



JULIANA ROCHA NUNES DE AVELAR

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: PROJETO DE LEI N° 5.082/2009.

Brasília – DF

2012

JULIANA ROCHA NUNES DE AVELAR

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: PROJETO DE LEI N° 5.082/2009.

Monografia apresentada como
requisito parcial para a conclusão do
curso de bacharelado em DIREITO do
Centro Universitário de Brasília –
UnICEUB

Professor Orientador: Marlon
Tomazette

Brasília – DF

2012

JULIANA ROCHA NUNES DE AVELAR

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: PROJETO DE LEI N° 5.082/2009.

Monografia apresentada como
requisito parcial para a conclusão do
curso de bacharelado em DIREITO do
Centro Universitário de Brasília –
UniCEUB

Professor Orientador: Marlon
Tomazette

Brasília, 2012.

Banca Examinadora

Prof. Marlon Tomazette
(orientador)

Prof.
(membro)

Prof.
(membro)

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo o dom da vida e da saúde. Agradeço ao professor Marlon Tomazatte por poder contribuir a este trabalho. O mestre é um grande estudioso do direito e aclamado pela comunidade jurídica e que eu tive a honra de poder ser sua orientanda. Faço votos por sua plena recuperação em prol de toda comunidade jurídica que tanto necessita dos grandes talentos. Agradeço ao meu Pai, David Augusto de Avelar, por me incentivar o estudo do direito e proporcionar os meios necessários para o bom desempenho acadêmico. Aos meus familiares, minha Mãe (Neides), Avó, Madrinha (Maria Rita Rocha), Tios e Primos que em tempos recentes puderam comprovar-me a importância do carinho e atenção dedicados a mim. Ao meu namorado André e sua família por estarem sempre ao meu lado e torcendo pelo meu sucesso e me ajudando a tornar tudo possível. Agradeço aos meus amigos que me acompanharam durante toda essa jornada, pelo apoio sempre manifestado. Agradeço aos amigos que fiz durante o curso, em especial a Barbará que se dispôs a me ajudar e demonstrou ser uma amiga para a vida. Agradeço em especial a minha querida amiga Juliana Falcão por estar sempre ao meu lado, e por tornar minha jornada nesse curso mais divertida e feliz sempre me apoiado e me ajudando a superar todas as dificuldades. Por fim, aos funcionários do curso de Direito do UniCEUB.

RESUMO

O presente trabalho apresenta o estudo sobre o Projeto de Lei 5.082/09, principalmente no que se refere às alterações sobre o instituto da transação do crédito tributário. Tais transformações propostas no Anteprojeto de Lei Geral de Transação concede a este instituto jurídico de extinção do crédito tributário um grande alargamento das suas possibilidades de ocorrência e, aliadas a estas, há uma mentalidade legislativa que coloca em risco a Administração Tributária com o grande alargamento das possibilidades de aplicação do instituto da transação. Além disso, corrobora com os argumentos de preocupação impostos pela existência do Projeto de Lei 5.082/09, os normativos presentes que fornecem a possibilidade de se transigir sobre o crédito tributário durante a fase administrativa da instituição deste e por critérios de conveniência e oportunidade. Com isso, por todo risco envolvido no computo do Projeto de Lei em questão, buscou-se demonstrar as fragilidades jurídicas existentes neste normativo.

Palavras-Chave: transação, extinção, crédito, discricionariedade, projeto de lei, vinculação.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS	8
1.1 Noções Gerais. Natureza Jurídica do crédito tributário	8
1.2 Competência tributária	13
1.3 Constituição do Crédito tributário	15
1.4 Garantias e privilégios do crédito tributário	20
2. DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	23
2.1 Noções Gerais e suas formas	24
2.2 Poder de Tributar, Relação Jurídica entre Estado e Cidadãos	25
2.3 Transação Tributária	29
2.4 Limites e Inconstitucionalidade da Transação Tributária	33
3 DO PROJETO DE LEI GERAL DE TRANSAÇÃO NÚMERO 5.082/2009	38
3.1 Das Possibilidades de sua Aplicabilidade	40
3.2 As Consequências Políticas e Econômicas Trazidas Pelo PL 5.082 de 2009	44
3.3 Possíveis Conflitos na Aplicação do PL 5.082/2009 Envolvendo os Contribuintes e a Administração Fazendária.....	49
3.4 Indisponibilidades de Disposição dos Tributos	51
CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS	57

INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico tem por objeto de pesquisa a exploração dos aspectos legais trazidos no Projeto de Lei 5.082/09, ou Anteprojeto de Lei Geral de Transação Tributária. De uma forma abrangente serão analisados os pontos relevantes colocados no projeto de lei tendo como parâmetro as normas existentes no Sistema Tributário Nacional.

Para o entendimento da matéria em tela, objeto principal deste exercício monográfico, a transação tributária vista no PL 5.082/09, primeiramente serão explicitados de forma conceitual temas que de forma direta tem envolvimento doutrinário com o título objeto desta pesquisa.

No primeiro capítulo deste trabalho serão colocados os conceitos sobre o crédito tributário, noções gerais e natureza jurídica deste instituto. A frente torna-se relevante explicar o tema da competência tributária. Dando seguimento ao capítulo, serão detalhados conceitos e as consequências em relação à constituição do crédito tributário e suas garantias e privilégios.

No segundo capítulo deste exercício, de forma necessária serão explicadas as características e modalidades de cada forma extintiva aos créditos tributários. Neste momento, aproveitou-se para relatar aspectos referentes ao poder de tributar do Estado, e a relação jurídica tributária entre o Estado e o cidadão. Neste instante, torna-se relevante trazer ao trabalho os conhecimentos sobre os limites e as inconstitucionalidades existentes na relação jurídico-tributária entre o Estado e os contribuintes. Finaliza-se o segundo capítulo com a modalidade de extinção do crédito tributário, fonte primária para o estudo deste trabalho, a transação tributária.

No terceiro e último capítulo deste trabalho, há o foco direcionado no objeto central do estudo, que é análise jurídica sobre o Projeto de Lei 5.082/09. Primeiramente, neste momento torna-se importante informar o leitor sobre as

possibilidades e aplicações inovadoras impostas neste Projeto ao sistema jurídico atual.

Após a análise acima, serão propostas as possíveis consequências políticas e econômicas oriundas da aprovação do Projeto em tela. Por fim, serão mencionados os possíveis conflitos entre a Administração Fazendária e os contribuintes com implemento legal do Projeto 5.082/09 ao ordenamento jurídico nacional.

Contudo, busca-se ao final do trabalho, por meio de uma análise crítica baseada ao amparo doutrinário, criar condições para a manifestação se o referido Projeto de Lei 5.082/09, com seu atual texto, será um normativo que importará em transformações favoráveis ao sistema jurídico nacional. Caso contrário, serão elencados pela discente os motivos que o levaram a manifestar-se contra a sua aprovação.

1 DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

A obrigação, enquanto instituto da Teórica Geral do Direito é um vínculo jurídico prestigiado pela lei que obriga uma ou mais pessoas a dar, fazer ou não fazer alguma coisa em prol de outra ou outras.

No caso do tributo, trata-se de uma obrigação *ex legis*. Há uma forma jurídica de agir impelida por um dever legal.

É importante afirmar que a obrigação tributária só existe para possibilitar a satisfação do crédito tributário. É o instrumento viável para definir o crédito tributário que, passa ser exigível por meio do lançamento. (COELHO, 2010, p. 660).

Com efeito, o crédito tributário representa o momento de exigibilidade da relação jurídico – tributário. Afirma-se que o lançamento tributário faz nascer o crédito. O que define de forma terminológica, obrigação tributária em estado ativo. Deste modo o crédito tributário é uma obrigação tributária tornada líquida e certa por intermédio do lançamento. Portanto, para haver o lançamento –, crédito tributário, é necessário que antes haja existido um fato gerador e, por conseguinte uma obrigação tributária.

1.1 Noções Gerais. Natureza Jurídica do crédito tributário

Antes desse a obrigação principal é sempre uma obrigação de dar: entregar dinheiro para o Estado. Nas obrigações acessórias, se tem prestações positivas ou negativas, ligadas a um fazer ou a um abster-se de algo, de determinada conduta. Ou seja, a obrigação acessória não tem conteúdo pecuniário. A natureza da obrigação acessória é uma natureza instrumental. Conclui-se que a obrigação acessória é um instrumento ligado à fiscalização, ao controle tributário, à arrecadação de tributos. É um comportamento exigido em lei, para auxiliar a fiscalização tributária. Vide o art. abaixo:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

Dualidade entre obrigação tributária e crédito tributário. Quando se olha diante o Direito Civil, verifica-se uma estrutura unitária: a obrigação nasce junto com o crédito e o crédito nasce junto com a obrigação. Quer dizer, obrigação e crédito nascem simultaneamente. No Direito Tributário não segue esta regra. A obrigação tributária decorre da subsunção que gera a incidência. A obrigação tributária principal se traduz como um dever legal de pagar tributo, de entregar dinheiro para o Estado. Sendo obrigação tributária acessória, haverá a obrigação de fazer ou de não fazer.

Em relação ao crédito tributário, este nasce dentro da dualidade por força do princípio da legalidade tributária. Isto porque a obrigação tributária nasce *ex lege*, nasce da lei, nasce da subsunção do fato impositivo à hipótese de incidência. A obrigação civil nasce *ex voluntate*, nasce de uma manifestação de vontade. (MARTINS, 2001, p.326).

O contribuinte paga o tributo. O fato gerador de um tributo não ocorre da vontade do contribuinte em pagar esse tributo, e sim porque há uma obrigação legal. O momento de formação do crédito não é junto com a obrigação, isto porque há um ato necessário para a constituição do crédito, que está vinculado à verificação dos elementos legais ligados à subsunção. É formada a obrigação e, depois, nasce o crédito. Na relação obrigacional tributária como não há uma manifestação de vontade, mas, sujeição legal, em outro momento verifica-se a ocorrência do fato gerador. O artigo 139, do CTN, relata que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

O crédito tributário terá enfoque nas regras da CF e do CTN, previstas nos artigos 139 a 150, sendo examinadas no decorrer do trabalho. A previsão constitucional ressalta que cabe a lei complementar regular o que estiver omissis sobre o crédito tributário (art. 146), vedando a possibilidade da medida provisória, prevista no art. 62, § 1º, III da CF, com redação dada pela Emenda Constitucional - EC 32/2001. (VICENTE *In* GOMES e ANTONELLI, 2010, p.378).

O Código Tributário que é a Lei 5.172, de outubro de 1966, nasceu formalmente como lei ordinária, porém a partir da Constituição Federal de 1967, bem como o advento da CF de 88, foi recepcionado com status de lei complementar, conforme se constata com o exame dos artigos 146 e 34, § 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, ambos da CF.

Ao analisar a obrigação tributária e o crédito tributário, fez o Código a distinção entre os dois conceitos, consagrando a estrutura dualista da relação obrigacional. O crédito decorre da obrigação e tem a mesma natureza desta (CTN, art. 139). Assim, Hugo de Brito Machado, anota:

“Em primeiro lugar, a lei descreve a hipótese em que o tributo é devido. É a hipótese de incidência. Concretizada essa hipótese pela ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária, vale dizer, o vínculo jurídico por força do qual o particular sujeita-se a ter contra ele feito um lançamento tributário.

Em face da obrigação tributária o Estado ainda não pode exigir o pagamento do tributo. Também em face das chamadas obrigações acessórias não pode o Estado exigir o comportamento a que está obrigado o particular. Pode, isto, sim, tanto diante de uma obrigação tributária principal como diante de uma obrigação acessória descumprida, que por isto fez nascer uma obrigação principal (CTN, art. 113, § 3º), fazer um lançamento, constituir um crédito a seu favor. Só então poderá exigir o objeto da prestação obrigacional, isto é, o pagamento”. (MACHADO, 2008, p. 198).

Essa teoria dualista retoma ao direito antigo romano, que estabelecia como elementos da obrigação, além das partes, o *debitum* e a *obligatio*. Dentro deste tópico cita-se o respectivo autor, Ebert Chamoun, sobre o a teoria dualista:

“O *debitum* era conceituado como o objetivo da prestação, o que era devido, podendo ser um *dare*, um *facere*, ou um *non facere*. A *obligatio* constrange o devedor a pagar. Enquanto o *debitum* é um elemento não coativo, a *obligatio* é um elemento coativo. Essa distinção desaparece no Direito pós-clássico”. (CHAMOUN *In* MARTINS, 2001, p.337).

Ainda, sobre o instituto, cita-se a definição doutrinária sobre o conceito de crédito tributário, Hugo de Brito Machado, anota:

“O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular; o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)”. (MACHADO, 2008, p. 199).

A obrigação tributária vale dizer, o poder jurídico de criar o crédito tributário, não é afetada por qualquer circunstância capaz de modificar o crédito tributário, sua extensão, seus efeitos, ou as garantias e privilégios a ele atribuídos, ou excluir sua exigibilidade (CTN, art. 140). O crédito tributário como realidade

formal pode ser afetado sem que o seja a sua substância. Assim, se na constituição do crédito tributário, vale dizer, se no procedimento administrativo de lançamento, não foi assegurada oportunidade de defesa ao sujeito passivo, o lançamento é nulo, é de nenhuma validade. Pode ocorrer, então, o anulamento do crédito tributário. Não obstante, a obrigação tributária respectiva não foi afetada. Tanto que poderá ser feito um novo lançamento e assim constituído validamente o crédito tributário respectivo. (MACHADO, 2008, p. 199).

Contudo existe a possibilidade de ocorrer também que um lançamento tributário seja feito sem que tenha ocorrido o fato gerador do tributo. Aqui não existe obrigação tributária, mas o crédito tributário, como realidade simplesmente formal. É claro, que não tem validade o procedimento de lançamento, porque, como norma concreta, individual, está em desacordo com a norma legal, abstrata, que define a hipótese de incidência tributária. E por isto o crédito tributário também não é válido, embora exista. (MACHADO, 2008, p. 199).

Uma vez constituído, o crédito tributário somente se modifica, ou se extingue, ou tem a sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei, fora dos quais não pode a autoridade administrativa dispensar o seu pagamento, nem as suas garantias, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 141). Assim é porque o tributo, por sua própria definição legal, há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3º).

É chegado o momento de tecer alguns dizeres sobre a obrigação tributária. Esta obrigação tem uma classificação. Ela, que se traduz como um dever legal diante do estado pode ser uma obrigação principal ou obrigação acessória.

Caracteriza uma obrigação principal o seu conteúdo, que é **sempre pecuniário**: entregar dinheiro para o Estado, que é um dever legal. A obrigação principal é sempre uma obrigação de dar: entregar dinheiro para o Estado.

Para fazer um paralelo cita-se a classificação do Direito Romano, a *obligatio romana*, se tinha a obrigação *ad dandum* (de dar), a obrigação *fatieri* (de fazer) e a obrigação *non fatieri* (de não fazer). (MACHADO, 2008, p. 199).

O crédito tributário se constitui com o lançamento tributário. É importante frisar que o crédito nunca se constitui sobre obrigação acessória. O crédito sempre se constitui sobre valores e só tem valor na obrigação principal

(originária ou derivada, que é a multa). Obrigação é substrato fático material. O fato gerador ocorreu ou não ocorreu. Temos o crédito tributário como realidade formal. Desta forma, a obrigação acessória não gera crédito. A seguir, citam-se os referidos artigos:

“Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias”.

Neste momento, é necessário tecer breve relato sobre a extinção do crédito tributário. Normalmente, está se realiza por meio do pagamento do crédito. Contudo não existe apenas esta modalidade de extinção. O caminho para a quitação da obrigação tributária perfaz o exemplo abaixo. Se o sujeito passivo é notificado do lançamento, aperfeiçoou-se o lançamento, que se tornou imutável ou intangível. O sujeito passivo, dentro do prazo, paga. Além do pagamento, estas são as modalidades de extinção do crédito tributário:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua

constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149". (Projeto de Lei n° 5.082/2009).

O ciclo vital do crédito tributário foi concluído: constituiu-se, notificado e extinto. A finalidade do crédito é ser pago e, normalmente, ele é pago. O sujeito passivo, diante do crédito tributário, pode pagar, ou impugnar (ambas as hipóteses estão previstas no CTN) e/ou, simplesmente, ignorar e é o que mais acontece (não há previsão legal, é uma possibilidade fática). A impugnação referida no art. 145 é administrativa. Pode ser feita impugnação judicial, porém, ela não suspenderá o crédito tributário, a não ser que ele consiga liminar em mandado de segurança, liminar em processo cautelar ou uma antecipação de tutela em outros tipos de ação. A impugnação administrativa por si só tem o condão de suspender o crédito tributário.

1.2 Competência tributária

Competência legislativa tributaria é a aptidão estabelecida no computo da Constituição Federal as pessoas políticas, a fim de que estas possam expedir regras jurídicas no ordenamento de forma que se respeite estritamente o princípio da legalidade. Assim, as pessoas políticas passam a gozar de meios para produzir normas jurídicas no Direito Tributário – tributos.

“Trata-se da aptidão para criar, em abstrato, tributos, descrevendo legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de calculo e suas alíquotas. Exercitar a competência tributaria é dar nascimento a tributos, no plano abstrato”. (CARRAZZA *In* GOMES e ANTONELLI, 2010, p. 50).

De acordo com a doutrina do autor, Hugo de Brito Machado, é necessário se fazer a previa distinção entre poder e competência tributaria.

“No contexto da Teoria do Direito Tributário a expressão "poder de tributar" não se confunde com a expressão "competência tributária". A palavra "poder" tem significado que transcende a ideia de Direito, que está presente na palavra "competência". "Poder" é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. E do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra "competência" alberga a ideia de Direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo”. (MACHADO, 2008, p.199).

Com este entendimento exposto pelo autor, percebe-se que o sentido da palavra poder recai a uma ampla semântica, fora das balizas presentes no direito. Distintamente, do sentido semântico dado ao termo competência tributária, que se refere ao mundo jurídico, mas precisamente as pessoas políticas que gozam do poder de tributar.

No Brasil, a competência tributária é regida sob a égide da Constituição Federal, esta possui a sistematização lógica. O constituinte, na Constituição Cidadã distribuiu as competências tributárias entre os entes políticos da federação, elencando-o a cada um os tributos referidos. O modelo escolhido respeita o pacto federativo e fixa regras para o fenômeno da competência.

Para corroborar com o estudo da competência tributária é relevante arrolar os artigos abaixo que trazem características sobre a competência tributária.

“Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

Sobre o conceito de competência legislativa plena, se entende como o poder de criar e exonerar tributos. Ressalva-se que este poder deve seguir o ordenamento exposto no texto constitucional. Em referência ao artigo 7º do CTN, a

indelegabilidade da competência tributária não aborda as funções arrecadatórias e fiscalizatórias sobre os tributos. Em referência ao artigo oitavo, é importante frisar que o não exercício da competência tributária por uma pessoa política não a transmite para outro ente político. Quer dizer, o poder estatuído na competência tributária é um poder facultativo. Vale a um ente político estatuí-lo nos moldes definidos pelo constituinte se assim o desejar.

1.3 Constituição do Crédito tributário

Para dar início ao entendimento de como se inicia a formação do crédito tributário, é relevante relatar os conceitos formadores do crédito tributário. O artigo 142 do CTN define o lançamento tributário. Este é um procedimento administrativo decorrente de atividade vinculada da autoridade fazendária, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso propor aplicação da penalidade cabível. (MARTINS, 2010, p. 343).

O caminho para a formação do crédito ocorre é conceito exposto na legislação de forma explícita. O crédito tributário se constitui com o lançamento tributário. É importante frisar que o crédito nunca se constitui sobre obrigação acessória. O crédito sempre se constitui sobre valores e só tem valor na obrigação principal (originária ou derivada, que é a multa). Obrigação é substrato fático material. O fato gerador ocorreu ou não ocorreu. Temos o crédito tributário como realidade formal.

Existe a definição que aduz ser o lançamento como um ato ou série de atos de administração vinculada e obrigatória, que constata, qualifica e quantifica as situações que a lei define como de incidência tributária.

Desta forma, existe uma lei que cria a obrigação tributária, isto é, uma obrigação *ex legi*. Esta é a forma originária da existência de um tributo. Por conseguinte, a lei que cria o tributo define a ocorrência do fato gerador tributário. Com o fato da vida, incide a obrigação tributária e por meio de um lançamento declara a existência do crédito tributário. (ICHIHARA, 2006, p. 157).

Havia época em que, os doutrinadores se dividiam aqueles defensores do caráter declaratório do lançamento tributário, e outros que afirmavam a formação constitutiva do lançamento.

O doutrinador Alfredo Augusto Becker teceu os seguintes comentário:

“Os que sustentam a tese do efeito declaratório do lançamento não conseguem convencer os que defendem a tese do efeito constitutivo; e nem estes aqueles. Por sua vez, os que assistem a esta querela fradesca inclinam-se, uns para a tese constitutiva, outros para a tese declaratória, sem com tudo trazerem mais luz a confusão reinante e revelando mais perplexidade de aceitação desta ou daquela doutrina”. (BECKER, 1972, p.319).

Modernamente, se entende que o lançamento possui uma estrutura dualista em relação o seu caráter obrigacional. O primeiro acredita-se que há um caráter declaratório em relação à obrigação – fato gerador e caráter constitutivo em relação ao crédito – lançamento. (ICHIHARA, 2006, p. 163).

O crédito tributário nasce por meio de um procedimento administrativo celebrado pela Fazenda Pública de forma privativa. Tal procedimento recebe o nome de lançamento – ato administrativo que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributaria, fixa a matéria tributária, determina o montante devido, identifica quem é o sujeito passivo da obrigação tributária.

Como ilustra o artigo abaixo do Código Tributário Nacional:

“Art. 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Como é verificado acima o texto de lei, o crédito tributário nasce com o devido lançamento, procedimento este que em regra geral reproduz vários atos administrativos. Ao final dos procedimentos administrativos o crédito tributário é constituído. É importante frisar que toda atividade da administração que comina à formação do crédito tributário é plenamente vinculada.

Segundo Ives Gandra da Silva Martins, sendo a obrigação tributária decorrente da lei não podendo então haver tributos sem previsão legal e sabendo-se

que a ocorrência do fato imponible prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, o lançamento é que gera o vínculo patrimonial, constituindo o crédito tributário. (MARTINS, 2010, p. 343).

O crédito tributário, por tanto, é o vínculo jurídico de natureza obrigacional, por força da qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional). (MACHADO, 2008, p.199).

Desta forma, a competência para constituir o crédito tributário é privativa da autoridade administrativa. Apenas ela, pode vir a fazer do lançamento tributário. Mesmo que o ato da administração seja apenas homologatório – sancionador das informações do sujeito passivo. É o que leciona os casos com base no artigo 150 do CTN.

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Ratifique-se que a ausência da homologação realizada pela administração pública, juridicamente inviabiliza a constituição do crédito tributário.

O lançamento tributário é sabido como o procedimento que visa calcular e definir o sujeito passivo que estará contido no crédito tributário.

“Se o lançamento constitui o crédito tributário, tornando líquida e certa a obrigação correspondente, não se compreende que apenas

proponha a aplicação da penalidade cabível, conforme o caso. O que na verdade a autoridade administrativa faz, com o lançamento é aplicar a penalidade. Somente assim é possível citar o montante do crédito tributário. Sem que esteja aplicada a penalidade não é possível calcular o montante do crédito tributário, porque a penalidade pecuniária integra esse montante". (MACHADO, 2008, p.200).

Desta maneira, ao tomar conhecimento do fato gerador de uma obrigação tributária principal, ou de um descumprimento a uma obrigação acessória, faz nascer a obrigação tributária principal que recaíra ao sujeito passivo. Neste momento a autoridade administrativa não pode declinar a sua competência em proceder com o lançamento tributário.

É importante frisar que os ditames legais previstos no artigo 142 do CTN, sob a constituição do crédito tributário devem ser interpretados sob alguma ressalva. O referido artigo fornece entendimento que a exigência para a constituição do crédito tributário não pode carecer da participação de um funcionário da Fazenda Pública. Entretanto há entendimento contrário sob a matéria nos principais tribunais pátrios. Fato este permissivo da exigibilidade do tributo sem a participação do poder público.

DÉBITO FISCAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A HOMOLOGAÇÃO DO DÉBITO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E VALIDA E EFICAZ, LEGITIMANDO A SUA COBRANÇA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. (93036 SP, Relator: RAFAEL MAYER, Data de Julgamento: 29/09/1980, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 17-10-1980 PP-08294 EMENT VOL-01188-02 PP-00597 RTJ VOL-00096-02 PP-00926).

TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. DECLARAÇÃO DO DÉBITO PELO CONTRIBUINTE. FORMA DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, INDEPENDENTE DE QUALQUER OUTRA PROVIDÊNCIA DO FISCO.CONSTITUIÇÃO1. A apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF (instituída pela IN SRF 129/86, atualmente regulada pela IN SRF 395/04, editada com base nos arts. 5º do DL 2.124/84 e 16 da Lei 9.779/99) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de formalizar a existência (= constituir) do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco. Precedentes da 1ª Seção: AgRg nos ERESP 638.069/SC, DJ de 13.06.2005; AgRg nos ERESP 509.950/PR, DJ de 13.06.2005.5º2.124169.7792. No que se refere especificamente às contribuições sociais declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), cuja apresentação obrigatória está prevista no art. 32, IV, da Lei 8.212/91

(regulamentado pelo art. 225, IV e seus §§ 1º a 6º, do Decreto 3.048/99), a própria Lei instituidora é expressa no sentido de que a referida declaração é um dos modos de constituição do crédito da seguridade social (Lei 8.212/91, art. 33, § 7º, redação da Lei 9.528/97).^{32IV8.212225IV§§ 1º6º3.048constituição8.21233§ 7º9.5283.} A falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído acarreta, entre outras conseqüências, as de (a) autorizar a sua inscrição em dívida ativa; (b) fixar o termo a quo do prazo de prescrição para a sua cobrança; (c) inibir a expedição de certidão negativa do débito; (d) afastar a possibilidade de denúncia espontânea.^{4.} Recurso especial a que se nega provimento (832394 SP 2006/0060711-2, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 07/08/2006, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 31.08.2006 p. 258RDDT vol. 134 p. 136).

Por conseguinte, ao aplicar o comando legal expresso no CTN, em relação à constituição do crédito tributário há necessidade de se fazer uma abordagem cautelosa, em virtude dos entendimentos jurisprudenciais acostados.

Assim, existe uma questão relevante a ser conhecido sob o lançamento, o momento de constituição. Estará pronto, desde o instante em que o agente administrativo competente pratica o procedimento administrativo de lançamento. E o lançamento se torna eficaz com a comunicação ao contribuinte do ato administrativo de lançamento, este neste momento pode receber um nome de notificação fiscal de lançamento ou auto de infração. (COÊLHO, 2010, p. 671).

Se após do lançamento devidamente notificado, por tanto eficaz, o contribuinte se conforma e não recorre, ou se a própria administração desrespeita as regras de revisão *ex officio*, o ato de lançamento se torna definitivo para a esfera administrativa. (COÊLHO, 2010, p. 671).

O que se pretende com esse entendimento sobre a consolidação do ato do lançamento tributário é permitir compreender que com a definitude do ato de lançamento cristaliza-se a sua presunção de certeza, exigibilidade e liquidez em referência ao crédito que esteja em análise.

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

Segundo o artigo acima arrolado, existe a possibilidade de revisar o ato *ex officio* praticado pela Fazenda Pública. Enquanto este ato de lançamento não estiver precluso o contribuinte pode exercer o seu direito de revisar o ato de lançamento. (COÊLHO, 2010, p. 672).

A doutrina reconhece três modalidades de lançamentos tributários. A espécie tida como de ofício, nada mais é do que procedimento administrativo de lançamento praticado pela administração fazendária sem qualquer participação do sujeito passivo da obrigação tributária. A segunda espécie é o lançamento por declaração. Esta modalidade se utiliza de declaração fornecida pelo próprio contribuinte ou por um terceiro, quando um ou outro informa à administração fazendária quanto a matéria de fato elementar para efetivação do crédito.

“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela”.

Por último, a doutrina aborda o lançamento por homologação. Este a lei tributária impõe a antecipação do pagamento executado pelo sujeito passivo, sem prévio exame da autoridade fazendária. Após o pagamento à autoridade competente homologa o lançamento.

1.4 Garantias e privilégios do crédito tributário

O sistema tributário atual não se utiliza da aplicação do princípio de *in dubio pro fisco*. Entretanto, a Fazenda Pública com argumento de obtenção de recursos fiscais para manter o Estado e evitar as fraudes ao sistema, a administração deve respeito aos princípios constitucionais que regulam os direitos dos contribuintes. O que quer dizer, que o poder executivo sofre “as amarras” legais em matéria tributária. (CARRAZZA, 2010, p. 505).

É certo que a Constituição Federal forneceu aos contribuintes garantias contra as investidas do Fisco. Segundo o artigo abaixo, pode se exprimir o direito de resistência à tributação indevida.

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Justamente, com o direito constitucional ao princípio da legalidade, os contribuintes podem se insurgirem contra a Fazenda Pública em relação à sua atuação indevida referente a tributação. (CARRAZZA, 2010, p. 506).

Os instrumentos jurídicos como, o livre acesso ao poder judiciário o direito de indenização, o direito de representação, o direito de petição, o mandato de segurança, são alguns dos meios que possam fornecer o amplo direito a resistência à tributação indevida.

Por fim, não se deve confundir o interesse público com o anseio fazendário para a busca de crescentes aumentos das receitas fiscais, porque este não prevalece em relação aquele. Só se respeitara os anseios fazendários se estes previamente respeitarem o interesse coletivo do Estado.

No CTN procura cercar o crédito tributário de uma gama significativa de garantias, ao estabelecer que sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, efetuados unicamente os bens e as rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis (artigo 184, CTN).

A lei Federal n 6.830/80 regramdo a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, dispôs que a penhora não poderá recair sobre bens que a própria lei declarar absolutamente impenhoráveis. Prosseguindo, a lei n 8.009/90 que trata da impenhorabilidade do bem de família, firmou ser impenhoráveis em qualquer processo de execução civil, fiscal, previdenciária, trabalhista ou de qualquer natureza, salvo se a cobrança de impostos predial ou territorial, taxas e

contribuições forem devidas em razão do bem familiar. As impenhorabilidades acima elencadas consideram bem de família um único imóvel utilizado pelo casal ou pela entidade familiar como residência de moradia permanente.

Desta forma, a aplicação ao artigo 184 do CTN deve-se levar em conta as limitações arroladas que fornecem a certos bens o caráter absoluto de impenhorabilidade. (DE MELO, 2010, p. 431 e 432).

2. DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Antes de adentrar no tema em tese, vale explicitar as formas por excelência de extinção do crédito tributário. O Código regulamenta e prevê ao pagamento em forma de treze artigos, subdivididos em artigos e parágrafos, onde emprega o termo para denotar a prestação que o devedor, ou alguém por ele, faz ao sujeito pretensor, da importância pecuniária correspondente ao débito do tributo (CARVALHO, 2010, p.265).

O art. 156 do CTN elenca algumas formas de extinção do crédito tributário. Na Teoria das Obrigações, demonstra que para a palavra pagamento existem sentido amplo e restrito. No primeiro sentido significa o adimplemento do tipo de obrigação. No segundo sentido significa o adimplemento das obrigações pecuniárias. (GOMES, 1984 apud COELHO, 2010, p.707). Vale ressaltar que o CTN, usa do vocábulo em sentido estrito, mesmo porque o pagamento do tributo só pode ser em moeda ou em valor que nela possa exprimir.

No campo das possibilidades lógicas de extinção do liame obrigacional tributário, é de fácil compreensão que por seu intermédio, cumpre o sujeito passivo o dever que lhe fora cometido, fazendo desaparecer, o sujeito subjetivo de que esteve investido o sujeito credor. Todavia, é necessário chamar a atenção para a circunstância de que não é o evento do pagamento que extingue a obrigação. O evento somente desaparece quando surgir aquilo que se chama de documento de quitação ou recibo de pagamento (CARVALHO, 2010, p.265).

Contudo, uma das obras que supera todas as teorias a respeito da natureza jurídica do pagamento é de Alcides Jorge Costa.

“O devedor não é livre para praticá-lo ou não; deve praticá-lo, sob pena de ser coercitivamente conduzido a fazê-lo.

(...)

No adimplemento por terceiro, interessado ou não, as coisas passam-se de mesma maneira. O terceiro pratica um ato cujo efeito jurídico independe de sua vontade e, ademais, pode adimplir até mesmo contra a vontade do credor.

(...)

O pagamento é ato jurídico em sentido estrito, material e devido”. (COSTA, 1991, p.58 apud COELHO, 2010, p.708).

Assim, o pagamento é forma mais óbvia, comum e antiga de extinção da obrigação, isto dentre todas as formas conhecidas. No Direito, entretanto, há convicção de que: o mau pagador, paga duas vezes, ou ainda, quem paga a pessoa errada, paga novamente à pessoa certa. Mas em matéria tributária é preciso fazer conforme a forma estabelecida em legislação tributária. (ICHIHARA, 2004, p. 164).

2.1 Noções Gerais e suas formas

A fase posterior ao Código Tributário Nacional houve uma forte influência do direito italiano. O Autor Alcides Jorge Costa ao definir tributo faz notar as influências do direito italiano e aplicou suas teses com grande proveito, especialmente nas questões fundamentais, para explicar os efeitos da obrigação tributária. (CARVALHO apud Torres *In* SCHOUERI , 2003, p.1164).

O Código Tributário Nacional procurou distinguir “obrigação tributária” do “crédito tributário”, é claro que o código não define este último, mas deixa inferir que se trata de uma obrigação tributária no estágio do lançamento, cf. arts.113, § 1º, e 142.

“Com o Código assumiu o dogma de que todo tributo deve ser objeto de lançamento (ainda que intangível modalidade de “lançamento por homologação tácita”), disso inferiu que objeto de extinção seria sempre o crédito tributário, estágio “mais avançado” da obrigação tributária; esta que dá origem àquele, extinguir-se-ia juntamente com ele, tal qual gêmeos xifópagos”. (AMARO, 2010, p. 411).

Existem fases até a declaração do crédito tributário, isto é, a lei cria o tributo; com a ocorrência de um fato gerador, nasce a obrigação tributária; entretanto, essa obrigação só se torna exigível com o lançamento que declara o crédito tributário, ou seja, faz da mera obrigação um crédito líquido, certo e exigível. (ICHIHARA, 2004, p. 156).

Porém, o Código Tributário Nacional não consegue manter a coerência, pois há obrigações tributárias que extinguem antes de nascer o crédito de lançamento. Esse tipo de extinção da obrigação pode se dar de diversas formas como por decadência ou é o caso da remissão, também vista como o perdão e dispensa do pagamento da obrigação tributária, há de ressaltar também a forma por

meio da compensação que pode extinguir a obrigação antes mesmo do lançamento. Mas existem situações nas quais inexiste obrigação e para manter uma idéia de que crédito seja uma coisa diversa discorre sobre a extinção do crédito tributário. (AMARO, 2010, p. 412).

Contudo, vislumbram-se problemas em duas ordens diversas.

“Em primeiro lugar, o Código Tributário Nacional trata como ‘extinção do crédito tributário’ situações que, para manter a coerência, ele deveria disciplinar como causas de ‘extinção da obrigação tributária’ (ainda não objeto de lançamento). Em segundo lugar, o Código mistura a extinção do direito material do Fisco de receber uma prestação pecuniária (direito esse que pode, por exemplo, ser extinto pelo pagamento) com a extinção de mera prestação do Fisco, que pode estar viciada justamente pela forma de direito material. A decisão definitiva (judicial ou administrativa) não extingue direito material”. (AMARO, 2010, p. 412).

Assim, conclui-se que não será o julgador do processo administrativo que extingue as obrigações tributárias, pois sua atribuição é unicamente de dizer o direito positivo, mesmo decorrendo de ato administrativo irregular.

Agora será analisado o aspecto mais relevante das novas formas de extinção do crédito tributário. O STF mantinha um posicionamento no sentido de que seria necessária a edição de uma lei complementar para ampliar o rol do art. 156 do CTN, o que restou consignado na ADI 1.917 MC/DF (Relator Ministro Marco Aurélio, j.18.12.1998). Entretanto, o STF mudou entendimento sobre o assunto na ADI 2.405 MC/RS (Relator Ministro Carlos Britto, j.06.11.2002), considerando constitucional a possibilidade de o Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Assim, os artigos 151 e 156 do CTN não seriam taxativos. (LOPES *In* FERNANDES, 2012, p. 379).

2.2 Poder de Tributar, Relação Jurídica entre Estado e os Cidadãos

Para dar início aos tópicos que serão abordados nessa fase do trabalho é necessário expor à relação jurídica que envolve o Estado e os contribuintes. Apesar de transparecer uma relação de sujeição, esta não ocorre. O que se verifica é uma relação compulsória em que por meio dela se transfere os

recursos dos particulares e pessoas jurídicas ao Estado, com o compromisso de realizar os objetivos e as obrigações deste com os administrados.

Por ser um Estado Democrático de Direito, não há espaço para imposições tributárias inconstitucionais ou ilegais. A compulsoriedade que envolve a relação tributária é manifestada por meio de preceitos Constitucionais e legais. Não se impõe tributos fora das balizas impostas na Constituição Federal. Esta foi celebrada pelos representantes do povo, que se reuniram para criar a Nova Constituição, que tem por titular do poder constituinte o próprio povo. Com isso, em um Estado Democrático de Direito, não existe relação de submissão entre os contribuintes e o Estado. Diante deste tópico, cita-se o nobre autor:

“O objeto do Direito Tributário, portanto, é reger relação jurídica que se estabelece entre Estado e as pessoas físicas e jurídicas, tendo em vista o pagamento dos tributos por estas últimas e o reconhecimento dos mesmos pelas pessoas políticas ou, se preferir, pelo Estado”. (COELHO, 2004, p.35).

Ainda é importante relatar que nesta relação jurídica tributária, ambos os atores participantes possuem direitos e suas obrigações bem definidas. Nos atos praticados pela Fazenda Pública impõe-se aos contribuintes a exigência de pagar os tributos. Por outro lado aos contribuintes cabe a Fazenda Pública proteger a relação de confiança institucional que envolve os cidadãos, empresas e o Estado.

É relevante instruir a pesquisa com os argumentos de que além das obrigações formais expostas acima aos contribuintes, devem estes exigir do Estado a devida aplicação das receitas derivadas colhidas aos contribuintes. Zelar pela boa utilização do erário público é uma obrigação dos cidadãos que estão submetidos pela obrigação constitucional de manter o Estado. Cuidar da boa aplicação dos “dinheiros” públicos não é um dever dos Órgãos que fiscalizam as ações estatais e também uma obrigação natural dos cidadãos que estão no Estado. Para melhor expor as idéias acima mencionadas, cita-se o conceito de relação jurídica tributária Ricardo Lôbonos Torres como objeto do direito tributário:

“A relação jurídica tributária é complexa, pois abrange um conjunto de direitos e deveres do Fisco e do Contribuinte. A Fazenda Pública tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e a prática de atos necessários a sua fiscalização e determinação; mas tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte. O sujeito passivo, por seu turno, tem o dever de pagar o tributo e de cumprir os encargos formais necessários à apuração de

débito; mas tem o direito ao tratamento igualitário por parte da Administração e o sigilo com relação aos atos praticados”. (TÔRRES *In* COELHO, 2004, p.35).

Ademais, para realizar as conquistas de um Estado soberano, imagina-se a relação tributária como um dever consentido pelos cidadãos no momento que foram formadas as regras e normas que regem o sistema tributário nacional. Com isso os cidadãos são corresponsáveis pelos regramentos instituídos em um Estado Democrático de Direito. Esta relação se assenta e tem relação com os ditames soberanos do estado.

É pelos indivíduos que surgem as normas tributárias. De forma indireta, os cidadãos escolhem seus representantes políticos que irão propor novas regras gerais ou normas específicas (leis complementares tributárias ou leis ordinárias). São os instrumentos democráticos que formam as normas tributárias. Ainda dentro deste tópico cita-se o respectivo autor, Hugo de Brito Machado, sobre o poder de tributar conforme concepção que adota o próprio Estado:

“[...] a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É a relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. [...] A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação. [...]” (MACHADO, 2008, p.59).

O sistema tributário nacional moderno é formado por agentes políticos que possuem o papel de formar e criar as normas tributárias na medida de sua autonomia federativa. Todos os entes devem seguir os ditames expostos na Constituição Federal. As regras e os princípios constitucionais juntamente com as leis tributárias traduzem as principais formas normativas previstas no sistema pátrio.

É importante relatar que o poder de tributar não é privilégio direcionado a União Federal. Como a forma de Estado existente no Brasil é o federado, a Constituição Federal concedeu autonomia aos Estados Federados, Distrito Federal e os Municípios. Estes entes políticos possuem capacidade legislativa nos moldes expostos pela nova Constituição. Assim, Luiz Emygdio, anota:

“O poder de tributar decorre diretamente da Constituição e é inerente a toda pessoa jurídica de direito público. Todavia, no regime federativo adotado pela CF de 1988 gozam de autonomia política e

capacidade para legislar não só o poder central, mas também as entidades periféricas. Assim, o próprio texto constitucional reparte parcela do poder de tributar entre os entes políticos, atribuindo a cada um deles competência tributária para criar determinados tributos (competência tributária legislativa)". (ROSA JUNIOR, 2006, p. 204).

A Constituição Federal em seu artigo 147 também preceitua o poder de tributar: "Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais." (Projeto de Lei nº 5.082/2009).

O Brasil em épocas mais antigas se direcionava pela forma, modelo tributário histórico. Esta forma foi superada pela regra sistêmica que hoje vige. Na forma de sistema, normas tributárias se complementam. Cada ente político se torna capacitado de instituir os respectivos tributos que lhe foram direcionados pela Constituição Federal.

Apesar de ser objeto de críticas por parte da doutrina tributária, hoje a União Federal possui a maior parte das receitas derivadas arrecadadas. Apesar de ser um sistema tributário fechado, organizado, aos críticos hoje deste sistema dizem que ele fere o Estado Federado Brasileiro. O motivo alegado seria a criação de um ente político com capacidade econômica muito distinta ao demais. Sabe-se que as obrigações financeiras da União Federal são muito mais onerosas que as dos outros entes políticos, no entanto o que se verifica hoje são Estados e Municípios muitas financeiramente inviáveis.

Para manter e desenvolver a federação é importante equacionar a tamanha diferença de arrecadação que se apresenta entre os entes políticos. Assim, os entes poderão cumprir suas obrigações institucionais e exercer as funções institucionais em sua plenitude. Hoje o que se vê é estados e municípios impossibilitados de cumprir, muitas vezes, minimamente o interesse público. Assim cita-se a seguinte definição:

"O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de tributos vigentes em um país em determinada época, e das regras jurídicas que os disciplinam. O conceito de sistema tributário implica certa coordenação dos diferentes e com os fins fiscais e extrafiscais da tributação, bem como com os princípios constitucionais. [...]". (ROSA JUNIOR, 2006, p. 188).

Em um sistema tributário, as normas estatais devem ser criadas de forma a equilibrar situações jurídicas, justificar ganhos pecuniários, incorporação de patrimônio, realizar quando possível a equalização de riquezas. A norma não deve ter o único propósito arrecadatório e sim objetivos maiores que visem sistematizar a cobrança dos tributos nacionais. Por esse motivo, torna-se relevante a citação a seguir:

“Quando as normas tributárias são impostas sem ordem e sem investigação de causas, visando apenas à obtenção de recursos pelo Estado, estaremos diante de um mero regime tributário, mas não de um sistema tributário”. (ROSA JUNIOR, 2006, p. 189).

Como se vê, uma norma tributária imposta no sistema deve com este contar com plena harmoniosidade no que se refere ao conteúdo legal de sua norma. Ao se construir parâmetros legais fora de uma sistemática o legislador está a agir de maneira casuística, não impessoal. A norma tributária deve gozar de generalidade e abstrativização similares às demais normas existentes no sistema tributário nacional. Este como se sabe é doutrinariamente compreendido como um sistema lógico, portanto as normas presentes neste arcabouço legal devem ter consigo harmonia.

2.3 Transação Tributária

É chegado o momento de se tecer com brevidade o objeto de estudo deste trabalho. Se retrata sobre a modalidade de extinção do crédito tributário transação. No atual CTN, a transação só é possibilitada se houver lei estadual que a discipline. Isto é a plena aplicação do princípio da legalidade. É lei, é que tem que permitir qualquer transação em matéria tributária. Daí porque a transação é regulada no artigo 171 do Código Tributário Nacional, ao tratar da transação, prevê a necessidade de uma lei, que deverá impor condições para que uma transação seja possível.

“Tem-se, aqui, uma conciliação entre, de um lado, o Princípio da Legalidade, que exige a presença da lei para que se dê a transação e, de outro, o interesse público, que muitas vezes será mais bem atendido se forem encurtadas as demandas judiciais, por meio da transação”. (SCHOUERI, 2011, p. 565).

Assim, o referido artigo 171 do Código Tributário Nacional, prevê a possibilidade de 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. Em seu paragrafo único, deve a lei indicar a autoridade competente para autorizar a transação, o que também não pode implicar a outorga de poderes discricionários.

Contudo sendo a transação efetuada mediante concessões mútuas, nem sempre o crédito tributário é satisfeito integralmente; entretanto, extingue-se integralmente sobre o crédito objeto da transação. Nesse sentido, ressalta-se a lição de Fábio Fanucchi:

“Transação – quase sempre importando um pagamento parcial do crédito tributário e, embora assim, extintivo dele, a transação também pode-se verificar em direito tributário. Só com base em autorização legal poderá dar-se a transação. Por ela, observadas as condições legais, os sujeitos ativos e passivo da obrigação tributária acordam, mediante concessões mútuas, terminar o litígio em que estejam envolvidos, discutindo a legitimidade da exigência fiscal. A transação deverá conduzir-se à extinção do crédito, mesmo que o pagamento, como se disse, não envolva a satisfação total daquele”. (FANUCCHI *In* ICHIHARA, 2002, p. 167).

Assim, a transação vista do artigo 171 do Código Tributário Nacional, é um instituto de direito privado adotado pelo direito tributário, “somente ocorre em casos excepcionais, de extrema dificuldade econômico-financeira, situações que merecerá o devido exame para justificar a transação” (CASSONE, 2008, p. 186).

Ainda, sobre o instituto da transação, cita-se a definição doutrinária sobre o conceito de transação tributária:

“Transação é acordo. [...] é da essência da transação a existência de concessões mútuas. Cada interessado cede um pouco do que entende ser o seu direito, para chamarem a um acordo, evitando o litígio, ou pondo fim a este, se já iniciado.” (MACHADO, 2008, p.236).

Então, conclui-se que a finalidade da transação é facilitar a extinção do crédito tributário, o que vulgarmente chama de “acordo”. (ICHIHARA, 2002, p.167).

Entretanto, muito se tem discutido acerca da possibilidade de o legislador admitir, de forma geral, a transação em matéria tributária, mas a leitura do próprio dispositivo já revela sua impossibilidade.

“[...] a obrigação tributária tem por sua natureza sua compulsoriedade. Não pode Administração abrir mão do crédito tributário; apenas a lei é que pode dispensar o tributo, uma vez devido. O lançamento, recorde-se, é atividade obrigatória, à luz do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Também é cobrança”. (SCHOUERI, 2011, p. 565).

O atual quadro tributário nacional vem sendo objeto de muitas críticas, e geralmente, realizadas por elementos importantes, vários atores sociais envolvidos sobre o tema. Fala-se em uma ampla reforma tributária, que viria pôr fim aos grandes entraves encontrados no sistema nacional. Contudo, nenhum ente político admite a perda de receitas derivadas. Fala-se em reforma em prol do sistema produtivo, mas esta irá desonerar a produção e transferir as perdas aos agentes consumidores. Abaixo são relatados os principais temas de discussão sobre as reformas no Sistema Tributário Nacional.

A reforma tributária que se arrasta, e que detectou problemas no sistema, relativos à complexidade, à comutatividade, ao aumento do custo dos investimentos, à guerra fiscal, à tributação excessiva da folha de salários, não toca nas questões pertinentes à multiplicação das discussões judiciais e administrativas. A reforma tributária em andamento cogitaria medidas de simplificação dos tributos federais, do imposto estadual de circulação de mercadorias e serviços, de desonerações da folha salarial, dos investimentos, da cesta básica, de mudanças nos sistema de partilhas, no aprimoramento das relações federativas. E não tocaria substancialmente na administração tributária. (GODOY, 2009, p.23).

Com o enfoque na morosidade do sistema tributário para solução de seus litígios, formulou-se o tema objeto dessa pesquisa. Pelas graves distorções econômicas, como desequilíbrio ocorrido entre as empresas que horam seus compromissos e aquelas que se utilizam da ineficiência legal para protelar os seus litígios tributários. Outro ponto é o gasto que o Estado se propõe em levar adiante demandas tributárias que atravancam o Poder Judiciário e onera os cofres públicos com o gasto pautado pela ineficiência e o desperdício. Cita-se abaixo anotação colhida em artigo revista:

A morosidade na resolução dos litígios tributários produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danosa para a livre concorrência. As sociedades empresariais que honram pontualmente suas obrigações fiscais veem-se, muitas vezes, na contingência de concorrer com outras que protraem no tempo o pagamento de tributos, por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias. (FILHO e ADAMS *In* FILHO e GUIMARÃES, 2008, p. 37).

A morosidade na resolução dos litígios tributários deve ser minimizada por outros meios, até porque os litígios são inevitáveis. Dizer que a possibilidade de transação resolve esse problema é um verdadeiro sofisma, pois “as sociedades empresárias que honram pontualmente suas obrigações fiscais” provavelmente dela não necessitarão, e aquelas que “protraem no tempo o pagamento de tributos, por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias” (FILHO *In* MACHADO, 2009, p.19), certamente continuarão a agir dessa mesma forma. Por outro lado, se o problema é a demora na solução dos litígios, a solução para esse problema já existe, e está claramente posta no art. 171 do Código Tributário Nacional. Basta à transação para por fim ao litígio. Abaixo, cita-se o novo enfoque concedido ao PL Lei Geral de Transação Tributária que tramita no Congresso Nacional.

A transação tributária é idéia que matiza uma nova relação entre o Fisco e o cidadão que recolhe tributos. É exceção, e não regra. Não é discricionária, conta com limites e parâmetros. Não é mecanismo de indução negativa, no sentido de que reduziria o montante voluntariamente recolhido, porque, simplesmente, aplica-se a situações especialíssimas, delicadas, e que exigem soluções que prestigiem a transparência e o consenso. A transação tributária é sinal de maturidade democrática. (GODOY, 2009, p.31)

Por fim, este é o enfoque que será desenvolvido nesta pesquisa acadêmica. Colocar a baila as novas diretrizes que estão por ocorrer ao instituto da transação tributária. Demonstrar a sua aplicabilidade, os seus ganhos ao sistema é um dos objetivos principais deste exercício.

2.4 Limites e Inconstitucionalidade da Transação Tributária

A cobrança do tributo se faz mediante atividade administrativa plenamente vinculada, decorrendo da lei e não da vontade. A transação é uma forma de extinção do crédito tributário previsto no Código Tributário Nacional, no artigo 171, que trazem as condições 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. (MACHADO, 2009, p.14).

“O Código Tributário Nacional refere-se à transação como forma de extinção do crédito tributário (art.156, inciso III), mas admite a transação apenas como forma de terminação de litígio (art. 171), que somente se caracteriza com a pretensão posta em juízo e sua resistência pela parte contrária”. (MACHADO e SEGUNDO, 2009, p.14).

Porém é possível evidenciar a inconstitucionalidade à ampliação dos limites da transação em matéria tributária, que tenta utilizar do tributo como instrumento político que pode resultar na corrupção.

O princípio geral da legalidade estabelece obrigações em conformidade com a lei, isso não quer dizer que todas as obrigações decorrem diretamente da lei. Há de se distinguir a existência de duas obrigações: aquelas que decorrem diretamente da lei e a existência de uma obrigação; e aquelas que decorrem diretamente da vontade. Contudo, na obrigação tributária é totalmente irrelevante a vontade do sujeito passivo, independentemente da vontade ocorrera o nascimento da obrigação tributária, decorrendo, sim, de fato. (MACHADO, 2009, p.14).

No Código Tributário Nacional, o artigo 118 fala sobre a definição legal do fato gerador é interpretar e abstraindo-se, da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; [...]. (CTN, Lei nº 5. 172/66).

“A vontade pode ser relevante para a ocorrência, ou não, de determinados fatos que são geradores de obrigação tributária. Isto, não significa que a obrigação tributária decorra de vontade. Ela decorre do fato, que é considerado objetivamente como algo independente de qualquer vontade. Tanto é assim que mesmo sendo

aquele um fato relevante nulo em razão de vício da vontade de quem o praticou, mesmo assim, ele será gerador da obrigação correspondente”. (MACHADO, 2009, p.15).

A Constituição Federal de 1988 trata dos limites do poder de tributar estabelecendo no artigo 150 a vigência dessas relações tributárias decorridas em lei:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Assim, podemos analisar que não se admite em nosso sistema jurídico a utilização da vontade como alicerce formador ou capaz de alterar a relação tributária. A Constituição Federal afasta qualquer outra possibilidade, estabelecendo à lei complementar as normas gerais, definições e suas espécies em matéria de legislação tributária. (MACHADO, 2009, p.14).

O Código Tributário Nacional trata de matéria reservada especialmente a essa espécie normativa. Criada por lei complementar aponta o alcance do princípio constitucional da legalidade tributária excluindo qualquer dúvida das relações tributárias.

Assim, pode-se dizer que o princípio da legalidade tributária não expõe apenas à criação, ao aumento, a redução ou à extinção do tributo, mas também vincula a autoridade administrativa quando à dispensa ou redução do tributo, ou seja, não comportam transação. (MACHADO, 2009, p.14). Esta atividade vincula-se expressamente no artigo 3º, do Código Tributário Nacional: “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”.

A natureza plenamente vinculada da atividade arrecadatória, resulta diretamente da lei, onde a cobrança dos tributos e penalidades pecuniárias deve ser feitas mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (MACHADO, 2009,

p.15). Esta atividade arrecadatória esta expressamente prevista no artigo 3º e 142, paragrafo único, do Código Tributário Nacional. O primeiro artigo esclarece o que é tributo e ressalta sobre a cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Já o segundo artigo elucida a atividade administrativa vinculada de lançamento “é vinculada e obrigatória, sob pena de reponsabilidade funcional”. (CTN, Lei nº 5. 172/66).

Reportando-se a instituição e ao aumento de tributos, esclarece que “não basta a existência de lei, como fonte de produção jurídica específica, requer-se a fixação, nessa mesma fonte, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de decisão para o administrador” (BARRETO, 2009, p.29).

Assim, a exigência de cobrança de um tributo se faz mediante atos administrativos plenamente vinculados e vale dizer que: “aqueles atos que representam meramente a execução da lei ou regulamentos; todos os elementos do ato vem estabelecidos na disposição legal e regulamentar” (LIMA *In* MACHADO, 2009, p.16).

O Código Civil estabelece que nos artigos 840 e 841, que há licitude aos interessados de prevenir ou terminar o litígio mediante concessões mútuas e que só a respeito de direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação. Assim podemos afirmar que a transação é um contrato, onde cada parte abre mão de uma pretensão em favor da outra. (MACHADO, 2009, p.17).

O Código Tributário Nacional permite que as transações sejam realizadas em caráter excepcional e apenas para terminações litigiosas. Maria Helena Diniz acolhe essa descrição de transação: “forma extintiva da obrigação tributária que na verdade é incompatível com o regime jurídico tributário, já que a criação e extinção de tributos se subordina a edição dos atos administrativos vinculados”. (DINIZ *In* MACHADO, 2009, p.17).

O Projeto de Lei nº 5.082/2009 merece censura por ter mais de um objeto. Segundo a Lei Complementar nº 95/98 estabeleceu que cada lei tratará apenas de um único objeto. Porém, esse defeito de forma não invalida em decorrência da desobediência a lei complementar mencionada.

“Em outras palavras, isso quer dizer que os defeitos formais de uma lei, decorrentes da desobediência à mencionada lei complementar, não a invalidam. Talvez por isso mesmo ocorram tantas

desobediências à Lei Complementar n° 95, a demonstrar que o poder público é na verdade quem mais descumpre as leis”. (FILHO *In* MACHADO, 2009, p. 18).

São inúmeras teses que sustentam a admissibilidade da Transação Tributária. Uma delas é a morosidade na resolução dos litígios tributários, sendo profundamente danosa para a livre concorrência. O autor Luiz Dias Martins Filho exemplifica essa relação:

“As sociedades empresariais que honram pontualmente suas obrigações fiscais veem-se, muitas vezes, na contingência de concorrer com outras que protraem no tempo o pagamento de tributos, por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias”. (FILHO *In* MACHADO, 2009, p.19).

O artigo traz argumentos favoráveis à ampliação dos limites da transação no âmbito da relação tributária. Porém, declara que exista certa ingenuidade em seus argumentos, pois acredita-se quanto mais poder é concedido a uma autoridade, maior é a tendência desta abusar de seu poder.

A alteração no Código Tributário Nacional viabiliza não só o que já está previsto, mas trata o instituto da transação em sentido mais amplo, como ampliação em sua finalidade até mesmo para solucionar controvérsias na via administrativa. (FILHO *In* MACHADO, 2009, p.20).

Contudo, “as inconstitucionalidade da transação tributária que os projetos de lei complementar e de lei ordinária em exame neste parecer pretendem introduzir em nosso sistema jurídico são flagrantes”. A Constituição Federal em seu artigo 37 estabelece os princípios em que a Administração Pública obedecerá, aliás no artigo 150, inciso, II, a Constituição “veda às pessoas jurídicas tributantes instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”. (FILHO *In* MACHADO, 2009, p.20).

Assim, a transação como indicada no projeto de lei em questão revela-se inconveniente ao interesse público, pois transforma o tributo em instrumento político.

Esta ampliação do âmbito da transação em matéria tributária infelizmente é incompatível com o princípio da legalidade e na prática poderá implicar em graves lesões ao princípio da isonomia, porque a flexibilidade a que se

referem os defensores dessa ampliação permitirá à Administração Tributária tratar os contribuintes desigualmente, em razão de conveniências do momento, transformando o tributo em verdadeiro instrumento político. (FILHO *In* MACHADO, 2009, p.21).

3 DO PROJETO DE LEI GERAL DE TRANSAÇÃO NÚMERO 5.082/2009

Com intuito de garantir maior otimização dos procedimentos voltados à arrecadação de tributos, o PL 5.082/2009, objetivando a arrecadação de créditos que estão envolvidos em situações jurídicas-administrativas conflitantes e litigiosas, envolvendo os atores, contribuintes e a Fazenda Pública, discute-se a sua aplicabilidade dentro do sistema jurídico pátrio. (ABRANCHES, 2009, p. 65).

“Na medida em que o referido anteprojeto tem por foco reduzir a ocorrência de litígio na aplicação da legislação tributária e visa possibilitar, por meio de um estreitamento na relação fisco-contribuinte, a composição de conflitos, vislumbra-se que a proposta é viável do ponto de vista ideológico. Entretanto, tal proposta deve ser vista com cautela”. (ABRANCHES, 2009, p. 65).

O tema em questão é delicado, pois envolvem situações sensíveis a Administração Pública. O Projeto de Lei em sua análise primária buscará solver pela forma de extinção do crédito tributário, por meio de transação tributária, espécies, como: as multas, multas mora, multas de mora de ofício, juros de mora, encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, bem como os valores oferecidos em garantia ou situações em que a interpretação da legislação relativa à obrigações tributárias seja conflituosa ou litigiosa. (OLIVEIRA, 2009, p.30).

Por trazer inúmeras situações novas em matéria de transação do crédito tributário, o PL 5.082 vem sendo objeto de inquietações da comunidade jurídica. Muito se diz sobre as alterações e os impactos que estas possam trazer ao Sistema Tributário Nacional. Ao se falar sobre transação em matéria tributária em primeiro ponto são trazidas inúmeras inquietações que o Projeto em tela não foi capaz de solver. Fato este motivo de inúmeras críticas colocadas ao projeto que está em tramitação na Câmara de Deputados. Algumas ponderações serão reladas sobre os aspectos sensíveis que o referido PL está proporcionando aos envolvidos no tema. (ABRANCHES, 2009, p. 66).

A primeira delas seria a permissão de se transacionar o crédito tributário, que de antemão, foi uma obrigação tributária, elemento de direito público que a priori, incapaz de se fazer concessões. O CTN quando trouxe à matéria da transação tributária a fez sob um prisma legal, regulamentado por uma lei de

natureza complementar, organizadora das situações em que o instituto jurídico da transação em matéria tributária pode ser aplicada. Para o caso do Projeto de Lei 5.082 – conhecido como Anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária, critica-se a possibilidade e a legalidade de lei ordinária se é objeto jurídico legal para se criar novas modalidades de transações em matéria tributária. (OLIVEIRA, 2009, p.28).

Existe outra dificuldade encontrada no cômputo do Projeto de Lei que é a possibilidade de se transigir quanto à ocorrência ou não do fato gerador e a validade ou não do tributo, tendo em vista a natureza *ex legis* do crédito tributário. Como sendo uma vontade decorrente da lei, como se permitir a transação de uma situação jurídica de um fato gerador tributário? Afirma-se que o fato gerador do tributo deve estar presente literalmente na lei. É o que se conhece como a aplicação do princípio da legalidade estrito senso. No decorrer deste capítulo mais se falará sobre os aspectos críticos ainda pouco ou não respondidos no âmbito computo do Projeto de Lei. (OLIVEIRA, 2009, p.30).

“Nesse caso, o anteprojeto se refere a essa previsão legal. Ocorre que, críticos do anteprojeto defendem a necessidade dessa previsão ser veiculada por meio de lei complementar e não por meio de lei ordinária, em razão de dispor de norma geral tributária. O fundamento é o de a lei ordinária federal ora em discussão pretende criar novo meio de extinção do crédito tributário, já que a transação tributária tal como estabelecida na proposição contraria as normas atuais vigentes a cerca do instituto”. (ABRANCHES, 2009, p.66).

Outro ponto muito falado e criticado pelos operadores do direito é o viés político que as novas modalidades de transação em matéria tributária podem trazer ao nosso ordenamento jurídico. Neste, os principais opositores ao Projeto em análise são os agentes e operadores do Estado envolvidos na arrecadação e processamento dos tributos. Neste ponto, transacionar pela ótica das novas formas, seria um verdadeiro incentivo ou estímulo para que os contribuintes fizessem de uma situação jurídica específica se tornar regra. Melhor dizendo, seria incentivar que os contribuintes deixassem de recolher seus tributos para que a frente viessem a ser extrair vantagens do Estado. Há um viés perigoso, o qual seria propor uma norma que fomentasse de forma indireta a mora para o pagamento dos tributos. (OLIVEIRA, 2009, p.30).

Ainda há situações que possam por em risco os créditos tributários, que no caso passariam a impor grande dúvida ou até risco para arrecadação dos

tributos devidos. Neste ponto, é transformar a transação em matéria tributária em uma forma de extinção do crédito tributária tão o mais relevante que o que o pagamento do crédito. Esta é conhecida no direito, em melhor dizendo, em todos os ramos que se busca lecionar sobre obrigações, como forma principal e originária de extinção das obrigações. (LOPES, 2010, p. 33).

“No caso, o projeto, ao conceder verdadeiros perdões dos valores legalmente impostos, ante ou único pré-requisito da existência de uma previa ação judicial, está, na realidade, tratando de remissões e de anistias, e não de transação”. (LOPES, 2010, p.34).

Há também pontos muito criticados dentro daquilo que se trouxe no Projeto, são as situações transacionadas que direcionam a decisão de se fazer a aplicação da transação ao Procurador Geral da Fazenda Nacional, que por delegação passa por meio de Parecer fundamento, competir pela transação de créditos entre R\$ 1 milhão e 9,9 milhões de reais, e em valores superiores a R\$ 10 milhões, podem vir a ser transacionados com a anuência conjunta do Ministro da Fazenda. (OLIVEIRA, 2009, p.31).

Para o decorrer do capítulo, serão colocados pontualmente, de maneira mais detalhada, os pontos a serem criticados neste trabalho de pesquisa sobre a aplicação do Projeto de Lei 5.082/2009, e as suas consequências para o desenvolvimento formador das conclusões que objetivam esta pesquisa monográfica.

3.1 Das Possibilidades de sua Aplicabilidade

O Projeto Lei traz novas possibilidades para solver os passivos pela forma de extinção do crédito tributário, por meio de transação tributária, as multas, multas mora, multas de mora de ofício, juros de mora, encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, bem como os valores oferecidos em garantia ou situações em que a interpretação da legislação relativa às obrigações tributárias seja conflituosa ou litigiosa. (OLIVEIRA, 2009, p.30).

Segundo o autor Hugo de Brito Machado, para haver transação, deve-se existir um litígio. Este é requisito essencial para a transação. Na ação de execução fiscal atribuída pelo Estado, o contribuinte de maneira oposta impõe seus

meios legais, como ação de exceção de pré-executividade ou embargos. Desta forma, quer informar o autor que há necessidade da ocorrência do processo judicial para que se tenha a certeza da constituição definitiva do crédito. Na esfera administrativa, não se pode chegar ao resultado da constituição definitiva deste. (MACHADO *In* CHATT, 2010, p. 02).

“A transação é um instituto eminentemente do direito privado. Internamente é tratado do âmbito do direito civil, mais precisamente no artigo 840 e seguintes do Código Civil Brasileiro de 2002. Todavia, o instituto da transação também tem previsão no direito público, tipificado no Código Tributário Nacional, como uma das causas extintivas do crédito tributário”. (CHATT, 2010, p.04).

O litígio informado no artigo 171 do Código Tributário Nacional, somente é caracterizado com a instauração da lide, que quer dizer na pretensão formulada e resistida em juízo. Por isso, diz o Autor, que na esfera administrativo busca-se o controle de qualidade no implemento do crédito tributário. (ABRANCHES, 2009, p.65).

“Ao Estado impõem-se a observância dos princípios constitucionais, dentre os quais se encontra o da indisponibilidade dos bens públicos. Para que o Estado, enquanto credor na relação tributária possa fazer concessões, deve haver previsão normativa. Pode-se argumentar, contudo, que o Código Tributário Nacional já prevê a possibilidade de concessões, ao dispor no artigo 171, que mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção do crédito tributário”. (ABRANCHES, 2009, p.65).

Ao se verificar as ocasiões onde transitam as novas possibilidades de transação do crédito tributário, primeiramente torna-se relevante demonstrar que as novas formas de transação em matéria tributária não visam reduzir os montantes originários dos créditos tributários, e sim àqueles estatuídos em juros e multas por mora ou encargos de natureza pecuniária. (OLIVEIRA, 2009, p.28).

No entanto, o novo proposto pelo Projeto de Lei em análise ao se abarcar sobre situações jurídicas em que as organizações envolvidas estão em regra, em dificuldades financeiras e pelo grande endividamento com a Fazenda Pública, vem consistindo em dúvidas sobre a eficiência que as novas formas de transação podem gerar ao Sistema Tributário Nacional. (OLIVEIRA, 2009, p.33).

Como informa o PL 5.082/09, no seu artigo sexto, serão admitidas transações tributárias aos créditos tributários nas situações em que forem

encontradas dificuldades por insolvência civil, falência e recuperação judicial ou até recuperação tributária, desde que o limite transacionado se fixe em até cem por cento dos valores expressos em multas por descumprimento de obrigações acessórias, até cinquenta por cento das multas por mora e de ofício, até sessenta por cento das multas pelos juros de mora incidentes após a constituição do crédito tributário, e até cem por cento dos encargos de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária. (OLIVEIRA, 2009, p.33).

Estas situações jurídicas descritas acima serão capazes de permitir as novas formas de transação dos créditos tributários. Nestes casos, serão aplicadas as transações tributárias sempre que motivadamente, o interesse público for o principal motivador da ação estatal. Neste ponto, houve abertura ao poder discricionário do Estado para que se utilizem os critérios em prol do melhor interesse público na aplicação eficiente das situações de transação favoráveis ao Estado e os contribuintes. (ABRANCHES, 2009, p.67).

Na aplicação dos requisitos para as novas formas de transação tributária são vistos que estes para serem devidamente aplicados necessitam a anuência do Procurador Geral da Fazenda Nacional, isto se as dívidas estiverem dentro de um montante entre R\$ 1 milhão e 9,9 milhões de reais e, para as dívidas superiores a R\$ 10 milhões, elas podem vir a ser transacionados com a anuência conjunta de apreciação da autoridade do Ministro da Fazenda. (DE SANTI *In* ABRANCHES, 2009, p.67).

Nestes aspectos, se verifica a flexibilização do interesse público, que de certo modo, vem sendo criticado pelos operadores do direito envolvidos na aplicação do instituto da transação em matéria tributária. Verifica-se que a abertura permitida no Projeto de Lei em questão deve ser de alguma maneira mais bem detalhada, para que a análise dos motivos determinantes para a transação do crédito público possam não serem objetivos de pessoalidade e subjetivismo em prol de organizações que possam ter poder de influência perante o governo federal. Esta preocupação é um elemento primário para o sucesso de uma nova norma, que deve ser cuidadosamente expressado em um projeto de lei que visa transigir com o bem público, que são os créditos públicos. (OLIVEIRA, 2009, p.33).

Ao se permitir a flexibilização na atuação dos agentes públicos que receberão o dever de escolher as situações legais que serão aplicadas as

transações entre o Estado e os Contribuintes, corre-se o risco de utilizar a nova matéria como objeto de favorecimento de grupos políticos e econômicos alinhados com o poder político hegemônico do momento. Tal situação, não pode ser permitida em um Estado que possui o amplo dever com seus cidadãos, como é o caso do Estado social. (OLIVEIRA, 2009, p.26).

Neste ponto, deve se ter uma norma de caráter vinculado, que possa melhor definir em que situações jurídicas haverá o interesse do Estado em se transacionar os créditos públicos. Não se pode arriscar o perdimento das receitas derivadas de tributos por meio de normas que possam ser objetos de favorecimento de grupos políticos ou econômicos. (GALLOIS, 2010, p. 53).

“Os mentores do PL sustentam que a transação não atingiria o tributo, mas apenas os consectários legais. Seu argumento estaria fundado no artigo 7 que afasta a transação que implique negociação do montante do tributo devido. Entretanto, essa assertiva é inconsistente, tendo-se em conta a redação confusa e imprecisa do parágrafo primeiro do mesmo artigo (...)”. (GALLOIS, 2010, p.53).

É inadmissível que uma lei geral possa conceder a um órgão administrativo, o amplo poder de conceder abatimentos, descontos no valor do crédito tributário apenas porque o contribuinte ingressou com uma demanda administrativa ou judicial. Neste caso é conceder ao órgão um poder odioso de transacionar, sem lei estrita sobre o crédito público. (LOPES, 2010, p.23).

É razoável imaginar que o PL em questão possa evoluir e criar melhores formas de controle no que se refere à implementação de qual situação, visto o caso concreto especificado em norma que se possa melhor buscar o proveito aos interesses públicos envolvidos na matéria, poder se transacionar sobre o crédito envolvido na questão, para se trazer a solução ao caso que notoriamente se arrastaria na esfera administrativa e até judicial, levando economia e celeridade aos contribuintes nas suas questões em matéria de direito tributário. (OLIVEIRA, 2009, p.27).

Como está atualmente, o PL 5.082/2009, carece de aprimoramento. Pede-se um estudo para buscar a exata modulação sobre como aplicar o instituto da transação tributária sem com que este possa criar distorções sobre principalmente, a lisura do processo de escolha do contribuinte a que se poderá utilizar as novas situações impostas na nova lei. (ABRANCHES, 2009, p.68).

Frisa-se que deve a todo processo em questão, ser envolvido por procedimentos transparentes e com o maior nível de objetividade possível para que se atinja os interesses públicos com impessoalidade e eficiência. Como é previsto na própria Constituição Federal de 1988, a Administração aos seus atos deve-se colimar o interesse maior da coisa pública. Desta maneira, com o devido procedimento objetivado, por critérios transparentes onde não se caiba as discricionariedades que possam trazer prejuízos aos bens públicos – como é o caso do erário público.

“Ademais, não é admissível que a autoridade administrativa utilize critérios gerais para realizar os acordos. Caso isso fosse possível, o interesse público estaria a mercê da discricionariedade dos agentes administrativos, contrariando a necessária vinculação legal no tratamento dos tributos”. (GALLOIS, 2010, p.56).

Com isso, neste ponto do exercício se chega à compreensão de que não se pode negar a existência da extinção do crédito tributário pela transação, isto por que este instituto já possui espaço no Código Tributário Nacional. Embora se saiba que a utilização atual do instituto da transação tributária é bem remota, e como está no PL 5.082/2009 consegue um alargamento, aos olhos de muitos doutrinadores, excessivo por traduzir uma regra excepcional e geral para o instituto da transação tributária. (SARAIVA FILHO *In* GALLOIS, 2010, p. 56).

Assim, para melhor entender as implicações que o Anteprojeto de Transação pode impor ao sistema tributário nacional, deve-se estudar de forma pontual quais seriam as possíveis consequências da utilização do PL 5.082/2009 com o atual texto? Quais possíveis implicações políticas e econômicas poderiam surgir da sua aplicação atual? Alguns autores já manifestaram sobre estas possíveis implicações e este é o próximo tópico desta pesquisa.

3.2 As Consequências Políticas e Econômicas trazidas pelo PL 5.082 de 2009

O primeiro aspecto encontrado pelos críticos ao PL em epígrafe são que os interesses diretos envolvidos no projeto seriam antagônicos com os fins públicos primários. Como ato primordial, o PL 5.082/2009 visa dar andamento aos créditos tributários que possuem dificuldades de recebimento da Fazenda Pública,

são os casos das multas e encargos aplicados aos insolventes e as organizações em recuperação judicial ou processo de falência. Do outro ponto, estariam os interesses públicos de satisfação e perseguição do bem comum. (BATISTA JUNIOR, 2002, p.117).

Na visão do autor, é contraditório instituir norma que possa impor em risco o recebimento de créditos tributários, se em contrapartida o Estado deve pela natureza de sua existência buscar cada vez mais, a satisfação dos interesses públicos por meios principalmente da aplicação das receitas originárias dos tributos. Sem estas, o Estado permaneceria engessado e o fracasso de sua utilidade seria mencionada pelos cidadãos. (BATISTA JUNIOR, 2002, p.117).

Seguindo o raciocínio do autor acima, a complexidade de interesses encontradas no ambiente social é um complicador para o administrador público, que na ponderação dos interesses públicos e os privados deve-se encontrar a formula que vá de encontro com o bem comum. (BATISTA JUNIOR, 2002, p.118).

Por este motivo, ao mexer com os recursos oriundos do erário público os críticos enxergam a fragilização da capacidade do Estado em atuar dentro da sua capacidade e necessidade. Sabe-se que é um entendimento notório que existe uma discrepância natural entre as necessidades e os recursos do Estado. Enquanto as necessidades em um ambiente moderno, transformador a cada momento novas demandas se tornam prementes, os recursos Estatais são diminutos por diversas razões que no momento não nos vem ao caso.(CHATT, 2010, p. 07).

Segundo ponto de crítica encontrado sobre o referido Projeto de Lei se assenta que o viés político da norma busca abolir principalmente os aspectos sancionatórios existentes nas obrigações tributárias. Estas quando já transformadas em créditos tributários carregam as multas e demais penalidades aos contribuintes advindas pela mora ou descumprimento de obrigações acessórias. (ABRANCHES, 2009, p.66).

Aos críticos, ao se colocar em um sistema tributário, norma ordinária que carrega em si um viés fomentador de um comportamento elisivo, como é o caso de impor condições favoráveis às situações em que contribuintes em certo estado, possam ter suas multas de diversas origens diminuídas ou até extintas. Ao se

estatuir norma com este viés estaria traduzindo este espírito normativo aos demais contribuintes que quitam seus débitos tributários dentro da normalidade imposta na lei. Este fator, se disseminado colocaria o Estado em severas dificuldades financeiras e contábeis. (OLIVEIRA, 2009, p.32).

“Para os não adeptos da transação, portanto, se a legislação tributária age para assegurar que a obrigação tributaria seja satisfeita, fazendo o infrator responder ate mesmo com seu patrimônio, a incorporação da transação representara um estímulo para que o contribuinte vislumbre e aguarde por concessões futuras, com o que o inadimplemento aumentara de forma bastante significativa”. (ABRANCHES, 2009, p.66).

Ainda, não se conhece qual seria o impacto que tal normativo com viés elisivo traria aos contribuintes que tiveram seus créditos diminuídos ou extintos. É conhecido que o estímulo ao pagamento tardio de obrigações pode gerar um ciclo vicioso de novos contribuintes que, antes honravam as suas obrigações tributária em dia, em pagadores tardios a espera das benesses do Estado. (MACHADO SEGUNDO *In* CHATT, 2010, p. 11).

As reduções pecuniárias aos créditos tributários estão redigidas no artigo sexto do Projeto de Lei 5.082/09, não estão definidas por percentuais precisos, mas em intervalos, permitindo espaços para avaliações casuísticas no momento da análise da situação a ser transacionada. Ainda, os elevados percentuais de redução impostas as sanções de caráter pecuniário, tal como aparecem no projeto de lei induzem o contribuinte a um pagamento de tributo postergado, com claros prejuízos a Fazenda Pública no momento de arrecadação dos tributos. Mantendo este texto, o contribuinte adimplente, conhecido como bom pagador, sentir-se-á estimulado a quitação tardia dos seus tributos, pois saberá da possibilidade de se reduzir ou até se excluir suas multas pecuniárias por meio da transação. (LOPES, 2010, p. 38).

De acordo com Saraiva Filho, analisar as reduções de cunho pecuniário estabelecidas pelo PL 5.082/09, verifica-se a inversão lógica do comportamento Estatal. Isto porque da forma que se apresenta o projeto acima, a verdadeiro prêmio ao contribuinte mau pagador, inadimplente de suas obrigações tributárias. Ao se reduzir e eliminar as multas pecuniárias dos contribuintes estimula-

se o comportamento contrário daquele devia ser estimulado pelo Estado para com seus cidadãos contribuintes. (SARAIVA FILHO *In* LUCHIEZI JR, 2010, p.60).

Ainda complementam as críticas elencando que a norma transacional não pode conter a importância elementar, fundamental dentro das modalidades de extinção do crédito tributário. Ao colocar o PL 5082/09, como o tal se apresenta, estaria por colocar importância demasiada a este instituto que possivelmente, poderá enfraquecer as demais modalidades de extinção do crédito tributário, como é o caso do pagamento da obrigação tributária. Enfraquecê-lo, estaria pondo em risco o próprio poder dever do Estado em se manter e de zela pelos seus objetivos, como o bem comum e de toda coletividade. (MORAES, 1999, p. 457-458).

Como está exposto no normativo, artigo sexto do PL 5.082/09, a análise do melhor interesse público deve ser abrangente e conter os princípios constitucionais da moralidade pública, eficiência, impessoalidade e publicidade. A moralidade deve estar presente em todos os procedimentos que envolvem a transação tributária.

O instante que são credenciados e analisados os créditos a serem transigidos até a presente extinção destes. A eficiência volta-se para a necessidade de se ponderar junto ao caso concreto em análise a máxima prossecução do bem comum, portanto, a síntese equilibrada do bem comum. A impessoalidade como princípio ao processo de transação tributária deve impor aos agentes públicos envolvidos no processo a responsabilidade de ação sem direcionamento ou escolha por organizações. Estas devem estar no processo com o invólucro do melhor interesse público. Tal interesse deve ser qualificado e quantificado a fim de se saber se a Administração Pública estará colimando o seu ato de extinção do crédito tributário em conformidade com os ditames constitucionais e legais, de uma forma a objetivar as condutas dos agentes do Estado.

Por fim, não menos importante, estaria a aplicação da máxima publicidade ao procedimento de exclusão do crédito tributário pela transação. Em todos os seus procedimentos, e para a confirmação de aplicação do melhor interesse público pelos agentes do Estado que estão envolvidos nos procedimentos, até a sua decisão final, deveriam expor seus estudos aos sítios e demais formas de

publicitação das demandas em que seriam aplicadas as novas normas de transação tributária. (BATISTA JUNIOR, 2002, p.124).

Entretanto, a aplicação e exposição dos preceitos legais exposto no PL em análise carecem de maior delimitação de seus conceitos dentro dos princípios constitucionais acima mencionados. Para atingimento do intuito em que se presta a norma, ambos os princípios mencionados devem conter na elaboração dos artigos normativos a serem aprovados pelo Parlamento Brasileiro. Não se pode permitir que uma norma adentre ao sistema tributário sem as garantias que traduzam em certeza da sua aplicabilidade perante a inviolabilidade dos princípios constitucionais mencionados. (BATISTA JUNIOR, 2002, p.124).

Desta forma, o PL 5.082/ 09 como se apresenta pode vir impor em riscos a Administração Fazendária. Pelos motivos acima demonstrados, o projeto de lei deve ser aprimorado para que as suas normas possam vir de encontro ao melhor interesse público e o bem comum. Isto com a aplicação eficaz dos seus institutos jurídicos, por meio de controle e transparência dos atos dos agentes públicos que nas suas atuações perante o processo, possam se utilizar da impessoalidade a fim de se atingir objetivo comum da nova norma, que deve ser o interesse público. (ABRANCHES, 2009, p.68).

Neste projeto de lei, há a previsão de processamento da transação tributária por procuradores da Fazenda Nacional, pelas Câmaras de Conciliação e Transação e pela Câmara Geral de Conciliação e Transação. Esta última, para o projeto de lei em questão terá a presidência do Procurador Geral da Fazenda Nacional (PGFN), cujo cargo de livre nomeação do Ministro da Fazenda. Em relação aos valores mais altos a serem transacionados, a responsabilidade do ato deve conter o aval do Procurador Geral da Fazenda Nacional e do Ministro da Fazenda. (LUCHIEZI JR, 2010, p. 57).

Há uma grande crítica neste ponto do projeto por possibilitar que apenas uma ou duas pessoas físicas possam por um ato administrativo, transigir com o crédito público. Neste ponto do projeto, o princípio da impessoalidade ficaria gravemente atingido, por dar ensejo à possibilidade de se formular decisões que não gozam de amparo aos ditames de direito público e que permitam o direcionamento e o arbítrio no instante do contrato de transação tributária entre o Estado e o Contribuinte. (GALLOIS, 2010, p. 54).

3.3 Possíveis Conflitos na Aplicação do PL 5.082/2009 Envolvendo os Contribuintes e a Administração Fazendária

Com intuito de aplicar o instituto transação em matéria tributária para possibilitar a terminação de litígios e otimizar a arrecadação de tributos e conseqüentemente extinguir o crédito tributário ainda na fase administrativa, o Projeto de Lei 5.082/2009 vem atraindo muitas atenções da comunidade jurídica, que de forma preventiva salienta alguns possíveis conflitos na aplicação da nova lei, Lei Geral de Transação. (OLIVEIRA, 2009, p.28).

Segundo, Hugo de Brito Machado, em sua obra Transação no Direito Tributário, o ponto emergente dos conflitos a serem criados pela aplicação das novidades criadas ao instituto jurídico da transação em matéria tributária é a possibilidade dos novos institutos transacionais serem utilizados de forma pessoal, distinguindo contribuintes por razões injustificáveis, violando o princípio constitucional da impessoalidade dentro das fragilidades de como estão expostos os artigos do PL em questão. (MACHADO, 2001, p.75).

Ainda o emérito autor Hugo de Brito Machado, relata que nos moldes de como se apresentam os artigos de definem a aplicação do novo instituto da transação em matéria tributária este não gozariam de constitucionalidade por especialmente infringirem o preceito constitucional da impessoalidade. Tais situações facilitadoras de um comportamento tendencioso a ser utilizado pela Administração Fazendária na aplicação do instituto da transação tributária aos contribuintes, se permitidas pelo legislador, poderão ensejar em grandes distorções a casos jurídicos semelhantes que certamente serão objeto de novas ações a serem dirimidas pelo Poder Judiciário. (MACHADO, 2001, p.76).

A ampliação do instituto jurídico da transação em matéria tributária é flagrantemente incompatível com o princípio da legalidade e na prática poderá implicar em graves lesões ao princípio da isonomia, porque a “maleabilidade” permitida no Projeto de Lei na solução dos litígios tributários de forma administrativa permitirá a Administração Tributária tratar os contribuintes desigualmente, em razões de conveniências do momento, ao fim, transformando o tributo em instrumento político. (MACHADO, 2001, p.76).

De acordo com o notável jurista Hely Lopes Meirelles, na Administração Pública não pode haver liberdade e nem vontade pessoal. Distintamente da administração particular, esta só não é realizado aquilo que for vedado por lei. Contrariando a Administração Pública, que só é executado aquilo que a lei permite. Logo, o PL 5.082/09, há necessidade de se impor formas rígidas e objetivas as situações possíveis de se transacionar. A vontade do Estado deve estar contida na lei, de forma a permitir contratos de transação tributária que venham a respeitar o interesse público (MEIRELLES *In* LUCHIEZI JR, 2010, p. 57).

Em um outro momento, o autor Hugo de Brito Machado, que o instituto da transação tributária é compatível com a definição legal de tributo, albergada pelo artigo terceiro, do Código Tributário Nacional, mais precisamente, em relação ao dispositivo que informa ser a atividade de cobrança do tributo, uma forma plenamente vinculada pela Administração. Por isso, com a aplicação dos novos preceitos expressos no PL 5.082/09, esta atividade de cobrança plenamente vinculada, em relação à transação tributária passará a ter boa parcela de discricionariedade. Fato permissivo que traduzirá inconsistência ao sistema tributário, por instituir norma de cunho transacional que possui legalidade e constitucionalidade, discutíveis. (MACHADO, 2001, p.78).

Como menciona Saraiva Filho, a abertura demasiada em prol da Administração Fazendária para discricionariamente solver os litígios não passa de uma solução inconstitucional de delegação legislativa, que frontalmente, atenta contra o Estado Democrático de Direito. Neste ponto, o autor entende que não se pode delegar atribuição constitucionalmente atribuída a um ente político para um agente do Estado, que por meio de um lei geral aplique aos distintos casos concretos as soluções que bem desejar, por meio de ato administrativo transacional. (SARAIVA FILHO *In* LUCHIEZI JR, 2010, p. 56).

Segundo Simone Anacleto Alves – Procuradora da Fazenda Nacional no Rio Grande do Sul – na forma que se encontra o PL 8.052/ 09, para os casos de transação tributária, o Poder Legislativo se tornará desnecessário para dar o respaldo legal às situações previstas no projeto. Isto porque para a extinção dos créditos tributários não se verificarão mais os aspectos restritos de legalidade e sim, os critérios discricionários e oportunos celebrados pela Câmara Geral de Transação e Conciliação – CGTC (art. 1 do PL 8.052/09) (ALVES *In* LOPES, 2010, p.33).

Tais situações não passarão despercebidas pelos tribunais do país. Deste modo, inúmeras ações deverão ser propostas por diferentes atores que se sintam prejudicados pela nova lei geral de transações. Isto vai de encontro ao principal argumento exposto pelos defensores do Projeto de Lei, que afirmam ser este uma grande chance de por fim a avalanche de processos que abarrotam o Poder Judiciário, que estariam sem solução por total incapacidade das partes passivas em arcar com os créditos tributários. Entretanto, ao se analisar os pontos expostos no PL 5.082/09, verificam-se que estes podem se transformar em um novo argumento jurídico a ser levado aos tribunais pátrios, isto em virtude da inconsistência que o novo instituto da transação tributária impõe ao Sistema Tributário Nacional.

Ao aplicar o instituto da transação tributária como está previsto no PL 5.082/2009 permitirá a utilização deste em um instrumento político ao grupo hegemônico, àquele que está no poder, fazendo com que os demais grupos políticos possam sempre emperrar as transações quando estas forem direcionadas ou não estiverem satisfazendo os seus interesses particulares. Com isso, novamente, estaria a possibilitar novas discussões ao Poder Judiciário. Assim, deve-se segundo o autor, vincular as situações de atuação da Administração Fazendária na sua aplicação ao novo instituto da transação tributária. Isto como forma de extrair do instituto normativo seu interesse público e não permitindo que grupos ou entidades políticas possam dar contornos escusos aos novos preceitos normativos previstos no PL 5.082/09. (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 15).

3.4 Indisponibilidades de Disposição dos Tributos

A atividade da Administração Fazendária, os papéis entre os sujeitos ativos e passivo, dependem em grande parte, a atividade da autoridade tributária, no que se refere aos atos de gestão e controle. No entanto, os atos são regulados por lei, e não são regidos pelo puro poder de império do Estado. (ARAÚJO, 2006, p. 191).

Para o poder de tributar a delimitação instituída e registrada em uma Lei Maior, identificada pela lei para atribuir, criar, modificar e extinguir exações. Por isso, o poder tributário se coloca a um dado nível ou plano constitucional de criar, estabelecer ou instituir impostos. Poder este que por outro lado, abarca também as

possibilidades de extinção e a modificação dos impostos, ou até sua diminuição que vise a desoneração fiscal. (CASALTA, 1998, p.277).

Para Geraldo Ataliba, delimita o poder de tributar a cada ente político respectivo. Como regra geral, após a delimitação celebrada pelo constituinte cabe aos entes competentes com a forma legislativa, leis ordinárias instituir os tributos respectivos. Desta forma, não há tributo criado por norma Constitucional. (ATALIBA, 1968, p. 72).

Ao delimitar a competência e a estrutura tributária por meio da Constituição Federal, este texto trouxe as situações permissivas quanto anistia e remissão de matéria tributária. Assim as figuras jurídicas que se entendem como extintivas ou exclusivas do crédito tributário se encontram aos gêneros acima mencionados. Segue o raciocínio do autor que tais situações são descritas criteriosamente por lei. Isto porque se por meio de leis foram instituídas as formas tributárias, e com este mesmo instrumento normativo que elas devem ser extintas no ordenamento pátrio. (ATALIBA, 1968, p. 73).

Com isso, diz que ao aplicar a lógica imposta pelo autor, o PL 5082/09 cria formas de extinção do crédito tributário que atentam ao Sistema Tributário vigente, por criar modalidades extintivas do crédito tributário sem lei específica, atribuindo para o instituto da transação tributária a mera vontade da Administração Tributária, que por critérios de conveniência e oportunidade buscarão solucionar os litígios, administrativamente, sem exigência de lei específica. (COELHO, 2000, p.30).

CONCLUSÃO

A norma que visa garantir maior otimização dos procedimentos voltados à arrecadação de tributos, o PL 5.082/2009, objetivando para arrecadação de créditos que estão envolvidos em situações jurídico-administrativas conflitantes e litigiosas, envolvendo os atores, contribuintes e a Fazenda Pública, promete trazer grandes transformações ao instituto da transação tributária.

O tema em questão é sensível a Administração Pública. O Projeto Lei em sua análise primária, por buscar solver pela forma de extinção do crédito tributário situações jurídicas por meio de transação tributária, se utilizará das multas, multas mora, multas de mora de ofício, juros de mora, encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, bem como os valores oferecidos em garantia ou situações em que a interpretação da legislação relativa às obrigações tributárias seja conflituosa ou litigiosa.

No decorrer da pesquisa, foram identificadas fragilidades no texto do PL 5.082/09. A primeira delas seria a permissão de se transacionar o crédito tributário, que no ordenamento jurídico é uma obrigação tributária, elemento de direito público que a priori, incapaz de se fazer concessões.

O CTN quando trouxe à matéria da transação tributária a fez sob um prisma legal, regulamentado por uma lei de natureza complementar, organizadora das situações em que o instituto jurídico da transação em matéria tributária pode ser aplicada. Não é o caso do Projeto de Lei 5.082. Conhecido como Anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária, critica-se a possibilidade e a legalidade de lei ordinária se objeto jurídico legal para se criar novas modalidades de transações em matéria tributária, estas por conter normas de caráter geral, não se permitem a utilização a espécie normativa, lei ordinária.

No decorrer da análise ao PL 5.082/09, no seu artigo sexto, encontrou-se um total apelo a um comportamento desidioso, fomentador a inadimplência ao se verificar os percentuais de abatimento ou até perdão das multas tributárias. No Projeto respectivo serão admitidas transações tributárias aos créditos tributários nas situações em que forem encontradas dificuldades por insolvência civil, falência e recuperação judicial ou até recuperação tributária, desde que o limite

transacionado se fixe em até cem por cento dos valores expressos em multas por descumprimento de obrigações acessórias, até cinquenta por cento das multas por mora e de ofício, até sessenta por cento das multas pelos juros de mora incidentes após a constituição do crédito tributário, e até cem por cento dos encargos de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária. Estes índices fomentarão com que novos contribuintes passem a não quitar suas obrigações tributárias pela certeza do ganho em relação à Fazenda Pública. Tal situação imporá essa dificuldade a Fazenda Pública pela alta da inadimplência.

Ainda foi identificada nova fragilidade ao Projeto, é o viés negativo que o PL 5.082/09 trará ao nosso ordenamento jurídico. Por meio de um excessivo incremento das modalidades de transação tributária, incentiva-se e estimula-se para que os contribuintes passem a buscar a afirmação deste instituto ao nosso ordenamento. Há neste ponto um verdadeiro prêmio ao contribuinte mau pagador, inadimplente de suas obrigações tributárias. Neste caso, situação jurídica específica, será transformada em regra, atentando contra as demais normas extintivas do crédito tributário, a exemplo o adimplemento pelo pagamento. Esta situação identificada poderá gerar um grave problema de queda na arrecadação tributária, principalmente, pelo desuso da forma originária da quitação da obrigação tributária, que é o pagamento.

A autora desta pesquisa encontrou argumentos que demonstram ser contraditório instituir norma que possa impor em risco o recebimento de créditos tributários, se em contrapartida, cabe o Estado o dever pela natureza de sua existência buscar cada vez mais, a satisfação dos interesses públicos por meios principalmente da aplicação das receitas originárias dos tributos. Sem estas, o Estado ingressa em verdadeira crise financeira, que culminará em dificuldades de cumprimentos das funções estatais.

Outro ponto que afasta aceitação do Projeto de Lei pela autora, com base em sua pesquisa são como serão aplicadas as situações transacionadas pelo Anteprojeto Geral de Transação Tributária. Em regra, pelo parecer de um Procurador da Fazenda Nacional, haverá o fundamento legal para se transacionar o crédito tributário, de forma administrativa. Neste ponto, há a previsão de processamento da transação tributária por procuradores da Fazenda Nacional, pelas Câmaras de Conciliação e Transação e pela Câmara Geral de Conciliação e

Transação. Esta última, para o Projeto de Lei em questão terá a presidência do Procurador Geral da Fazenda Nacional (PGFN), cujo cargo de livre nomeação do Ministro da Fazenda. Em relação aos valores mais altos a serem transacionados, a responsabilidade do ato deve conter o aval do Procurador Geral da Fazenda Nacional e do Ministro da Fazenda.

É um momento de grande crítica, preocupante em relação ao projeto por possibilitar que apenas uma ou duas pessoas físicas possam por um ato administrativo, transigir com o crédito público. Neste ponto do projeto, o princípio da impessoalidade ficaria gravemente fragilizado, por dar ensejo à possibilidade de se formular decisões que não gozam de amparo aos ditames de direito público e que permitam o direcionamento e o arbítrio no instante do contrato de transação tributária entre o Estado e o Contribuinte.

Estas situações jurídicas descritas acima serão capazes de permitir as novas formas de transação dos créditos tributários o implemento do Poder Discricionário na análise e escolha dos procedimentos. Nestes casos, pode ocorrer desvios, direcionamentos encobertos por um argumento falso para a utilização dos critérios em prol do melhor interesse público na aplicação eficiente das situações de transação. O afrouxamento da análise é incompatível com o grau de controle que deve ser tratado os temas que envolvem o crédito tributário. Portanto, pela falta de uma clareza maior dos mecanismos de controle dos atos de transação, a autora deste trabalho refuta esta parte prevista no PL 5.082/09.

A autora encontrou amparo ao argumento que crítica o PL 5.082/09, por este permitir a flexibilização do interesse público, ponto criticado pelos operadores do direito envolvidos na aplicação do instituto da transação em matéria tributária. Há o entendimento por estes que a abertura permitida no Projeto de Lei em questão deve ser de alguma maneira mais bem detalhada, para que as análises dos motivos determinantes para a transação do crédito público passem ser objetivos e impessoais. Assim se fugirão das análises baseadas em subjetivismo, que podem atrair interesses em prol de organizações poderosas. Esta preocupação elementar para o sucesso de uma nova norma, em principal, a que visa transigir com o bem público, que são os créditos públicos.

Frisa-se que deve a todo processo em questão, ser envolvido por procedimentos transparentes e com o maior nível de objetividade possível para que

se atinja os interesses públicos com impessoalidade e eficiência. Como é previsto na própria Constituição Federal de 1988, a Administração aos seus atos deve-se colimar o interesse maior da coisa pública. Desta maneira, com o devido procedimento objetivado, por critérios transparentes e objetivos, onde não se caiba às discricionariedades que possam trazer prejuízos aos bens públicos – como é o caso do erário público.

Por fim, pelas demasiadas fragilidades encontradas no Projeto de Lei 5.082/09, e com a síntese do que foi pesquisado em relação à temática da nova transação tributária, firmados pelos argumentos contrários dos autores citados nesta pesquisa, a discente se manifesta pela impossibilidade de aprovação do Projeto em epígrafe, em virtude de todos argumentos expostos neste trabalho, em principal os evidenciados nesta conclusão.

REFERÊNCIAS

ABRANCHES, Tatiana Machado Dunshee de. *Trabalhos Técnicos. Divisão Jurídica. Projeto de Lei Nº 5.082/2009. Anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária*. Disponível em: <http://www.cnc.org.br/sites/default/files/arquivos/tt.dj6_.pdf>. Acesso em: 12 abril 2012.

ALEXANDRINO e PAULO. Marcelo e Vicente Paulo. *Manual de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Forense, 2008.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16 ed. São Paulo: Saraiva , 2010.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARAUJO, Nadia. *Interesse Público - disponibilidade dos tributos e os meios de solução dos litígios*. v.7 n.35 jan. / fev. São Paulo, 2006.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2003.

BARBOSA, Ruy. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva 1963.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *Transação no Direito Tributário, Discricionariedade e Interesse Público*. n.83 ago. Revista Dialética de Direito Tributário, MPF: Paraná, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional positivo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 5.082/2009*. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/648733.pdf>>. Acesso em: 24 maio 2011.

_____. *Projeto de Lei nº 5.082/2009*. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/648733.pdf>>. Acesso em: 24 maio 2011.16:44

CARRAZZA, Roque Antônio. *Constituição como fonte do direito tributário*, RDT, n. 46.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros. 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CHATT, Cidinei Bogo. **Transação Como Forma Alternativa de Solução de Conflito em Matéria Tributária**. Brasília: Clubjus, 2010. Disponível em: <<http://www.clubjus.com.br/?artigos&ver=2.32058>>. Acesso em: 15 novembro 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro, 2010.

_____. **Comentários à constituição de 1988**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DE MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2010.

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

GALLOIS, Nei Simões Pires. **Comentários Sobre a Lei Geral de Transação**. v.16 n.56 jan. / jun. Brasília: Tributação em Revista, 2010.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária: Paradoxos e Possibilidades**. v.16 n.56 jan. / jun. Brasília: Tributação em Revista, 2009.

GOMES, Marcus Lívio e ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.). **Curso de Direito Tributário**. vol.: 1, 3 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LOPES, Simone Ancleto. **Anteprojeto de Lei Geral de Transação em Matéria Tributária: Uma Análise Jurídica**. v.7 n.38 mar. / abr. *Revista Forum* de Direito Tributário (RFDT): Belo Horizonte, 2009.

LUCHIEZI JUNIOR, Alvaro et al. **Transação Tributária e os Projetos de Lei em Tramite no Congresso Nacional**. v.16 n.56 jan. / jun. Brasília: Tributação em Revista, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Transação em matéria tributária. Limites. Inconstitucionalidades**. Fortaleza, 20 ago. 2009. Disponível em: <www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id>. Acesso em: 27 set. 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. **Elementos de Direito Tributário**. 1. ed. Campinas: Mizuno, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **O Projeto de Lei Sobre Transação Tributária: uma reflexão crítica**. Fortaleza/CE Julho/2009. Disponível em: <http://www.sindifiscoceara.org.br/arquivos/File/O%20PROJETO%20DE%20LEI%20SOBRE%20%20TRANSACAO%20TRIBUTARIA%20_UMA%20REFLEXAO%20CRITICA_.pdf>. Acesso em: 27 agosto 2011.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

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

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário – Volume I e II**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 97 *apud* CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. vol. III 3. ed. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2005.

VILLEGAS, Hector. **Curso de Direito Tributário**. Trad. de Roque Antonio Carraza, São Paulo: RT, 1980.