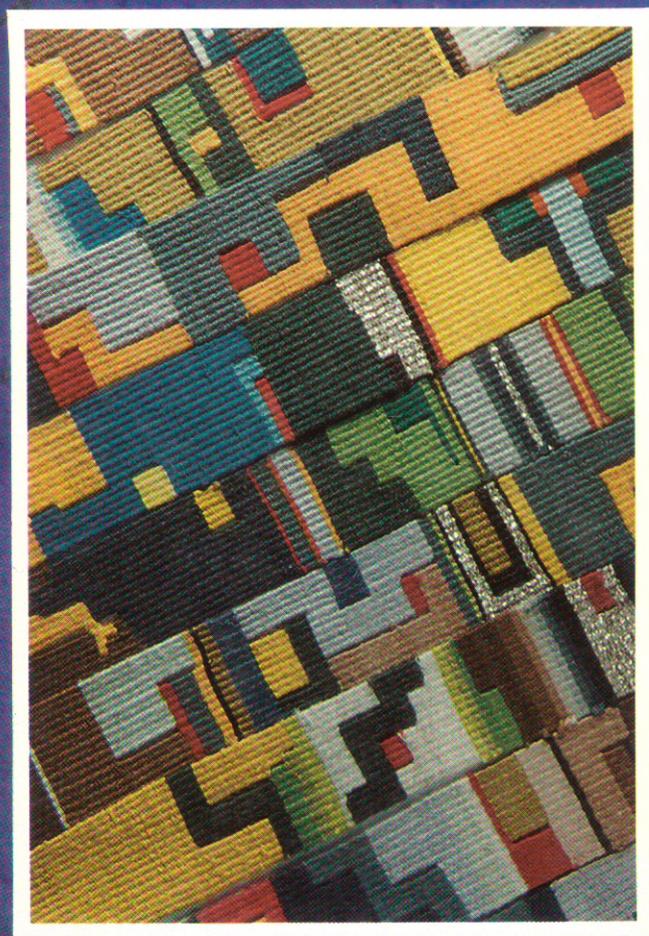


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



75

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

75

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lídia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(DEZEMBRO - 2001)



Bonvenuti
é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 63.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- O procedimento administrativo de compensação e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário - *Alessandro Mendes Cardoso* 7
- Dívida fiscal societária e a natureza jurídica específica da responsabilidade dos sócios-gerentes e diretores: solidariedade incontestada ou substitutividade excepcional? - *Alexandre Macedo de Tavares* 20
- A prescrição na expedição de precatório suplementar - *Américo Bedê Freire Júnior* 28
- A contumácia da Fazenda pela não-impugnação aos embargos de devedor em execução fiscal - *André Malta Martins* 31
- Execução fiscal virtual - *Carlos Henrique Abrão* 37
- Imunidade Tributária - entidades de assistência social e de educação - *Frederico Seabra de Carvalho* 42
- A transação no direito tributário - *Hugo de Brito Machado* 60
- Competência impositiva sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet - *Ives Gandra da Silva Martins* 71
- Da impossibilidade de restrições ao crédito presumido de IPI através de normas administrativas complementares - *José Erinaldo Dantas Filho* 77
- Contribuições ao Sesc e ao Senac e prestadoras de serviços - *José Geraldo da Costa Leitão* 84
- A compensação tributária e o novo art. 170-A do Código Tributário Nacional - *Leonardo Nunes Marques* 99
- A natureza jurídica dos créditos do ICMS - breves anotações - *Luiz Fernando de Carvalho Accacio* 109
- A prestação de serviço de comunicação, a cessão de direitos e a locação de meios físicos - *Luiz Rogério Sawaya Batista* 117
- Procedimentos de desconsideração de atos ou negócios jurídicos - o parágrafo único do artigo 116 do CTN - *Marco Aurelio Greco* 127
- PIS e Cofins - base de cálculo: exclusão dos valores transferidos para outras pessoas jurídicas - *Maria Ednalva de Lima* 144
- ICMS - crédito fiscal sobre material de uso ou consumo e de bem do ativo permanente na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 - *Osvaldo Bispo de Beija* 154
- Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins - *Roberto Carlos Keppler e Roberto Moreira Dias* 169

Jurisprudência**Íntegras de Acórdãos**

- Denúncia espontânea - multa indevida (STJ - 1ª Turma) 179
- ICMS - substituição tributária - ressarcimento de tributo pago a maior através do substituto tributário - impossibilidade (STJ - 1ª Turma) 181
- Imunidade - livro-objeto - livro-valor - "quickitionary" - abrangência (TRF da 4ª Região - 2ª Turma) 183

A Transação no Direito Tributário

Hugo de Brito Machado

1. Conceito e Características Essenciais

A palavra *transação* é geralmente utilizada para designar um negócio jurídico ou acordo de vontades, a respeito de relações jurídicas as mais diversas. É muito comum o seu uso nos meios empresariais para designar uma compra e venda, uma permuta, um desconto bancário, uma caução de títulos ou um mútuo mercantil. Em sentido mais restrito, porém, “transação é a convenção em que, mediante concessões recíprocas, duas ou mais pessoas ajustam certas cláusulas e condições para que previnam litígio, que se possa suscitar entre elas, ou ponham fim a litígio já suscitado”.¹ É neste sentido que a palavra está utilizada em nosso Código Civil.²

Em linguagem jurídica, portanto, a palavra *transação* tem dois sentidos. Significa “qualquer negócio, operação ou convenção de natureza mercantil, econômica ou financeira: compra e venda, permuta, cessão de direitos, penhor, empréstimo, etc.”.³ Significa também o “acordo expresso, por meio do qual as partes, mediante concessões recíprocas, previnem a lide ou lhe põem termo”. O primeiro significado, como se vê, é bem amplo, envolvendo todo e qualquer dos vários acordos usuais na prática empresarial. O último é restrito, compreendendo apenas um acordo especificamente destinado a evitar ou a terminar um litígio.

No sentido jurídico restrito, a palavra *transação* reflete mais adequadamente a sua origem, posto que ela deriva do latim, de *transactio*, resultado da ação expressa pelo verbo *transigere*, que quer dizer transigir, albergando, portanto, a idéia de renúncia.

Assim, são características essenciais da *transação* o acordo de vontades e o objetivo deste que é superar incertezas existentes em uma relação jurídica, seja para evitar um litígio, seja para pôr fim a um litígio já instaurado. Ela tem como pressuposto, portanto, uma relação jurídica litigiosa, vale dizer, uma relação jurídica na qual as partes não estão de acordo quanto a seus direitos.



Hugo de Brito Machado

é Juiz aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ De Plácido e Silva, *Vocabulário Jurídico*, vol. IV, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 403.

² Código Civil, art. 1025.

³ Pedro Nunes, *Dicionário de Tecnologia Jurídica*, vol. II, Freitas Bastos, Rio de Janeiro/São Paulo, 1974, p. 1196.

Geralmente da transação decorre a extinção da relação obrigacional que albergava o litígio, mas tal extinção não constitui o objetivo da transação. O que há de ficar extinto pela transação é o litígio, potencial ou já instalado, vale dizer, a incerteza quanto à relação jurídica, que era incerta e por isto mesmo abrigava pretensões opostas. Com a transação desaparece a lide, vale dizer, a pretensão resistida. Não necessariamente a relação que dava ensejo às pretensões.

2. A Transação no Direito Privado

No âmbito do Direito Privado a transação é um instituto jurídico universal, presente que está na doutrina das obrigações dos ordenamentos jurídicos em geral.

Nosso Código Civil a regula de forma minudente, em seus artigos 1.025 a 1.036, assim:

“Art. 1.025. É lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.

Art. 1.026. Sendo nula qualquer das cláusulas da transação, nula será esta. Parágrafo único. Quando a transação versar sobre diversos direitos contestados e não prevalecer em relação a um, fica, não obstante, válida relativamente aos outros.

Art. 1.027. A transação interpreta-se restritivamente. Por ela não se transmitem, apenas se declaram ou reconhecem direitos.

Art. 1.028. Se a transação recair sobre direitos contestados em juízo, far-se-á: I - Por termo nos autos, assinado pelos transigentes e homologado pelo juiz.

II - Por escritura pública, nas obrigações em que a lei o exige, ou particular, nas em que ela o admite.

Art. 1.029. Não havendo ainda litígio, a transação realizar-se-á por aquele dos modos indicados no artigo antecedente, nº II, que no caso couber.

Art. 1.030. A transação produz entre as partes o efeito de coisa julgada, e só se rescinde por dolo, violência, ou erro essencial quando à pessoa ou coisa controversa.

Art. 1.031. A transação não aproveitada, nem prejudica senão aos que nela intervieram, ainda que diga respeito a coisa indivisível.

§ 1º Se for concluída entre o credor e o devedor principal, desobrigará o fiador.

§ 2º Se entre um dos credores solidários e o devedor, extingue a obrigação deste para com os outros credores.

§ 3º Se entre um dos devedores solidários e seu credor, extingue a dívida em relação aos co-devedores.

Art. 1.032. Dada a evicção da coisa renunciada por um dos transigentes, ou por ele transferida à outra parte, não revive a obrigação extinta pela transação; mas ao evicto cabe o direito de reclamar perdas e danos.

Parágrafo único. Se um dos transigentes adquirir, depois da transação, novo direito sobre a coisa renunciada ou transferida, a transação feita não o inibirá de exercê-lo.

Art. 1.033. A transação concernente a obrigações resultantes de delito não perime a ação penal da justiça pública.

Art. 1.034. É admissível, na transação, a pena convencional.

Art. 1.035. Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação.

Art. 1.036. É nula a transação a respeito de litígio decidido por sentença

passada em julgado, se dela não tinha ciência algum dos transatores, ou quando, por título ulteriormente descoberto, se verificar que nenhum deles tinha direito o objeto da transação.”

No âmbito do Direito Comercial, o velho Código não contém normas específicas a respeito da transação, mas estabelece que as obrigações comerciais dissolvem-se por todos os meios que o direito civil admite para a extinção e dissolução das obrigações em geral⁴, de sorte que fez aplicáveis também nessa área as normas do Código Civil, acima transcritas.

3. A Transação no Direito Tributário

Segundo o Código Tributário Nacional, “a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário” (art. 171). Só mediante previsão legal a autoridade competente pode autorizar a transação em cada caso (CTN, art. 171, parágrafo único). E não pode haver transação para prevenir litígio. Só depois de instaurado este é possível a transação.

Tanto como no Direito privado a transação é um acordo, que se caracteriza pela ocorrência de concessões mútuas. Mas no Direito Tributário a transação tem suas peculiaridades. A primeira, que se impõe em virtude da natureza da relação tributária, consiste na dependência de previsão expressa. E a segunda, consiste em que ela se presta exclusivamente para terminar litígios.

No Direito Tributário brasileiro pode-se dizer, em síntese, que a transação: (a) depende sempre de previsão legal; e (b) não pode ter o objetivo de evitar litígio, só sendo possível depois da instauração deste. Mas, no Direito Tributário não se há de entender necessária a existência de uma ação judicial para a caracterização do litígio, como adiante será explicado.

As razões dessa diferença são bastante simples. Se o agente do Estado pudesse transigir sem autorização legal, estaria destruída a própria estrutura jurídica deste. Por outro lado, não sendo a transação uma forma comum de extinção do crédito tributário, nada justifica sua permissão a não ser nos casos em que efetivamente já esteja instaurado um litígio.

Aliás, não é da essência da transação a extinção da relação obrigacional que ensejara o litígio. Como o Código Tributário Nacional refere-se *terminação do litígio e conseqüente extinção de crédito tributário*, pode parecer que a transação, no Direito Tributário, só estará caracterizada se dela decorrer a extinção do crédito tributário em cuja sede instaurou-se o litígio. Não é assim, porém. Embora na generalidade dos casos da transação resulte a extinção do litígio e também do crédito tributário a respeito do qual se havia aquele instaurado, pode ocorrer que de uma transação não decorra a extinção da relação obrigacional tributária.

Realmente, a transação destina-se essencialmente a extinguir o litígio. Pode ocorrer, por exemplo, que em face da transação seja concedido um novo prazo para o pagamento, de uma só vez ou em parcelas, do crédito tributário res-

⁴ Código Comercial, art. 428.

pectivo. Desde que tenham sido feitas concessões mútuas com o objetivo de terminar o litígio estará caracterizada a transação.

Há quem afirme que “no campo do Direito Fiscal, que se aproxima por motivos óbvios do campo do Direito Comercial, transação é sinônimo de operação comercial: é a operação pela qual se realiza uma compra e venda ou se realiza um desconto bancário, caução de títulos ou um empréstimo em dinheiro”.⁵ Tal assertiva talvez não seja adequada. Melhor seria dizer-se que em certa situação a palavra *transação* é referida no Direito Tributário, como um conceito do Direito Comercial, para designar algo colhido do campo deste para fins tributários. Neste sentido ela não designa um instituto do Direito Tributário.

Importante, pois, é observarmos que no Código Tributário Nacional a palavra *transação* está utilizada em seu sentido jurídico restrito, vale dizer, designa o acordo destinado a pôr fim a um litígio.

4. Caracterização do Litígio no Direito Tributário

Para que seja possível a transação no Direito Tributário impõe-se tenha sido já instaurado o litígio, mas não se há de exigir que este se caracterize pela propositura de ação judicial. Basta que tenha sido impugnado, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, um auto de infração contra o mesmo lavrado. É necessário pelo menos que se tenha estabelecido uma pendência, dando lugar a instauração de um procedimento administrativo a ser julgado pelo órgão administrativo competente.

Realmente, o que se impõe é que se tenha configurado um conflito, a ser di-

rimido pelo órgão julgador administrativo, nos termos do procedimento próprio. Ou ainda, que exista uma pretensão não satisfeita, como um crédito tributário, vencido e não pago, que daria lugar à propositura de execução fiscal. Com isto torna-se possível a transação, que terá por objetivo terminar o litígio.

5. A Transação no Direito Processual

Não estamos cogitando, aqui, da transação que poderá haver no âmbito do Direito Penal, razão pela qual o processo a que nos referimos neste ponto é apenas o civil.

Nosso Código de Processo Civil diz simplesmente que se extingue o processo com julgamento de mérito quando as partes transigirem.⁶ Entende-se que há, no caso, julgamento de mérito, porque a transação faz valer o direito material em seus termos acertado.

Importante é ressaltar que em face da transação não se pode, a rigor, falar de sucumbência, posto que em face dela não haverá propriamente vencedor nem vencido. Assim, salvo estipulação expressa em sentido contrário, a sentença que homologa a transação não condenará nenhuma das partes na sucumbência.

6. Transação e Atividade Vinculada

Talvez por desatenção às peculiaridades que a transação assume no campo do Direito Tributário, há quem sustente ser a mesma inadmissível nesse ramo do Direito. Ferreira Jardim, por exemplo, assevera:

“Em despeito do quanto dispõe o art. 171 do Código Tributário Nacional e apesar da equivocada opinião ainda prosperante em expressiva parcela da doutrina, não padece dúvida que o

⁵ Igor Tenório e José Motta Maia, *Dicionário de Direito Tributário*, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1996, p. 262.

⁶ Código de Processo Civil, art. 269, inciso III.

aludido instituto afigura-se incompatível com as premissas concernentes à tributação, dentre elas a necessária discricionariedade que preside a transação e a vinculabilidade que permeia toda a função administrativa relativa aos tributos.

Diferentemente de determinadas modalidades extintivas, a teor da compensação ou da remissão ou da confusão, dentre outras, esta reconhecida por Jarach, as quais podem submeter-se a atos vinculados, a transação ao contrário, mercê de sua própria natureza, somente pode ser efetivada por meio de ato administrativo discricionário, o que atrita o postulado da vinculabilidade da tributação.”⁷

Invocando a doutrina de Otto Bachoff, Ferreira Jardim identifica um conflito entre a norma/princípio albergada pelo art. 3º, segundo a qual o tributo é prestação pecuniária cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, e o art. 171, do Código Tributário Nacional, que admite a transação.

Essa tese foi acolhida por Maria Helena Diniz ao registrar como significado da palavra transação, com expressão referencial a Ferreira Jardim, tratar-se de “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 à edição de atos administrativos vinculados”.⁸ Entretanto, não é aceitável e parece decorrer da desconsideração das peculiaridades da transação no Direito Tributário. Na verdade não existe conflito entre o artigos 3º e 171 do Có-

digo Tributário Nacional, nem é razoável confundir-se o plano da emanção da vontade estatal pela via legislativa, com a prática de atos administrativos.

Há, no máximo, uma aparente antinomia entre a norma-princípio, albergada pelo art. 3º, segundo a qual a prestação tributária há de ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, e o art. 171 do Código Tributário Nacional, que admite a transação como forma de extinção do crédito tributário. Antinomia que, por serem as normas em aparente conflito situadas na mesma posição hierárquica, se resolve pelo critério da especialidade, pelo qual “tem-se que as prescrições gerais convivem com as especiais, e estas prevalecem sobre aquelas”.⁹

Em outras palavras, o art. 3º do Código Tributário Nacional contém uma prescrição jurídica aplicável à atividade de cobrança do tributo. Diz que essa cobrança há de ser feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada. O art. 171, ao admitir a transação como forma de extinção do crédito tributário, contém uma prescrição especial, aplicável apenas aos casos e nas condições que a lei estabelecer. Uma exceção, portanto, à prescrição genérica.

Por outro lado, trata-se de exceção razoável, que convive perfeitamente com a regra geral sem de nenhum modo agredi-la. Na verdade o caráter plenamente vinculado da atividade administrativa somente será contrariado se a lei ordinária atribuir às autoridades lançadoras em geral, ou às autoridades que em geral apresentam a Fazenda Pública em juízo, competência para fazer transações. Mas, neste caso, o defeito será da

⁷ Eduardo Marcial Ferreira Jardim, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 402.

⁸ Maria Helena Diniz, *Dicionário Jurídico*, vol. 4, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 602.

⁹ Hugo de Brito Machado, *Uma Introdução ao Estudo do Direito*, Dialética, São Paulo, 2000, p. 143.

lei ordinária, e não do art. 171 do Código Tributário Nacional. Para ser obediente a esse dispositivo, a lei ordinária deve estabelecer as condições em que pode ser feita a transação com tal objetividade que restará afastada a discricionariedade, e atribuir competência para autorizar a transação somente a autoridades de escalões superiores da Administração Tributária para que, se alguma discricionariedade ainda restar, seja mais fácil o controle do ato que há de ser praticado sempre no interesse da Fazenda Pública.

Com efeito, o importante é que seja realizado o interesse público. Assim é que Rosembuj, em monografia na qual registra a presença da transação na França, na Bélgica, na Itália e nos Estados Unidos da América do Norte, ensina:

“En efecto, la transformación monetaria del patrimonio público no es un hecho extragrño ni infrecuente, así como su despublicación. La disposición de bienes y derechos de dominio estatal a favor de los particulares pone en evidencia la relatividad del patrimonio del sector público, sometido a reformas en función de las necesidades históricas y políticas. Pero, en segundo lugar, y más relevante, la disposición sobre el producto de la recaudación tributaria efectiva se compadece con la adquisición de las sumas de dinero que recibe la Administración tributaria del contribuyente por mandado legal; para luego afectarlas a la Hacienda Pública. El patrimonio público no es inmutable ni la disposición del producto de la recaudación tributaria que adquiere del contribuyente perjudica, en sí misma, los fines de la Hacienda Pú-

blica. La potestad administrativa tributaria recibe y adquiere la transferencia monetaria del particular, conforme a la ley, con la obligación de su transmisión o cesión a la Hacienda Pública para su aplicación. En cumplimiento de ello está habilitada para el ejercicio de la supremacía en sentido enfático, de lo cual la autotutela es una muestra; pero, asimismo, para disponer de tal privilegio, siempre que se traduzca en la realización del interés fiscal.”¹⁰

Para aceitarmos a transação no Direito Tributário, realmente, basta entendermos que o tributo, como os bens públicos em geral, é patrimônio do Estado. Indisponível na atividade administrativa, no sentido de que na prática ordinária dos atos administrativos a autoridade dele não dispõe. Disponível, porém, para o Estado, no sentido de que este, titular do patrimônio, dele pode normalmente dispor, desde que atuando pelos meios adequados para a proteção do interesse público, vale dizer, atuando pela via legislativa, e para a realização dos fins públicos.

Em algumas situações é mais conveniente para o interesse público transigir e extinguir o litígio, do que levar este até a última instância, com a possibilidade de restar a Fazenda Pública a final vencida. Daí a possibilidade de transação. Em casos estabelecidos na lei, naturalmente, e realizada pela autoridade à qual a lei atribuiu especial competência para esse fim.

7. Transação e Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria foi apontada por Baleeiro como exemplo de

¹⁰ Tulio Rosembuj, *La Transacción Tributaria - Discrecionalidad y Actos de Consenso*, Atelier, Barcelona, 2000, p. 44.

situação na qual seria proveitosa a prática da transação. Em suas palavras:

“Um campo fecundo de aplicação da transação para término de litígios e extinção de créditos tributários é, parece-nos, a contribuição de melhoria, sobretudo se o Fisco estiver armado do poder de preempção ou prelação, para adquirir o imóvel pelo valor baixo, que o sujeito passivo tende a opor à avaliação oficial, depois de realizada ou iniciada a obra pública.

A primeira lei federal sobre contribuição de melhoria, a de nº 854, de 1949, insinuava isso e previa a preempção, que induziria o sujeito passivo ao acordo (art. 3º, § 4º), e também o direito de o contribuinte obrigar a Administração a adquirir-lhe o imóvel pelo preço exagerado da avaliação, se ela insistisse em mantê-la (art. 3º, § 6º, daquela lei).

Infelizmente o Dec.-Lei nº 195, de 24.02.1967, que regula, hoje, a contribuição de melhoria, apesar de posterior ao CTN, não assegurou essa flexibilidade de ação aos agentes públicos encarregados de implantar um instituto fiscal ainda não experimentado praticamente no país e que tem suscitado a perplexidade dos próprios governantes.”¹¹

Embora se possa questionar a caracterização do mecanismo legal referido por Baleeiro como transação, certo é que ele merece aplausos. É não apenas para a contribuição de melhoria, mas também para os impostos que incidem sobre a propriedade e sobre a transmissão de imóveis. Isto facilitaria significativamente a solução de pendências no que concerne à avaliação dos imóveis. O contribuinte, ao declarar o valor do

imóvel para fins tributários, assumiria a obrigação de vendê-lo à Fazenda Pública, se esta entendesse ter havido subavaliação. E a Fazenda Pública, ao avaliar o imóvel para fins tributários, assumiria a obrigação de comprá-lo se o contribuinte entendesse ter havido superavaliação.

8. Transação como Renúncia de Receita e a LRF

Interessante questão consiste em saber se a transação pode ser considerada uma renúncia de receita e, assim, submetida às limitações do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.¹² Penso que a resposta a essa questão deve ser negativa, tanto em função do elemento literal, como do elemento teleológico.

Atento ao elemento literal, o intérprete há de considerar que o § 1º, do art. 14, da aludida lei, define a abrangência do conceito de renúncia fiscal, afirmando que esta “compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo que implique discriminação de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”. A transação é instituto jurídico previsto no próprio CTN, tem características próprias, entre as quais a bilateralidade, de sorte que não pode ser considerada abrangida pela expressão *outros benefícios*. Não estando especificamente referida, como não está, nem cabendo na referência genérica a outros benefícios, até porque a rigor não é propriamente um benefício, tem-se de concluir que o elemento literal desautoriza a aplicação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal às transações.

¹¹ Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 905.

¹² Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.

Atento ao elemento teleológico não se há de chegar a outro resultado. A finalidade da limitação contida no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal é simplesmente evitar que sejam concedidas pelo legislador vantagens a certos contribuintes sem uma razoável justificação, deixando a Fazenda Pública de arrecadar tributos a ela indiscutivelmente devidos. Ocorre que uma característica essencial da transação reside exatamente na dúvida quanto a ser devido, ou não, o tributo. A transação tem por objetivo pôr fim a um litígio e para tanto ambas as partes, fisco e contribuinte, transigem sobre o que consideram ser de seu direito. O objetivo das restrições colocadas no art. 14, em referência, seguramente não foi obrigar as Fazendas Públicas a levar os seus litígios até o fim. É razoável, portanto, concluir-se que também o elemento teleológico conduz o intérprete ao entendimento segundo o qual essa norma restritiva da liberdade do legislador ordinário das entidades tributantes não se aplica à transação.

Pode ocorrer, é certo, que uma determinada transação seja feita sem albergar as características essenciais desse instituto jurídico. Se tal ocorrer, certamente será possível a invocação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, desde que se consiga demonstrar que foi colocado sob a aparência de transação um *benefício que corresponde a tratamento diferenciado*, abrangido, assim, no âmbito da renúncia, definido no § 1º, daquele art. 14.

9. Efeitos da Transação na Órbita Penal

A transação feita para encerrar litígio a respeito de um crédito tributário pode ter, ou não, efeitos na órbita penal.

Em primeiro lugar tem-se de entender que nem sempre a existência de um litígio a respeito de uma relação obrigacional tributária significa a existência de um ilícito penal. E se não há ilícito penal em questão, evidentemente não se há de cogitar de efeitos da transação na órbita penal.

Pode ocorrer, porém, que na constituição do crédito tributário tenha a autoridade administrativa constatado o que entendeu ser um ilícito penal, ou mais precisamente, um crime contra a ordem tributária como definido na Lei nº 8.137/90, e tenha a final feito a representação ao Ministério Público para fins penais. Neste caso, se ainda não foi recebida a denúncia e da transação decorreu a extinção do crédito tributário evidentemente a transação há de produzir efeitos na órbita penal. Não tem sentido admitir-se mais a ação penal.

É certo que nos termos do art. 1.033 do Código Civil *a transação concernente a obrigações resultantes de delito não perime a ação penal da justiça pública*. No caso de uma transação da qual decorre a extinção de um crédito tributário, porém, que se deu antes do recebimento da ação penal por crime contra a ordem tributária praticado no âmbito da correspondente relação obrigacional tributária, opera-se a extinção da punibilidade, tal como acontece quando ocorre o pagamento.

Se somente depois de recebida a denúncia é feita a transação e extinto o crédito tributário, a transação, em princípio, não extingue a ação penal. Mas o legislador, ao autorizar a transação, pode dizer que ela terá o efeito de extinguir a punibilidade e assim estará extinta também a ação penal. Também pode o legislador, para os casos em que da transação não decorra a extinção do cré-

dito tributário, mas uma prorrogação do prazo para o seu pagamento, ou uma outra forma de extinção do crédito tributário que fica a depender de evento futuro e incerto, estabelecer que em face da transação ficará suspensa a ação penal, até que seja extinto o crédito tributário como previsto na transação.

No âmbito do Direito Privado, a transação é ato de vontade das partes e como tal não pode elidir a ação penal pública. O Estado, titular desta, não é parte na transação e não pode ser por ela impedido de agir. A ação penal pública, em regra, independe da vontade da vítima do crime. No âmbito do Direito Tributário, porém, o Estado que é parte na transação é também o titular da ação penal. É razoável, portanto, que ao querer a transação queira também os seus efeitos penais. Desde que esse querer seja expresso em lei, nada haverá para ser questionado.

10. O Refis como Transação

Certamente já não é mais possível o ingresso no Refis, salvo nova autorização legislativa. Entretanto, a duração desse Programa será muito longa, para não se dizer interminável, de sorte que a situação por nós aqui figurada pode dar-se em muitos casos, de sorte que a questão de saber se a adesão do contribuinte ao Programa de Recuperação Fiscal, instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, consubstancia uma transação, tem importante consequência de ordem prática.

Sendo uma transação, a finalidade essencial do Refis será a extinção dos litígios. Por isto mesmo a lei determina que, estando pendente de decisão judicial o crédito tributário que o contribuinte pretende ver incluído no citado Programa, deve ele desistir da ação em

curso e de qualquer outra, bem como renunciar ao direito em que se funda a ação. Quer dizer, a inclusão de determinado débito do contribuinte no Refis extingue todo e qualquer litígio que exista a seu respeito. Mas a lei admite, implicitamente, que o contribuinte ingresse no Refis deixando fora dele um ou mais de um de seus débitos. Neste caso, se a final vencido, terá o prazo de trinta dias para pagar o seu débito, sob pena de ser excluído do Programa.

Ocorre que o contribuinte, ao ingressar no Refis, pode ter, pendente de decisão judicial, pretensão à restituição de tributo que tenha pago indevidamente. Neste caso, a questão que se coloca é a de saber se a Fazenda Pública, a final vencida na ação de repetição do indébito, poderá exercer o seu direito à compensação, deduzindo simplesmente o valor a cuja restituição foi condenada, do valor do débito consolidado no Refis.

Independentemente de dispositivos específicos da legislação tributária, em princípio a Fazenda Pública tem o direito de compensar créditos seus, com débitos que tenha de pagar, e isto inclui certamente aqueles decorrentes de condenação judicial em ação de repetição do indébito tributário. Entretanto, se o Refis na verdade é uma transação, penso que o contribuinte tem o direito de, ao ingressar nesse Programa, submeter à consideração da Fazenda aquele crédito que entende ter em face de pagamento de tributo que reputa indevido. E se a Fazenda não renuncia ao direito de defender-se na ação de repetição, estará deixando fora do Refis o crédito do contribuinte que a final seja decorrente da ação de repetição. Pela mesma razão que o contribuinte, vencido na ação em que pretendeu anular um lançamento, ou a declaração de inexistência de rela-

ção jurídica tributária, ou nos embargos à execução fiscal, deixando o litígio, em qualquer desses casos fora do alcance do Refis, também a Fazenda Pública que preferiu deixar um litígio prosseguir não poderá, quando a final reste vencida, alterar os termos da transação naquele Programa consubstanciada para exercer seu direito à compensação.

Como asseverou, com inteira propriedade, Danilo Fontenelle Sampaio, ilustre Juiz Federal da 9ª Vara Federal no Ceará,

“o Refis caracteriza-se ontologicamente como uma transação, que se divide em duas fases, sucessivas mas independentes: a primeira ocorre quando o contribuinte aceita e satisfaz os termos impostos pela lei, renuncia o direito pleiteado nas ações que discutem a validade do crédito e desiste destas, adquirindo o direito de efetuar o pagamento dos seus débitos de forma parcelada e conforme o percentual de descontos estipulados. A segunda é compreendida como a continuidade dessa transação e consiste na efetivação fática do parcelamento deferido, com o pagamento das prestações”.¹³

O reconhecimento do direito do contribuinte que ingressou no Refis, de pagar o débito então consolidado, nos termos estabelecidos nessa transação, implica automaticamente o afastamento do direito da Fazenda Pública de compensar, com aquele débito, quaisquer créditos do contribuintes, resultantes de sentença judicial posterior à transação.

Mesmo assim, para afastar qualquer dúvida, o contribuinte pode pedir ao juiz da causa que mande intimar a Fazenda

Pública para manifestar-se sobre o seu interesse em desistir do prosseguimento da ação renunciando aos direitos que na contestação afirmou ter, ou a desistir do recurso acaso interposto se a ação já tiver sido julgada, contra ela. Intimada, a Fazenda Pública poderá concordar em pôr fim ao litígio, reconhecendo o direito do contribuinte à restituição pleiteada. Neste caso poderá compensar o valor correspondente com o débito do contribuinte, consolidado no Refis. Caso não se manifeste no prazo concedido pelo Juiz, ou ofereça manifestação insistindo na tese da improcedência da ação, que deseja ver julgada, ou do recurso, que deseja ver apreciado pela instância superior, terá optado por deixar o direito em questão fora do âmbito do Refis e, em consequência, restando a final vencida, não poderá compensar o valor correspondente com o débito consolidado no Refis. Terá de cumprir o julgado que a condenou à restituição, pela via do precatório. E o contribuinte, neste caso, poderá ceder o seu crédito a terceiros, conforme está expressamente admitido pelo art. 78, introduzido no ADCT pela Emenda Constitucional nº 30, de 13 de setembro de 2000.

11. A Transação nos Juizados Especiais Federais

No sentido de admitir-se, ainda que excepcionalmente, a transação no Direito Tributário, como de resto em questões outras envolvendo o patrimônio público, a lei que instituiu os Juizados Especiais Federais estabeleceu expressamente que os representantes judiciais da União, autarquias, fundações e empresas públicas, bem como os indicados

¹³ Sentença do Juiz Federal Danilo Fontenelle Sampaio, da 9ª Vara no Ceará, em *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 67, p. 178.

para atuar na causa, ficam autorizados a conciliar, transigir ou desistir, nos processos de competência dos referidos Juizados.¹⁴

Nesses Juizados Especiais podem ser promovidas todas as ações da competência da Justiça Federal, até o valor de sessenta salários mínimos, menos aquelas expressamente excluídas. Entre estas, no que diz respeito a matéria tributária, estão as ações de execução fiscal e os mandados de segurança. Estão ainda expressamente excluídas as ações para a anulação ou o cancelamento de ato administrativo federal, salvo o de natureza previdenciária e o de lançamento fiscal.

Podem, portanto, ser promovidas nesses Juizados Especiais Federais ações anulatórias de lançamento tributário, ou de qualquer ato administrativo a este especificamente concernente, como a apreensão de mercadorias, por exemplo, e ações declaratórias de não-existência ou do modo de ser de relações tributárias, desde que tenham valor situado no limite de sessenta salários míni-

mos. Em se tratando de obrigações vincendas, albergadas por relação jurídica continuativa, para a observância desse limite será considerado o valor correspondente a doze parcelas.¹⁵

Abre-se, desta forma, o caminho para a solução de litígios entre a Fazenda Nacional e os contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, embora quanto a estas a lei restrinja a possibilidade de utilização dos Juizados Especiais para as micro empresas e empresas de pequeno porte, como definidas na Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

Ressalte-se finalmente que nesses Juizados Especiais Federais podem ser concedidas, de ofício ou a requerimento das partes, medidas cautelares no curso do processo, para evitar dano de difícil reparação,¹⁶ e a Fazenda Pública não tem privilégios. Nem quanto aos prazos, que são iguais para as partes,¹⁷ nem o duplo grau de jurisdição obrigatório.¹⁸ Coloca-se a Fazenda Pública em igualdade com o contribuinte, como deveria ser, aliás, em todos os juízos e tribunais do País.

¹⁴ Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001, art. 10 e seu parágrafo único.

¹⁵ Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001, art. 3º, § 2º.

¹⁶ Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001, art. 4º.

¹⁷ Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001, art. 9º.

¹⁸ Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001, art. 13.