



TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO ATO-NEGÓCIO ADMINISTRATIVO: UMA PERSPECTIVA DE COLABORAÇÃO

*Hendrick Pineiro da Silva**

*Lídia Maria L. R. Ribas***

Resumo

A partir de uma análise bibliográfica exploratório-descritiva é construída uma perspectiva da transação tributária como ato-negócio administrativo com juízos acerca dos enunciados presentes no direito positivo sobre a matéria, recorrendo-se nesta tarefa às lições da doutrina nacional e internacional. Apoiar-se na necessidade de implementarem-se mecanismos alternativos à jurisdição, em um contexto de Poder Judiciário assoberbado para posicionar a transação tributária como instrumento na solução de controvérsias entre fisco e contribuintes. Busca revelar as características do instituto a partir da teoria geral do direito, descrevendo as feições que ele assume no campo do direito público. Apresenta as características dos atos administrativos como forma de manifestação da vontade da Administração. Neste caminho, aborda o tema da bilateralidade nos atos administrativos para chegar na possibilidade de atos administrativos negociais, unilaterais em sua formação e bilaterais em seus efeitos, que diferem dos contratos administrativos no que tange à orientação das vontades envolvidas. Por fim, apresenta a Transação Tributária como ato-negócio administrativo, no qual os interesses da Administração e do Administrado assumem uma postura paralela com vistas ao interesse comum de extinguir o crédito tributário; uma perspectiva que se justifica na formação de um interesse público por colaboração.

Palavras-chave

Transação Tributária. Acesso à Justiça. Ato administrativo. Mecanismos alternativos na solução de conflitos.

TAX TRANSACTION AS GOVERNMENT ACT-DEAL: A COLLABORATION PERSPECTIVE

Abstract

From an exploratory-descriptive bibliographic analysis this paper builds a perspective of the fiscal agreements as an administrative act-deal from the current statements in positive law on

* Advogado especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Pesquisador membro do grupo de estudos Mecanismos Alternativos na Solução de Conflitos, da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul e professor da disciplina de Direito Financeiro na mesma universidade. E-mail: hen_drlick@hotmail.com.

** Mestre e doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica - PUC de São Paulo. Pós-doutora em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade do Museo Social da Argentina. Pesquisadora e orientadora na graduação e pós-graduação da UNIDERP/ANHANGUERA e da Universidade Federal do Mato Grosso do Sul. E-mail: limaribas@uol.com.br.

the subject, using the lessons of national and international doctrine. It relies on the need to implement alternative mechanisms to the jurisdiction, in the context of an overwhelmed Judiciary that uses fiscal agreements as a tool to solve disputes between tax authorities and taxpayers. It seeks to reveal the technical features of fiscal agreements from the general theory of law to describe the features that it assumes in the field of public law. It presents the characteristics of the administrative acts as the government's will manifestation. It addresses the issue of bilateralism in administrative acts to get to the possibility of negotiable administrative acts that are unilateral in the very beginning but also presents bilateral effects, which differ them from the administration contracts in regard to the orientation of the interests involved. Finally, it presents the fiscal agreements as a governmental act-deal, in which the interests of the Administration and Citizens assume a parallel position in regard to the common interest to extinguish the tax debt; a perspective that is justified in forming a public interest in collaboration.

Keywords

Fiscal Agreements. Access to Justice. Administrative act. Alternative mechanisms for conflicts resolution.

1. ASPECTOS CONCEITUAIS INTRODUTÓRIOS

O texto é fruto das discussões interdisciplinares conduzidas no projeto de pesquisa Mecanismos Alternativos na Solução de Conflitos da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul — FADIR/UFMS, fórum que congrega pesquisadores ligados a diferentes áreas como direito, economia e Administração, com vistas a propor novas abordagens a velhas mazelas, apropriando-se da função instrumental do Direito para produzir respostas a problemas estabelecidos, sem descuidar da fundamentação e justificação inerentes à legitimidade do discurso jurídico.

Dentro desta proposta e a partir de uma análise bibliográfica exploratório-descritiva aproximaram-se as características do objeto estudado e sobre elas constrói-se uma proposta de transação tributária como mecanismo alternativo na solução de conflitos entre Fisco e Contribuinte. Neste caminho, encontrou-se na transação tributária um instrumento eficiente para enfrentar controvérsias derivadas da atividade impositiva do Estado. A implementação deste mecanismo “tem como objetivo garantir certeza e segurança na aplicação das normas em caso concreto sem litígio ou seja, garantindo que a interpretação e aplicação da norma é feita consensual e atempadamente” (GUIMARAES, 2008, p. 165).

O estudo de mecanismos alternativos à jurisdição na resolução de conflitos, como a Transação Tributária, se justifica na urgente necessidade de desafogar um Poder Judiciário sobrecarregado. Esta crise é evidenciada no Relatório Justiça em Números elaborado pelo Conselho Nacional de Justiça, que mostra que o impacto da Execução Fiscal para o Poder Judiciário.

A execução fiscal representa 32% de toda a tramitação do Poder Judiciário; 40% do estoque de processos pendentes, mas apenas 13% dos casos novos. Em outras palavras, a principal dificuldade da execução fiscal consiste na liquidação do estoque que cresce

ano após ano. Mesmo com esforços empreendidos para aumentar o número de processos baixados (26% de aumento em 2011 e 7,5% em 2012), o estoque permanece subindo, haja vista que os processos baixados representam, na execução fiscal, apenas 85,1% dos casos novos. A taxa de congestionamento da execução fiscal é de 89%, ou seja, a cada 100 processos em tramitação, apenas 11 são baixados no decorrer do ano (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2013, p. 49)

Partindo para a análise das características do instituto, em um primeiro momento tem-se a transação como negócio jurídico, ou seja, como operacionalização, em nível da autonomia de vontades, dos interesses envolvidos. Na Transação, a autorregulação de interesses ocorre pela manifestação de vontade com o objetivo específico de eliminar a controvérsia, acomodando as pressões, tornando-as certas. Maria Helena Diniz ressalta que a Transação é

Acordo de vontade entre os interessados, pois, por ser um negócio jurídico bilateral em que as partes abrem mão de seus interesses, será imprescindível a manifestação volitiva dos transatores; logo não poderá haver transação em virtude de lei (2006, p. 279).

A Transação, enquanto instituto jurídico, respeita o regime jurídico dos interesses patrimoniais envolvidos sendo, nas palavras de Pontes de Miranda, “o ramo do direito que rege o direito não patrimonial é que responde se pode haver, quanto a esse, transação, e o ramo do direito público que rege o direito de caráter público é que responde se, quanto a ele, pode haver transação” (2003, p. 189).

Tanto na Transação Civil quanto na Transação Tributária a manifestação de vontade das partes é requisito absolutamente essencial para a realização do ato, por esta razão, mesmo sob as regras de Direito Público, não deixa de ser um negócio jurídico em sua essência, ainda que diferindo em sua forma.

Manifestando-se sobre a forma da Transação, Pontes de Miranda ensina que “a Transação há de ter a forma que teria o negócio jurídico cujo conteúdo fosse o da modificação operada ou o do negócio jurídico cujos efeitos são por ela declarados. Por si só, não exige forma especial” (2003, p. 169).

Por este caminho, uma vez operacionalizada no seio de obrigações tributárias, de natureza afeta ao Direito Público, a Transação Tributária adota a forma dos atos jurídicos praticados no exercício da atividade administrativa — regime jurídico de direito público —, ou seja, tomará forma de ato administrativo.

2. ATO ADMINISTRATIVO COMO MANIFESTAÇÃO DE VONTADE

Ato jurídico pode ser conceituado como “uma prescrição, uma norma. Em outras palavras uma regra destinada a regular comportamentos”. Ainda sobre ele pode-se afirmar que “pode não resultar de uma manifestação de vontade humana, mas significará sempre uma declaração, destinada a reger o comportamento de alguém” (SUNDFELD, 2002, p. 86).

A manifestação de vontade é o evento exterior, forma como a ação do indivíduo é percebida pelos sentidos. Carlos Ari Sundfeld afirma que a produção de atos jurídicos “é uma das atividades estatais mais importantes e frequentes” sendo estes o significado desta ação (manifestação de vontade) para o Direito (2002, p. 87). Para Hely Lopes Meirelles “A Administração Pública realiza sua função executiva por meio de atos jurídicos que recebem a denominação especial de atos administrativos (2005, p. 148).

Renato Alessi (1970), ao discorrer sobre as diferenças entre a atividade jurídica do indivíduo e da Administração, consigna que no Direito Privado a atividade jurídica do indivíduo, dirigida à produção de modificações jurídicas apoia-se sobre o conceito de negócio jurídico, definido como declaração de vontade direcionada diretamente à produção de efeitos jurídicos. Já na Administração, a simples manifestação de vontade de um determinado órgão administrativo não é, por si só, apta a gerar efeitos jurídicos, uma vez que a estrutura do Direito Público estabelece um sistema de controles sobre os órgãos da Administração de forma que determinada manifestação jurídica deve obedecer a determinados elementos essenciais para que passe a produzir efeitos no mundo jurídico.

Fundada no conceito de ato jurídico civil, a doutrina de Hely Lopes Meirelles considera ato administrativo “toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir; resguardar; transferir; modificar; extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos Administrados ou a si própria” (2004, p. 149).

Segundo Celso Antonio Bandeira de Mello (2006) a denominação “ato administrativo” surgiu com o objetivo de individualizar uma espécie de ato jurídico, praticado pelo Estado, cujas características são contrapostas às dos atos jurídicos civis e dos atos típicos dos poderes legislativo e judiciário. Para este autor

O que particulariza o ato administrativo e justifica que se formule um conceito que o isole entre os demais atos jurídicos, é a circunstância de que ele tem peculiaridades (a) no que concerne às condições de sua válida produção e (b) no que atina à eficácia que lhe é própria (MELLO, 2006, p. 353).

Marçal Justen Filho, após apresentar ressalvas quanto a uma conceituação fortemente influenciada pelo conceito de ato jurídico presente no Direito Privado, apresenta ato administrativo como “uma manifestação de vontade funcional apta a gerar efeitos jurídicos, produzida no exercício de função administrativa” (2005, p. 185). Esta definição abarca em si toda a atividade do estado no desempenho da função administrativa, abrangendo os atos de aplicação da lei, a atividade regulatória e os atos convencionais.

Partindo da premissa que nem todo ato praticado no seio da Administração Pública é ato administrativo e; nem todo ato administrativo provém da Administração Pública (MELLO, 2006), pode-se construir que são atos administrativos aquelas manifestações de vontades qualificadas pelas normas típicas do Regime Jurídico de Direito Público.

As normas que instituem e regulamentam o Regime Jurídico de Direito Público são fundamentais para a compreensão da forma como as manifestações de vontade da Administração tornam-se vinculantes. Partindo-se da premissa de que o Direito é um sistema homogêneo formado unicamente por normas jurídicas (BOBBIO, 2011), pode-se sustentar qualquer manifestação de vontade — incluindo os atos administrativos — “somente poderá gerar um negócio jurídico se, estando prevista como suporte fático de norma jurídica, recebe sua incidência” (MELLO, 2012, p. 208).

A vontade negocial, inclusive nos atos administrativos, “é pressuposto de atuação da norma jurídica que a tenha como suporte fático, portanto somente há juridicidade onde haja norma jurídica que atribua efeitos jurídicos a algum fato, inclusive o volitivo” (BATISTA JUNIOR, 2007, p. 206).

Vasco Branco Guimarães (2008) reconhece que falar em vontade no processo de constituição da obrigação tributária é um tema delicado, na medida em que o princípio da autotributação — pelo qual o povo através de seus representantes aprova normas tributárias que impõem o limite de seu sacrifício patrimonial em favor do Estado —, a *prima face*, não há espaço para discricionariedade na definição do fato tributável e do montante devido.

Entretanto, segundo o autor: “uma reflexão mais cuidada revelará que estas afirmações são válidas ao nível da norma de incidência (que define o *an*) mas já não ao nível das restantes fases da estrutura da obrigação de imposto ou seja, lançamento, liquidação e pagamento” (GUIMARAES, 2008, p 138).

Tem-se que a relação jurídica tributária nasce de fato quando é realizado o lançamento; que consiste em ato no qual “opera-se a aplicação concreta da lei tributária ao fato jurídico tributário” (BORGES, 1999, p. 113).

A aplicação da lei ao fato jurídico tributário ocorre no processo de incidência jurídica, caracterizado por duas operações simultâneas: a identificação

de um evento — ocorrido do plano da realidade fática e posicionado pelas diretrizes de espaço e tempo — que espelha as características presentes em determinada norma; e a submissão, que estabelece o vínculo jurídico entre dois ou mais sujeitos estabelecendo e delineando a relação jurídica cominada pela norma, como consequente a ocorrência da situação colhida (CARVALHO, 2010).

O processo de incidência envolvido no lançamento envolve necessariamente juízos interpretativos realizados por sujeitos competentes elegidos pelo sistema. Camila Campos Vergueiro assinala que a indispensável participação do homem no processo de positivação “visto que a norma jurídica não surge de outra norma jurídica pura e simplesmente, pois é por meio da edição de normas pelos sujeitos postos pelo sistema como competentes para tanto que são introduzidas novas normas no sistema” (2009, p. 45).

O lançamento — enquanto processo de introdução de novas normas de obrigação fruto da aplicação das regras de tributação — é um potencial gerador de conflitos, na medida em que a dialogia inerente ao processo interpretativo pode induzir o consenso entre emissor e receptor da mensagem normativa, que conduz ao seu cumprimento voluntário, quanto a discordância entre estes. Defende-se que “nos casos em que há discordância entre a interpretação dos comunicadores, a dialogia jurídica permite aos destinatários submeter a contenda ao exame das autoridades administrativas e judiciais” (ARAÚJO, 2011, p. 151).

Como já defendeu-se em outra oportunidade, a Transação Tributária “[...] figura como uma ferramenta para a eliminação de controvérsia, de forma a tornar certa a relação jurídica tributária por meio da introdução do consenso no processo de positivação” (RIBAS; SILVA, 2013, p. 20). Quer-se ressaltar que o conflito operacionalizado no seio da Transação deriva do lançamento, enquanto processo de aplicação de normas tributárias, nunca da instituição do tributo em si (*an*).

A pacificação e obtenção do consenso na operação de interpretação e aplicação da norma resulta numa vantagem importante na gestão e aplicação do sistema fiscal desde que sejam respeitados os princípios da transparência e se garanta uma clareza na aplicação das regras (GUIMARAES, 2008, p. 165).

O Lançamento é um ato administrativo que estabelece a existência do fato jurídico tributário, concretizando uma norma individual derivada da aplicação da norma geral de tributação. Neste contexto, é operacionalizado pelas regras do chamado Direito Tributário Formal, composto pelas normas de Direito Tributário Administrativo, que “ocupa-se do tributo sob uma ótica essencialmente dinâmica, caracterizada pelo exercício da função tributária concreta” (BORGES, 1999, p. 83).

Assim como o Lançamento, a Transação, enquanto fruto da atividade de cobrança do tributo, é regida por normas de Direito Administrativo Tributário. Como é de sua própria natureza, esta consiste em negócio jurídico bilateral, no qual há a convergência de vontades, no sentido de por termo a determinada controvérsia, sobre relações jurídicas. Cabe neste ponto um esclarecimento no sentido de posicionar a Transação Tributária como ato jurídico em sentido estrito e não contrato administrativo.

3. BILATERALIDADE NO ATO ADMINISTRATIVO

Os atos administrativos, forma típica que se revestem os atos jurídicos produzidos pelo Estado (em regra) na realização da atividade administrativa podem ser unilaterais — ato jurídico em sentido estrito —, ou bilaterais — contratos administrativos —, ficando excluídos desta classificação, os atos jurídicos praticados pela Administração Pública, em regime de direito privado.

Para Vicente Ráo, a concepção de direito público subjetivo baseia-se nos seguintes postulados:

- a) o Estado só é sujeito de direitos quando e enquanto for concebido como um ente de atividade juridicamente limitada;
- b) a existência dos direitos públicos subjetivos é possível apenas quando o Estado reconhece que a deveres ele próprio está sujeito.
- c) assim sendo, enquanto no direito privado a obrigação unilateral das pessoas, resultante de atos de sua vontade, constitui a exceção — para o Estado, a obrigação unilateral (ou seja, sua auto-obrigação) é a regra e, conseqüentemente, as pretensões jurídicas individuais (perante o Estado, advém, de modo primacial, de atos unilaterais, como são as leis, os regulamentos e os provimentos (apud JELLINEK, 1999, p. 72-73).

Por esta lição, tem-se que é regra a manifestação unilateral da Administração como desdobramento do princípio da estrita legalidade a que está adstrita atividade administrativa.

Estabelecendo um link com as relações jurídicas obrigacionais, a sempre precisa lição de Serpa Lopes (2001) ensina que a vinculação de uma prestação a outra, pode ser genética — vinculação originária das prestações — ou funcional — vinculação na execução das obrigações —. No mesmo compasso, Agustín Gordillo afirma que *“puede distinguirse la uni o bilateralidad tanto en la formación del acto (si concurre a él la voluntad de un sólo sujeto de derecho, o la voluntad de más de un sujeto de derecho) como en sus efectos (si el acto crea derechos y deberes para un sólo sujeto o para más de uno)”* (2003, p. IV-24).

O professor argentino considera tão preponderantes as diferenças entre as espécies de atos estatais — ato administrativo e contrato administrativo —, ao ponto de elevar esta diferenciação ao nível conceitual, não aceitando o contrato administrativo como espécie de ato administrativo. Este autor afirma que o contrato administrativo não é ato “*puramente estatal ya que los sujetos creadores son un órgano estatal y un sujeto no estatal, con intereses contrapuestos, que constituyen, como circunstancia existencial antecedente y fuente, una común declaración jurídica*” (GORDILLO, 2005, p. IV-22).

A bilateralidade à qual faz menção o mestre portenho para diferenciar o contrato administrativo de ato administrativo em sentido estrito, reside na sua formação. Sobre a formação do ato (provimento) administrativo, Renato Alessi (1970) estabelece uma classificação entre atos subjetivamente complexos e contratos. Segundo o autor em ambas as figuras, atividades de sujeitos distintos se fundem (em razão da unidade de finalidades imediatas), em um bloco funcional unitário, mediante a conexão e coordenação das distintas unidades elementares constitutivas. O autor detalha ainda em que ponto estas espécies se afastam.

el elemento diferenciador entre dichas dos categorías es de naturaleza sustancial y se refiere a la distinta posición asumida por el interés de los sujetos de los que provienen las distintas manifestaciones volitivas que se funden: posición paralela en caso del acto complejo y posición contrapuesta en el contrato (ALESSI, 1970, p. 289-290).

Segundo as pegadas do professor italiano, quando houver a conjugação de mais de uma vontade funcional com a mesma orientação, em um bloco unitário, ocorrerá a formação de um ato subjetivamente complexo e não um contrato administrativo. A orientação a que se reporta o autor relaciona-se com os interesses envolvidos, diz com, portanto, uma coordenação de desígnios com vistas a um objetivo comum.

Em nosso direito, conforme bem observa Carlos Victor Muzzi Filho, há várias situações nas quais há “o concurso de vontades da Administração e do Administrado para a formação do ato (negócio) administrativo, que não se aperfeiçoa a não ser que haja a conjugação das vontades das partes” (2003, p. 14).

Esta categoria de atos administrativos denominados atos (negócios) administrativos ou atos negociais é formada pelos atos que “são editados em situações nas quais uma determinada pretensão do particular coincide com a manifestação de vontade da Administração” (ALEXANDRINO; PAULO, 2005, p. 359). Os atos negociais “embora unilaterais, encerram um conteúdo tipicamente negocial, de interesse recíproco da Administração e do Administrado, mas não adentram a esfera contratual” (MEIRELLES, 2005, p. 186).

A doutrina de Alessi (1970) sustenta que, para ser considerado ato (ou como ele denomina, provimento) administrativo deve-se identificar a presença de um elemento estrutural — manifestação voluntária de poder com autonomia estrutural e funcional — e de um elemento funcional — realização imediata de um interesse público —. Por autonomia estrutural e funcional, o autor entende que a manifestação de vontade deve estar revestida dos pressupostos procedimentais para sua produção.

A vontade do particular, na realização dos atos negociais, é pressuposto procedimental para sua produção, ou seja, “certos atos (ou negócios) que decorrem da necessária conjugação de vontades entre Administração e Administrado” (MUZZI FILHO, 2003, p. 14). Como ensina Celso Antonio Bandeira de Mello “não afeta a unilateralidade a circunstância, muito freqüente, de o ato depender, para sua produção ou para seus efeitos, do concurso da vontade do particular, seja solicitando-lhe a prática, seja aceitando seus efeitos” (2006, p. 407). Sobre o mesmo escólio, Onofre Batista Júnior defende que:

A participação da vontade do administrado, informal ou formal, não arreda, necessariamente, a unilateralidade da atuação da Administração. Por outra face, mesmo quando a Administração, pelo menos em princípio, despe-se de sua autoridade, como nos contratos administrativos, o Direito Público não abdica de fazer prevalecer a vontade administrativa, deixando quase sempre, a possibilidade de uma atuação mais imperativa (2007, p. 232)

Após defender a possibilidade da ocorrência de ato administrativo em sentido estrito unilateral, composto da conjugação de vontades paralelas da Administração e do particular, resta ainda, a tarefa de defender a possibilidade de haver ato administrativo unilateral em sua formação e bilateral em seus efeitos. Neste sentido Agustín Gordillo sustenta que:

Ni la solicitud del interesado, aceptada por la administración, ni el acto de la administración, consentido por el particular, dan lugar de por sí a la formación de actos bilaterales; sin que ello signifique, por cierto, que pueda prescindirse en el primer caso de la voluntad del interesado, ni que ella carezca de relevancia en el segundo (2003, pp. IV-28-IV-29).

A doutrina de Renato Alessi (1970), em classificação dos atos (provimentos) administrativos baseada nos efeitos jurídicos, admite dentro da categoria dos atos de efeito constitutivo, a existência de atos constitutivos de direitos recíprocos entre a Administração e o Administrado. Com orientação semelhante, Hely Lopes Meirelles ao discorrer sobre os atos negociais consignou que

[...] são e continuam sendo atos administrativos (e não contratos administrativos), mas de uma categoria diferenciada dos demais,

porque geram direitos e obrigações para as partes e sujeitam aos pressupostos conceituais do ato, a que o particular se subordina incondicionalmente (2005, p. 186).

Esta concatenação de ideias tem por fim posicionar entendimento que o ato administrativo em sentido estrito e o contrato administrativo diferenciam-se, primordialmente, no fato de o primeiro ser na sua formação unilateral e o segundo ser bilateral. Esta bilateralidade, presente no contrato administrativo, deriva da natureza contraposta dos interesses que formam o ato. Por conseguinte, se houver coordenação de distintas manifestações de vontades, coincidentes, paralelas, no sentido da formação de um único ato, este constituirá um ato administrativo em sentido estrito. Quer-se fixar que existem atos administrativos em sentido estrito para os quais é indispensável a participação da vontade do Administrado na sua formação, circunstancia essa que não afeta a unilateralidade do ato, figurando apenas como requisito para sua consecução. Para concluir, existem atos, que por sua vez, apesar de unilaterais em sua formação, poderão ser bilaterais no que tange aos seus efeitos.

4. A TRANSAÇÃO COMO ATO ADMINISTRATIVO NEGOCIAL

A relação jurídica tributária é uma obrigação *ex-lege*, ou seja, a vinculação entre o contribuinte e o Estado não nasce a partir de um movimento de vontade específico neste sentido e sim como consequência da realização do fato imponível. Aliomar Baleeiro (2002) em seu rebate contundente ao caráter contratual da Transação, prega que esta não é contrato uma vez que não cria obrigações, somente modifica e extingue obrigações preexistentes. O negócio jurídico transacional opera-se no seio da obrigação tributária já constituída.

Art. 171 do CTN¹ é a previsão legal, para que, mediante autorização de lei específica, os sujeitos da obrigação tributária possam realizar o negócio jurídico em que consiste a transação, ou seja, realizar as concessões mútuas que importem na extinção da controvérsia sobre o crédito tributário.

Carlos Victor Muzzi Filho (2003), ao discorrer sobre a Transação Tributária, faz um paralelo entre a figura Brasileira e o Concordato tributário italiano. Este autor relaciona entendimentos de autores como Alessi e Stammati, para defender ambas as figuras como formalizadas por um ato estruturalmente único. Sobre o papel da vontade do contribuinte na formação deste ato, o autor conclui que:

Certo é, contudo, que, tanto na transação, quanto na concordata, a vontade do contribuinte é elemento absolutamente essencial, de tal forma que, não havendo a manifestação desta vontade, não

¹ *In verbis*: “A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário” (BRASIL, 1966).

há nem transação, nem “concordato tributário” (MUZZI FILHO, 2003, p. 26).

Em ordem de concretizar, o negócio jurídico em que consiste a Transação há a formação de um ato único, a partir de uma convergência de vontades entre Administração e Administrado. Na lição de Hely Lopes Meirelles:

Atos administrativos negociais são todos aqueles que contém uma declaração de vontade da Administração apta a concretizar determinado negócio jurídico ou a deferir certa faculdade ao particular, nas condições impostas ou consentidas pelo Poder Público (2005, p. 187).

Admitir a possibilidade de convergência entre as vontades da Administração e do Administrado na formação do ato administrativo implica em abandonar uma perspectiva liberal, que pregava um Estado de Direito Formal no qual a lei servia de limite frio ao campo de atuação estatal, para admitir em legalidade como “não como mera pauta de limite da atuação estatal, mas como regra de predeterminação do conteúdo dessa atuação” (GRAU, 2005, p. 179), o que só é possível em um cenário de Estado de Direito Material.

Casalta Nabais (2004) defende que não há relação antinômica entre esta ideia de Estado Social e o conceito de Estado de Direito, sendo necessário, para o completo desenvolvimento do segundo, a realização das ações econômicas e sociais inerentes ao primeiro, culminando na realização de um Estado de Direito Material, que consiste em:

Um estado que, para assegurar a liberdade entendida como ‘a possibilidade real de desenvolvimento da personalidade do indivíduo em sociedade garantida juridicamente’ (apud BÖCKEN-FÖRDE), se concretiza em dois vectores: garantia da liberdade aos que dispõem das condições fácticas da mesma, consubstanciada assim no respeito dos clássicos direitos, liberdades e garantias fundamentais através essencialmente da abstenção ou não intervenção estadual; e garantia dessa mesma liberdade aos que estão desprovidos de tais condições, materializada na criação e promoção dos pressupostos da mesma através da acção e intervenção do estado, mormente através de prestações sociais ou direitos sociais, que assim se configuram como verdadeiros ‘direitos de liberdade social’ (apud BIRK), pois ‘os direitos fundamentais sociais afirmam que o liberalismo é um liberalismo social’ (apud RAMM) (NABAIS, 2004, p. 575).

No atual Estado Democrático de Direito, influenciado pelos ideais sociais, existe um liberdade positiva que consiste na legitimação do poder pelo seu exercício democrático (CANOTILHO, 1998). Neste modelo de Estado, a função administrativa passou a ser vista como “*actividad concreta, dirigida, a través de*

una acción positiva, a la realización de los fines concretos de seguridad, progreso y bienestar de la coletividad” (ALESSI, 1970, p. 7).

Juntamente com a desconstrução de um Estado de Direito (liberal) fechado e robotizado pelos conceitos da legalidade dogmática, a Administração Pública adquiriu novas feições. O Estado de Direito Material (social) deixou de ter somente o caráter de órgão executivo, passando a ter caráter ativo na busca pelo interesse público (GRAU, 2005). Leciona Canotilho que:

A função administrativa consiste na concretização e realização dos interesses públicos da comunidade, quer dando execução a decisões ou deliberações, constantes de actos legislativos, actos de governo, e actos de planificação, quer intervindo, conformadora ou ordenadoramente, na prossecução dos fins (de interesse público) individualizados na Constituição e nas leis (1998, p. 604).

Ao analisar o fenômeno de sucessão entre o Estado de Direito Formal (liberal) e o Estado de Direito Material (social), Odete Medauar conclui que “após uma concepção da Administração detentora do monopólio do interesse público, emerge entendimento de que a Administração deve compartilhar tal atribuição com a sociedade” (1992, p. 182). Esta orientação sustenta a obtenção de um interesse público pela via da colaboração.

Atualmente, não se pode reduzir a compreensão do interesse público ao interesse estatal. O interesse público é uma expressão que designa diversos interesses coletivos e sociais, e até individuais. A Administração Pública não detém o monopólio de definir o interesse público de forma unilateral; ao contrário, ele deve ser definido em um processo dialético que garanta a expressão dos diversos interesses. Daí a importância da participação da cidadania nas relações jurídico-administrativas desencadeadas pela Administração Pública (SCORSIM, 2007, p. 139).

As diretrizes sobre o controle e delineamento do interesse público, nesta nova orientação do Estado, deixaram de ser monopólio da Administração, sendo a sociedade “o conglomerado de associações e organizações que indicam ao Estado a política a desenvolver e estabelecem ordem de prioridades” (MEDAUAR apud AZZARITI, 1993, p. 182).

Em ordem de traçar o atual perfil do interesse público, em um panorama de Estado de Direito Material (social), Celso Antonio Bandeira de Mello (2006) explica que os interesses públicos emanam, em última instância das partes que integram o corpo social no presente, e que o integrarão no futuro, portanto, somente se justificam enquanto constituírem-se em meio de realização dos interesses destes indivíduos como um todo. O autor conclui que

Embora seja claro que pode haver um interesse público contra-posto a um dado interesse individual, sem embargo, a toda evidência, não pode existir um interesse público que se choque com

os interesses de cada um dos membros da sociedade. Esta simples e intuitiva percepção basta para exibir a existência de uma relação íntima, indissolúvel, entre o chamado interesse público e os ditos individuais (MELLO, 2006, p. 57).

Há de se ressaltar que, os interesses dos indivíduos que integram a sociedade, tidos individual ou coletivamente, têm proteção do ordenamento jurídico, portanto “a ideia de oposição entre interesse público e privado há de ser substituída pela ideia de complementaridade”. [...] Na hipótese de conflito entre eles, a solução será dada pelo método da ponderação (SCORSIM, 2007, p. 138). Para Odete Medauar

O interesse público não pertence à Administração como seu próprio, mas ao corpo social e nasce da composição entre os vários interesses públicos, os interesses privados e de grupo (admitida, portanto uma relação não de contraposição extrínseca, mas de composição entre os diversos interesses) [...]; há um valor moralizador da conflitualidade e busca de consenso, previstas e explícitas, que substituem as casuais e ocultas que nasce das pressões privadas e corporativas e da ativação facultativa de sujeitos mais vigilantes e dotados (apud ALLEGRETTI, 1992, p. 183).

No ideário de Celso Antonio Bandeira de Mello o interesse público não é um conceito jurídico obtido a partir da dissociação do interesse das partes integrantes da sociedade, uma vez que representa uma faceta dos interesses daqueles indivíduos quando comparecem na qualidade de corpo social. Portanto, converte-se em erro atribuir a ele o “status de algo que existe por si mesmo, dotado de consistência autônoma, ou seja, como realidade independente e estranha a qualquer interesse das partes” (2006, p. 56).

Em linhas conclusivas deste item, defende-se que, na medida em que o Estado arrogou para si a tarefa de minimizar as desigualdades, em busca de uma sociedade mais equânime, o perfil da Administração Pública adquiriu também notas de atividade aberta à participação social ativa. A legalidade administrativa experimentou mudanças neste contexto; a lei formal deixou de ser comando expresso que determinava onde e como devia agir o Administrador, tomando feições de parâmetro para a atuação estatal. Para Estevão Horvath (2010, p. 154) “a tendência nos ordenamentos jurídicos tributários modernos é no sentido da colaboração entre a Administração Tributária e o particular na atividade de ‘gestão tributária’”.

A Transação Tributária deve ser utilizada como ferramenta para promover uma conjugação de vontades paralelas ante a unidade de objetivo — a extinção do litígio acerca dos contornos da obrigação tributária —. Esta unidade de desígnios que resulta na formação de um interesse público por colaboração e, forte nas lições de Alessi (1970), exclui a possibilidade de tratar-se

de uma relação contratual — marcada pela natureza oposta dos desígnios envolvidos.

Assim, defende-se para a transação tributária a natureza de ato administrativo (em sentido estrito) de natureza negocial. Tal ato, porquanto unilateral em sua origem — como da natureza dos atos administrativos — revela a bilateralidade nos seus efeitos, característica típica do negócio jurídico, descrevendo precisamente a operacionalização da transação no Direito Tributário e auxiliando na compreensão do instituto.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Transação implica em um negócio jurídico, conjugação de vontades com um fim específico de por fim a uma controvérsia. A Transação Tributária, cuja utilização se justifica enquanto mecanismo alternativo à jurisdição, para resolução de conflitos entre Administração e Administrado, está submetida ao Regime Jurídico de Direito Público e é formalizada por meio de ato administrativo.

A manifestação de vontade dos sujeitos envolvidos é elemento essencial da Transação. Na realidade do Regime Jurídico de Direito Público, ao qual estão submetidos os atos de lançamento, esta manifestação somente é autorizada em hipóteses específicas, previstas em lei, não cabendo qualquer margem de discricionariedade ao administrador por decorrência do princípio da legalidade.

Defende-se que a Transação tem lugar mesmo diante da estrita legalidade, na medida em que a própria incidência da norma jurídica — decorrente necessariamente da intervenção de um intérprete —, em uma perspectiva dialógica, pode figurar como um potencial gerador de conflitos decorrentes do descenso na construção das proposições normativas entre dois sujeitos. Neste contexto, a Transação figura como um elemento introdutor do consenso na construção da norma individual e concreta que retrata o vínculo tributário. As concessões recíprocas retratadas nas manifestações de vontade de Fisco e Contribuinte eliminam a incerteza e, com isso, o litígio sobre a legitimidade do crédito tributário, viabilizando o cumprimento voluntário da prestação.

O conflito que obstaculiza o cumprimento voluntário da prestação tributária, tornando litigioso o crédito tributário, tem origem no ato administrativo de lançamento, que como o tal, reflete uma manifestação de vontade qualificada da Administração. Estas podem ser unilaterais ou bilaterais tanto em relação à origem do vínculo como em relação aos efeitos produzidos.

Os atos administrativos diferem-se dos contratos administrativos na medida em que nestes a conjugação de vontades entre Administração e Admi-

nistrados dá origem ao vínculo jurídico, ao passo que aqueles são fruto de manifestação unilateral de vontade estatal. Entretanto, admitir que os atos administrativos se originem de manifestação unilateral de vontade administrativa não implica negar nem que a vontade do particular possa figurar como requisito essencial do ato administrativo, nem que este ato possa ter efeitos bilaterais, vinculando tanto o Administrado quanto a Administração. Nesta possibilidade erige-se o conceito de ato-negócio administrativo como manifestação unilateral do estado, para a qual a vontade do particular em identidade de desígnios com a Administração colabora como requisito essencial.

Justamente em razão da convergência de interesses se posiciona a Transação Tributária no seio dos atos administrativos negociais em uma proposta na qual a vontade do particular figura como requisito procedimental indispensável à formação do ato. Esta análise se justifica no atual estágio do Estado de Direito Material, no qual a busca pelo interesse público deixou de ser um monopólio do Estado e, em uma perspectiva democrática, passando a ser partilhado com a sociedade. Neste panorama os interesses público e privado no lugar de se excluírem, se complementam em uma relação de ponderação que visa à formação de uma legalidade legítima, a partir de um dever de colaboração.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Clarisse Von Oertzen de. **Incidência jurídica, teoria e crítica**. São Paulo: Noeses, 2011.

ALESSI, Renato. *Instituciones de derecho administrativo*. Barcelona-Espanha: Bosch Casa Editorial, 1970.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo**. 7. ed., Niterói-RJ: Impetus, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.

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

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. São Paulo: EDIPRO, 2011.

BORGES, Jose Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. Ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966, **Código Tributário Nacional**. Presidência da República. Portal Online. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 22 de jun. 2014.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**, 3. ed., Lisboa-PT: Almedina, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em números 2013**. Brasília, 2013.

DINIZ, Maria Helena. **Tratado teórico e prático dos contratos** vol. V. 6. ed., São Paulo: Saraiva, 2006.

GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo: el acto administrativo*, tomo III. 7. ed., Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**, 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2005.

GUIMARAES, Vasco Branco. **O papel da vontade na relação jurídico-tributária (Contributo para a compreensão da possibilidade técnico-legal da conciliação e transação como forma de extinguir o crédito tributário" in SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes; GUIMARAES, Vasco Branco, Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso, Belo Horizonte: Forum, 2008.**

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e "Autolancamento"**. 2.ed., São Paulo: Quartier Latin, 2010.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de direito civil** vol. III. 5. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2001.

MEDAUAR, Odete. **O direito administrativo em evolução**, São Paulo: RT, 1992.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 29. ed., atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Décio Balestero Aleixo, José Emmanuel Burle Filho, São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 21^a ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico, plano da existência**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado tomo XXV**. Campinas: Bookseller, 2003.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. A vontade do contribuinte no direito tributário: existem 'contratos fiscais'? **Revista jurídica da procuradoria geral da fazenda estadual de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 48/49/50, out. 2003, p. 11-32.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra-Portugal: Almedina, 2004.

RÃO, Vicente. **Ato jurídico**. 4. ed. São Paulo: RT 1999.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues; SILVA, Hendrick Pinheiro. Transação como mecanismo alternativo na resolução de conflitos tributários. **Derecho y Cambio Social**, v. 34, p. 1, 2013.

SCORSIM, Ericson Meister. O processo de evolução do Estado, da Administração Pública e do Direito Administrativo. **Interesse Público**, ano 9, n. 42, mar./abr. 2007, Porto alegre: Notadez, 2007.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigação tributária — O processo de positivação e as Causas Suspensivas de sua Exigibilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

* Recebido em 25 nov. 2014.