunidades, tributação internacional, justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, impostos diversos, atividade financeira do Estado entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas. Dentre os trabalhos apresentados, predominaram artigos sobre questões relacionadas à desoneração tributária, especialmente as imunidades e a atuação estatal para a implementação de políticas vinculadas às finalidades estatais e extrafiscalidade (cinco dos dezoito artigos). O tema da desigualdade social e tributação, extremamente atual, foi contemplado com três artigos, temática também interligada com o problema da função social do tributo e políticas

públicas que foi tratada em dois artigos. As questões referentes à federação e sistema tributário são consideradas em dois artigos, assim como do tema do âmbito de incidência do ISS que é considerado em dois trabalhos. Com um artigo referente cada temática tem-se direito internacional tributário, transação, tributação ambiental e processo tributário.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão - Universidade Católica de Brasília - UCB

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - Universidade de Marília – UNIMAR

## CRÉDITO TRIBUTÁRIO TRANSACIONÁVEL TRANSACTIONAL TAX CREDIT

Larissa Peixoto Valente

### **Resumo**

O presente artigo tem por objetivo analisar o crédito tributário que pode ser alvo da transação tributária. Em primeiro, será analisada a relação jurídica tributária, para em seguida ser delineada a obrigação tributária desde o seu nascimento até a constituição do crédito tributário. Este será enfatizado no aspecto de sua extinção em face da transação tributária, relativizando-se supremacia do interesse público e da indisponibilidade do bem público.

**Palavras-chave:** Relação jurídica tributária, Crédito tributário transacionável, Transação tributária

### **Abstract/Resumen/Résumé**

The purpose of this article is to analyze the tax credit that may be the target of the tax transaction. Firstly, the tax legal relationship will be analyzed, and then the tax obligation will be delineated from its birth until the constitution of the tax credit. This will be emphasized in the aspect of its extinction in the face of the tax transaction, relativizing the supremacy of the public interest and the unavailability of the public good

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Legal tax relationship, Tradable tax credit, , tax transaction

## **1 INTRODUÇÃO**

Este artigo pretende abordar a análise do crédito tributário passível de ser transacionado, demonstrando-se que se trata de um bem público disponível, posto que se transfigura como um meio que a Administração Pública pode promover interesses públicos primários.

A pesquisa adotou como método de abordagem o método hipotético-dedutivo a fim de que se compreenda o crédito tributário transacionável a partir das argumentações que o tema comporta, tendo como alicerce os valores que o circundam, partindo da análise racional de argumentos gerais rumo a argumentos particulares. Tem-se o método qualitativo com o auxílio da observação participante a ser utilizado, haja vista que se pautou captar informações de forma geral. Não obstante, para a realização desta pesquisa, por técnica recorreu-se à revisão bibliográfica de documentos e obras que versam sobre o assunto.

Assim, diante desta descrição, de início, analisam-se as características da relação jurídica tributária, identificando-se os seus elementos, sua origem e a obrigação tributária, com desfecho no crédito tributário.

Após essas breves linhas, o texto passa a tratar do assunto núcleo: o crédito tributário passível de transação tributária diante dos dogmas da Administração Pública e sua relativização, sendo um meio desenvolvido para a realização dos direitos e garantias individuais.

## **2 O PLEXO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA**

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

O individuo possui o dever fundamental de pagar tributo em razão da promoção dos direitos e garantias fundamentais e atividades estatais. O referido dever tem fundamento no próprio poder que o Estado exerce sobre os cidadãos, posto que estes se uniram para que a instituição promovesse a defesa de seus direitos. Para a promoção desses direitos, o Estado

precisa de valores, razão pela qual o poder de tributar estaria dentro do âmbito do poder que é exercido sobre os cidadãos.

Por meio de atos normativos, os entes estatais exercem o poder de tributar que lhes fora concebido pela Constituição que lhes rege. Tal poder parcelado passa se denominar de competência tributária, consubstanciando-se na possibilidade de instituição dos tributos, a fiscalização e a arrecadação dos tributos listados como pertencentes de sua alçada. Em tais instrumentos normativos, os entes competentes identificam as características da hipótese de incidência de um tributo. A hipótese de incidência corresponde a uma norma tributária e sua incidência conduz a conclusão da juridicização do fato contemplado na hipótese de incidência da norma e que ocorreu na realidade fenomênica<sup>1</sup>. Para o doutrinador Vittorio Cassone, a hipótese de incidência 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 correspondente<sup>2</sup>. 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.

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 jurídica tributária válida que instituirá um tributo, dizendo que ele surgirá em concreto quando da ocorrência do fato descrito hipoteticamente em sua hipótese de incidência<sup>3</sup>.

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.

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

---

<sup>1</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

<sup>2</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2002, p 60.

<sup>3</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 1990, p. 43.

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<sup>4</sup>. 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.

### 3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

#### 3.1 DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA AO NASCIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Os primórdios da doutrina da obrigação tributária estão nos estudos da obrigação no âmbito do direito privado. Segundo Clovis Bevilacqua, 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 omissão<sup>5</sup>. 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.

Embora esteja classificada como obrigação, a obrigação tributária possui peculiaridades que fazem se diferenciar da categoria jurídica do direito privado. A obrigação tributária estabelece o fato jurídico que torna os sujeitos obrigados, sem declaração de vontade, sendo a lei a geradora da obrigação<sup>6</sup>. 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 tributária<sup>7</sup>. Mais uma característica da

---

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> BEVILAQUA, Clovis. **Código civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado**. V. IV. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1950, p 6.

<sup>6</sup> BEVILAQUA, 1950, p. 7;

<sup>7</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p 18, v 2.



obrigação tributária que a diferencia do regime jurídico de direito privado é o seu eminente caráter patrimonial da prestação, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional<sup>8</sup>.

Ao se confrontar tal mandamento legal com a prática, temos que, efetivamente, a cobrança de tributos é a obrigação principal advinda do comando normativo específico, enquanto que a acessória se traduz em um dever tributário a exemplo de preencher livros fiscais, notas, por exemplo<sup>9</sup>. E por ter na sua essência uma prestação positiva ou negativa, a obrigação acessória carece de patrimonialidade, de forma que Paulo de Barros Carvalho as denomina como deveres instrumentais ou formais, servindo como instrumento para a Administração Tributária acompanhar e consiga seus objetivos tributários<sup>10</sup>.

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.

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 passivo<sup>11</sup>. Em outras palavras, possível 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<sup>12</sup>.

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 cabível. Com o lançamento haverá a constituição do crédito tributário<sup>13</sup>.

Diferentemente da posição de Sérgio Pinto Martins opina Paulo de Barros Carvalho, para o qual a obrigação tributária é constituída como norma individualizada no sistema

---

<sup>8</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007 2007, p. 320.

<sup>9</sup> FIGUEIREDO, 2004, p. 82.

<sup>10</sup> CARVALHO, 2007, p. 323.

<sup>11</sup> FIGUEIREDO, 2004, p. 88.

<sup>12</sup> FIGUEIREDO, 2004, p. 90.

<sup>13</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 175

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 tributária<sup>14</sup>. Também nesse momento surgiria o crédito tributário, sendo este um dos elementos da norma individualizada advinda do lançamento tributário.

Malgrado a posição de Paulo de Barros Carvalho, o Código Tributário Nacional distingue crédito tributário de obrigação tributária, como se ambos existissem separadamente: obrigação tributária seria constituída com o fato gerador e o crédito tributário 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<sup>15</sup>. O lançamento<sup>16</sup> determina que a atividade do administrador é vinculada, sendo vinculados os atos que permitem a ocorrência da formalização do lançamento, não sendo vinculado o produto do lançamento, qual seja, o crédito tributário. Dessa forma, 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.

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 fato. Em outros termos, liquida-se a obrigação tributária, pautada na legitimidade dos atos praticados pela Administração Pública<sup>17</sup>.

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, *consiste no crédito*

---

<sup>14</sup> CARVALHO, 2007, p 394.

<sup>15</sup> FIGUEIREDO, 2004, p 91.

<sup>16</sup> 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.

<sup>17</sup> 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 310.

*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.*<sup>18</sup>

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 pelo sujeito ativo. No entanto, passível de transação tributária mesmo antes do lançamento, quando da existência de dúvidas em relação aos elementos da hipótese descritiva do fato que dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária, como se defende neste trabalho.

### 3.2 A EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Antes de 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<sup>19</sup>. Por outro lado, alguns outros reconhecem o caráter essencialmente pragmático da transação e acabam por reconhecer a necessidade deste instituto<sup>20</sup>.

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 Administração<sup>21</sup>. 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 Pública e o contribuinte, servindo, ao mesmo tempo, para economizar questões litigiosas e facilitar a arrecadação

<sup>18</sup> BRITO, Edvaldo, 2010, p 310.

<sup>19</sup> 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.)

<sup>20</sup> BATISTA JÚNIOR, **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, p. 417.

<sup>21</sup> ROSEMBUJ, Túlio. **La transacción tributaria**. Barcelona: Atelier, 2000, p 41.

ordinária e regular dos impostos, haja vista que impede demandas ou se torna propulsora de soluções negociadas e amigáveis<sup>22</sup>.

No Direito Tributário brasileiro, 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, importando na celebrar transação que importe na determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário<sup>23</sup>. 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 expectativa<sup>24</sup>.

Então, possível inferir 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 tributário<sup>25</sup>. 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<sup>26</sup>.

Embora esteja presente o objetivo de encerrar o conflito tributário, encerrando as dúvidas ou findando um processo administrativo ou judicial, a transação possui como

---

<sup>22</sup> ROSEMBUJ, 2000, p. 43.

<sup>23</sup> 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)

<sup>24</sup> TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Organizadores Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Vasco Brando Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2008. fls. 299-330. p p 312.

<sup>25</sup> 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.

<sup>26</sup> MACHADO, p 114.

consequência a extinção do crédito tributário. A respeito da extinção deste a doutrina diverge, 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 vínculo<sup>27</sup>. Assim, o acordo realizado não extinguiria o crédito tributário no instante em que se realizara, mas, sim, após o cumprimento das cláusulas nele presentes, restando sobrestada a exigência do crédito. Hugo de Brito, por sua vez, afirma que a transação extingue o crédito tributário na parte em que a Fazenda abriu mão, concedeu<sup>28</sup>. 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 tributário<sup>29</sup>.

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 tributária<sup>30</sup>.

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 tributária<sup>31</sup>. 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,

---

<sup>27</sup> CARVALHO, 2007, p. 498.

<sup>28</sup> MACHADO, 2007, p. 57.

<sup>29</sup> MACHADO, 2007, p. 57.

<sup>30</sup> DACOMO, Natália de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 180

<sup>31</sup> MACHADO, 2008, p. 116.

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 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO TRANSACIONÁVEL

#### **3.3.1 A relativização da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do bem público**

O interesse público é o interesse de cada um dos membros da sociedade enquanto participe dessa sociedade. Tem para o Direito um sentido próprio e especial, embora não exista um conteúdo próprio para a expressão<sup>32</sup>. 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 pessoas<sup>33</sup>.

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 comum. 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 administrativos<sup>34</sup>, de forma que se não houver a justificativa do ato em razão do interesse público, ele será inválido<sup>35</sup>.

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

---

<sup>32</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à lei de licitações e contratos**. 13ª. Ed. São Paulo, Dialética. 2009, p 41.

<sup>33</sup> LEMES, Selma. **Arbitragem na administração pública**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, 2007. p. 125-126.

<sup>34</sup> LEMES, 2007, p.126

<sup>35</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p 50.

sua incidência suprema no regime jurídico administrativo<sup>36</sup>. No entanto, essa supremacia sobre quaisquer outros interesses igualmente tutelados pelo ordenamento jurídico constitucionalizado passa 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.

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 Pública<sup>37</sup>. 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<sup>38</sup>; 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 dispendo de um bem seu particular<sup>39</sup>. Mas essa afirmação comporta gradações, sendo inverídica a afirmação de que o bem público seria sempre indisponível. Isso porque, em se tratando a atuação administrativa de mero instrumento para o alcance do bem comum,

---

<sup>36</sup> 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.

<sup>37</sup> BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p86.

<sup>38</sup> FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e princípios fundamentais**. 3. Ed. Rev. E ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p.36.

<sup>39</sup> 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\\_consequ%C3%AAs\\_processuais](http://www.academia.edu/231461/A_in_disponibilidade_do_interesse_p%C3%BAblico_consequ%C3%AAs_processuais)> Acesso em: 10 jan 2015, p.02.

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<sup>40</sup>.

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 sociedade<sup>41</sup>. 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 como bens indisponíveis e os interesses públicos secundários possuem natureza instrumental, existindo para operacionalizar aqueles, com características patrimoniais e que, por esse motivo são disponíveis<sup>42</sup>.

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<sup>43</sup>. A indisponibilidade pressupõe a inegociabilidade, todavia, apesar de ser regra, comporta relativização que somente pode ocorrer por vias políticas e na forma legal<sup>44</sup>.

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

---

<sup>40</sup> 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.

<sup>41</sup> 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.

<sup>42</sup> MOREIRA NETO, 2007, p.225-226.

<sup>43</sup> MOREIRA NETO, 2007, p 226

<sup>44</sup> Ibid., 2007, p 227



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<sup>45</sup>.

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 originários<sup>46</sup>. 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 regra<sup>47</sup>.

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, ao passo que 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.

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.

### **3.3.2 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

---

<sup>45</sup> MOREIRA NETO, 1997.

<sup>46</sup> LEMES, 2007, p. 147.

<sup>47</sup> SCHREIBER, 2014, p. 23.

disponíveis. 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 Direito<sup>48</sup>.

O crédito tributário estaria dentro da concepção de bem público da Administração Pública, posto que este corresponde a todos aqueles, quer corpóreos, quer incorpóreos, portanto imóveis, móveis, semoventes, créditos, direitos e ações, que pertençam, a qualquer títulos, à União, Estado, Município, Distrito Federal, respectivas autarquias e fundações de direito público<sup>49</sup>.

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 territórios<sup>50</sup>. Dessa forma, os impostos, ou melhor, a receita proveniente deles é classificada como domínio privado ou fiscal e são suscetíveis de exploração ou alienação.

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 públicas<sup>51</sup>. Ademais, a grande variedade foi observada também pela Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964<sup>52</sup>, 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.

---

<sup>48</sup> MOREIRA NETO, 1997, p. 135.

<sup>49</sup> 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.

<sup>50</sup> VEIGA FILHO, João Pedro da. **Manual da ciência das finanças**. 4ª ed. São Paulo: Monteiro Lobato & C., 1923, p 15.

<sup>51</sup> VILLEGAS, 1973, p 153.

<sup>52</sup> 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em 01 jan 2016.

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<sup>53</sup>.

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.<sup>54</sup> São disponíveis, assim, os bens que podem ser livremente alienados ou negociados, por encontrarem-se desembaraçados, tendo o alienante plena capacidade jurídica para tanto<sup>55</sup>. 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 especial<sup>56</sup>. 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 transacionado<sup>57</sup>.

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 públicos<sup>58</sup>.

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

---

<sup>53</sup> DACOMO, Natália de Nardi. **Direito tributário participativo**: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 130.

<sup>54</sup> CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e processo: um comentário à Lei n. 9.307/96**. São Paulo: Atlas, 2006, p. 56.

<sup>55</sup> CARMONA, 2006, p. 56.

<sup>56</sup> MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. T XXVI. Campinas: Bookseller, 2003, p 369.

<sup>57</sup> DACOMO, 2009, p 133.

<sup>58</sup> 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.

instituição do tributo, ao passo que as técnicas consensuais atuam posteriormente<sup>59</sup>. 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, portanto<sup>60</sup>.

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 3º<sup>61</sup> 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 171<sup>62</sup> 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 discricionariedade<sup>63</sup>. Dessa forma, a lei que implantar acordos deverá descrever

---

<sup>59</sup> BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 411.

<sup>60</sup> DACOMO, 2009, p. 135.

<sup>61</sup> *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).

<sup>62</sup> *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).

<sup>63</sup> MACHADO, 2008, p. 115.

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. 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 contribuintes<sup>6465</sup>. 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 tributo<sup>66</sup>.

---

<sup>64</sup> 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.

<sup>65</sup> 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](https://revistajuridica.presidencia.gov.br/ojs_saj/index.php/saj/article/view/228)>. Acesso em 28 dez 2015

<sup>66</sup> 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

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

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A transação tributária se constitui, assim, como hipótese de extinção do crédito tributário, mas não da obrigação 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.

A transação tributária, em sua essência, tem como objetivo a extinção do 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

---

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

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.

## 5. REFERÊNCIAS

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

BATISTA JÚNIOR, **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

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

\_\_\_\_\_. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. **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 4.320, de 17 de março de 1964. Institui o Código Civil e 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em 01 jan 2016

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

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

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

COLOMA, Paula Vicente-Arche. **El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español: una propuesta**. Madrid: Marcial Pons, 2005.

DACOMO, Natália de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

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

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

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à lei de licitações e contratos**. 13ª. Ed. São Paulo, Dialética. 2009.

LEMES, Selma. **Arbitragem na administração pública**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

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

\_\_\_\_\_. 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

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

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

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 17. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 2004

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

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

\_\_\_\_\_. **Curso de direito administrativo:** parte introdutória, parte geral e parte especial. 14. Ed. Rev. Ampl. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007

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

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.

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.

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](https://revistajuridica.presidencia.gov.br/ojs_saj/index.php/saj/article/view/228)>. Acesso em 28 dez 2015

TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. **Transação e arbitragem no âmbito tributário:** homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Organizadores Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Vasco Brando Guimarães. Belo Horizonte: Fórum, 2008.fls. 299-330.

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.