



TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COM DAÇÃO EM PAGAMENTO*

Diogo Ferraz Lemos Tavares**

RESUMO

O presente artigo propõe, como forma de conferir maior efetividade aos processos de Execução Fiscal, a utilização de transação tributária que tenha por objeto a quitação do tributo por meio de dação em pagamento de bens ou serviços, sustentando a viabilidade jurídica de tal mecanismo.

Palavras-chave:

Execução Fiscal. Transação Tributária. Dação em Pagamento.

ABSTRACT

This article proposes, as a mean to give greater effectiveness to tax foreclosures, the use of tax transaction whose objective would be the liquidation of the tax debt through payment in kind using goods or services, and supports the legal feasibility of such a mechanism.

Key words:

Tax Foreclosure. Tax Transaction. Payment in kind.

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. O Mecanismo Proposto: definição e funcionamento. 3. Legitimidade Jurídica do Mecanismo Proposto. 3.1. *Transação Tributária: justificação e condições de aplicação.* 3.2. A Dação em Pagamento no âmbito da Transação Tributária 4. Um Caminho Pavimentado: a existência de legislação que ampara a aplicação imediata do mecanismo proposto. 5. Conclusão. Referências.

* Artigo submetido em 3 jan. 2013 e aceito para publicação em 16 abr. 2014.

** Doutorando pela Universidade de Barcelona.

1. INTRODUÇÃO

A situação da efetividade das Execuções Fiscais em todos os níveis no Brasil, mas especialmente no Estado do Rio de Janeiro, é notoriamente dramática, seja pelo enorme volume de processos que abarrotam as Varas (especializadas ou não) responsáveis por tais ações judiciais, seja pela costumeira dificuldade em até mesmo encontrar os supostos devedores, seja ainda pela dificuldade de as Fazendas Públicas fazerem um filtro minimamente adequado que separe as dívidas que realmente devem ser cobradas daquelas que contêm vícios que deveriam obstar a própria propositura dos feitos executivos (decadência, prescrição, inconstitucionalidades já reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal etc.).

Essa dramaticidade atinge o interesse tanto da Fazenda Pública quanto dos contribuintes. Trata-se de uma situação que, de regra, não interessa nem ao Estado (tanto no papel de Estado-Fiscal quanto no de Estado-Juiz), nem ao contribuinte, ficando a exceção do benefício àqueles que, de um ou de outro lado, atuam de forma ilegítima.

A constatação de que há múltiplos interesses atingidos pela atual situação de quase absoluta falta de efetividade da Execução Fiscal leva à inevitável conclusão de que dificilmente haverá apenas *uma* solução definitiva para o problema. Haverá soluções que resolverão – ou diminuirão – o problema apenas sob a perspectiva do Poder Judiciário; haverá soluções que o resolverão – ou diminuirão – apenas sob o prisma da Fazenda Pública; e haverá soluções que o resolverão – ou diminuirão – apenas sob a ótica do contribuinte. Qualquer uma dessas soluções, em lugar de realmente contribuir para a efetividade da Execução Fiscal, aprofundará a falta de efetividade *relativa* (ou seja, a diferença entre a efetividade que beneficia cada um dos sujeitos da Execução Fiscal) da cobrança dos créditos estatais, colocando o beneficiado em posição iníqua em relação aos demais e piorando o sentimento de injustiça ou de desprestígio dos outros sujeitos dessa delicada relação.

Assim, o real desafio é pensar soluções que melhorem a efetividade da Execução Fiscal em relação a *todos* os seus sujeitos, da forma mais equânime possível. Há de se criar ou aperfeiçoar mecanismos cuja aplicação aumente a efetividade das Execuções Fiscais sem uma preocupação *a priori* com o interesse específico de um dos sujeitos envolvidos, mas com o sistema como um todo. Mecanismos que, *estruturalmente*, beneficiarão, preferencialmente, Estado-Juiz, Fazenda Pública e Contribuinte simultaneamente, ainda que, *circunstancialmente*, possam produzir efeitos mais benéficos para um ou outro sujeito, conforme as características específicas de um caso concreto.

Esse é o norte do presente artigo.

2. O MECANISMO PROPOSTO: DEFINIÇÃO E FUNCIONAMENTO

O mecanismo objeto deste artigo não tem pretensões revolucionárias. Ele busca materializar instrumentos que, embora já previstos na legislação, são pouco ou nada explorados na prática. Eis uma ementa que pode resumir o mecanismo proposto:

- adoção de *procedimentos judiciais* que fomentem a realização de *transação tributária*, nos moldes (já ou a serem) previstos na legislação aplicável, especialmente por meio da quitação do crédito tributário litigioso mediante a *conferência de bens e serviços* do contribuinte à Fazenda Pública (dação em pagamento), observada a *disponibilidade* para aquele e a *necessidade/conveniência* para esta.

Inicialmente, devemos frisar que se trata de *procedimentos judiciais*, ou seja, atos que serão levados a cabo perante a autoridade judicial responsável pelo trâmite do feito executivo. Esses *procedimentos judiciais* terão o escopo de criar um ambiente jurídica e faticamente propício ao *diálogo aberto, transparente, fiel e equânime* entre contribuinte e Fazenda Pública. Tal diálogo objetivará identificar, em cada caso concreto, a possibilidade de que o crédito tributário seja extinto pela *transação tributária*, mediante a entrega de mercadorias ou a prestação de serviços pelo contribuinte à Fazenda Pública. E uma ou outra prestação observará, sempre, a *disponibilidade* do contribuinte e a *necessidade/conveniência* da Fazenda Pública, não configurando, portanto, direito subjetivo daquele nem potestade desta.

Em relação aos *procedimentos judiciais*, pensamos na realização de audiências de conciliação ou especiais entre representantes do Executado e da Fazenda Pública, realizadas por Juiz de Direito, e o importante, aqui, seria abrir as portas do Poder Judiciário para que ambas as partes se sintam confortáveis a, *juntas*, buscar uma solução consensual em relação à *forma* de quitação da dívida.

A abertura, transparência, fidelidade e equidade do diálogo são garantidas pelo fato de tal diálogo ser necessariamente conduzido pela autoridade judicial. Essa circunstância nos parece conferir credibilidade e lisura ao encontro entre as partes e ao cumprimento do que eventualmente restar transacionado, assim como consideramos que a normalmente larga experiência (de vida e judicante) dos Juizes de Direito possibilitará a criação de um ambiente propício à adoção de uma *postura cooperativista*¹. Em um ambiente com tal característica, temos a convicção de que poder-se-á alcançar posições que beneficiem as duas partes envolvidas e ponham termo ao litígio.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes e GUIMARÃES, Vasco Branco (org.) **Transação e Arbitragem no Âmbito**

Uma vez removidos eventuais obstáculos preconcebidos e obtida a disposição das partes ao diálogo, estaria aberto o caminho rumo à efetivação de uma *transação tributária*. Essa transação, observadas as regras previstas em lei², deverá ter como norte a consecução de um acordo pelo qual o crédito exequendo seja quitado pelo contribuinte mediante a *entrega de bens ou a prestação de serviços* à Fazenda Pública, próprios ou de terceiros.

Com efeito, são notórias as dificuldades burocráticas e materiais que os entes públicos têm de enfrentar para garantir os meios necessários à prestação dos serviços públicos e ao desempenho das atividades estatais em geral, seja em relação a fontes de custeio, seja no tocante aos procedimentos burocráticos impostos por Lei³. Por outro lado, são também notórias as dificuldades muitas vezes enfrentadas pelos contribuintes para a quitação de débitos tributários em execução, diante dos restritos termos das formas de pagamento ordinariamente disponibilizadas pela Lei, bem assim são conhecidos os entraves, públicos e privados, que os negócios particulares sofrem com a simples existência de um débito tributário inscrito em Dívida Ativa.

Nessa esteira, a ideia trazida busca identificar um ponto de convergência de interesses: (a) o interesse da Fazenda Pública, de ver o crédito tributário adimplido e, simultaneamente, fazer face às exigências inerentes à atividade estatal; (b) o interesse do contribuinte, de cumprir a sua obrigação tributária de uma forma que torne possível o adimplemento e tenha o menor impacto possível sobre os seus negócios, geradores de riqueza e de empregos.

Para tanto, acreditamos que um caminho factível e eficiente seria a possibilidade de a *transação tributária* estabelecer que o contribuinte deva quitar o crédito tributário em execução, por exemplo, mediante a entrega de bens dos quais as Escolas Públicas mantidas pela Fazenda Pública exequente estejam necessitando, como carteiras escolares, armários, mesas, lousas etc.; ou mediante a prestação de serviços dos quais algum órgão daquele ente estatal esteja necessitando, como pinturas, construções, manutenção de máquinas, equipamentos e veículos etc.

Evidentemente, a viabilidade dessa forma de quitação e a escolha dos tipos de bens e serviços que poderão ser utilizados em cada caso deverão obedecer a uma dicotomia simples: (a) a *disponibilidade* do contribuinte para a entrega daqueles bens ou a prestação daqueles serviços, por si ou por terceiros; (b) a *necessidade/conveniência* da Fazenda Pública em relação àqueles bens ou serviços.

Tributário. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 94-96. O autor identifica essa mudança de mentalidade, por exemplo, no âmbito do processo administrativo tributário: “O processo tributário administrativo equitativo afirma-se no seio de uma ampla processualidade fiscal, afastada dos pressupostos autoritários. (...) A ideia de uma nova processualidade fiscal brota das próprias transformações do Estado Fiscal de Direito. A sua reconfiguração como *Estado Cooperativo*, apoiado no procedimentalismo, lança novas perspectivas para o tema.” (grifos no original)

² Adiante, abordaremos o caso concreto da legislação do Município do Rio de Janeiro, que agasalha exatamente o mecanismo aqui proposto.

³ A relação entre o mecanismo em tela e o procedimento licitatório será oportunamente enfrentada.

Vale frisar que todos os passos da efetivação da *transação tributária* em tela estarão sob o crivo do Poder Judiciário, desde a abertura do diálogo mencionado acima, passando pelas providências de identificação e mensuração dos bens ou serviços que possam ser utilizados na transação⁴, chegando à celebração e cumprimento da avença, que deverá ser precedida da manifestação do Ministério Público. Isto seguramente diminui, se não elimina, o risco de avenças escusas ou que deliberadamente prejudiquem uma parte em benefício da outra.

De fato, ainda que potencialmente possa haver concertos escusos entre as partes de uma transação tributária, isto não pode inviabilizar juridicamente o instituto como um todo, sob pena de a sociedade ver-se refém do ilícito na construção do seu ordenamento jurídico. Se há um potencial vício circunstancial, deve-se combatê-lo com os meios próprios e preveni-lo tanto quanto possível. E é exatamente aqui, na prevenção por meio dos atos e cautelas judiciais resumidos acima, que o mecanismo proposto tem o seu maior mérito.

É bem de ver que considerar a corrupção ou o desvio de conduta *inerentes* à transação tributária com dação em pagamento – única conclusão que, neste ponto, inviabilizaria o mecanismo proposto – ensejaria, automaticamente, que essa mesma conclusão fosse aplicada a toda e qualquer lide judicial, o que, para nos valermos de palavras do eminente Min. Eros Grau, evidentemente constituiria um autêntico *non sense*.

Por derradeiro, o fato de o mecanismo em tela desenvolver-se no âmbito do Poder Judiciário também reduz significativamente o risco de que haja qualquer ofensa à necessária isonomia entre os contribuintes devedores daquela mesma Fazenda Pública, como teremos oportunidade de sustentar mais detidamente.

Uma vez fixados a definição e o *modus operandi* do mecanismo proposto, cumpre abordar os fundamentos jurídicos que garantem a sua legitimidade.

3. A LEGITIMIDADE JURÍDICA DO MECANISMO PROPOSTO

A viabilidade jurídica do mecanismo em tela depende fundamentalmente das possibilidades e limites jurídicos inerentes à transação tributária, segundo o ordenamento brasileiro.

⁴ Incluindo pericia realizada por *expert* de confiança do Juízo (que poderá ser assessorado ou não por assistentes indicados pela Fazenda Pública e pelo contribuinte). ABRÃO, Carlos Henrique. Dação em Pagamento na Execução Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n° 24, 1997, p. 9: “Poderá a Fazenda, sem faltar com o respeito à probidade e moralidade, querer avaliar a coisa, ou requerer que o Juízo nomeie um técnico, mas sempre a dação em pagamento deve vir acompanhada de um laudo sumario, onde se possa viabilizar o preço da coisa.”

3.1 Transação Tributária: justificação e condições de aplicação

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) protege os mais diversos interesses igualmente, não sendo lícito que nenhum ator social, estatal ou privado, seja merecedor de uma supremacia abstrata frente aos demais. O adequado é que, no exame do caso concreto, se verifique qual solução tem maior capacidade de manter incólumes os princípios fundamentais da ordem jurídica, os valores constitucionalmente consagrados e os direitos fundamentais a que se visa proteger⁵.

Tendo em mente essa pluralidade de interesses a serem protegidos, os “pais do Direito Tributário”, ao elaborarem o que se tornou o Código Tributário Nacional (CTN)⁶, “entenderam que, para dar agilidade à cobrança dos créditos tributários nas hipóteses de inadimplemento do devedor por falta de liquidez ou outro motivo relevante, a transação seria o caminho”, porque assim se facilitaria “de um lado, o rápido recebimento dos pretendidos créditos e, de outro lado, a não-inviabilização da atividade do pagador de tributos, que não teria suas atividades ou profissão atingidas por uma imediata despatrimonialização ou interferência no seu dia-a-dia funcional”⁷.

Transação é expressão que pode ser compreendida pelo menos em dois sentidos: um *genérico*, que corresponde a qualquer negócio jurídico ou acordo de vontades, a respeito de relações jurídicas as mais diversas; um *restrito*, que significa um acordo de vontades específico pelo qual, mediante concessões de todas as partes envolvidas, se previna ou se ponha fim a um litígio entre elas⁸.

Na seara tributária brasileira, a figura da transação foi delineada segundo esse conceito restrito:

O próprio art. 171 conceitua a transação, empregando o vocábulo no sentido jurídico, e não vulgar de negócio qualquer, como, p. Ex., a compra e venda, mas como o mesmo conteúdo do art. 1.025 do Cód. Civil, isto é, de ato jurídico específico, no qual um litígio entre os interessados pode ser regulado e extinto mediante ajuste de concessões recíprocas.

⁵ TORRES, 2008, p. 107, corrobora este entendimento: “A nova processualidade fiscal pressupõe a crítica vigorosa ao princípio da supremacia do interesse público. Hoje parte importante da doutrina brasileira repeliu a tese da superioridade do interesse público, separando o interesse da Fazenda Pública do interesse público. O interesse fiscal, na época do processo administrativo tributário equitativo, só pode ser o interesse de arrecadas o imposto justo, fundado na capacidade contributiva”.

⁶ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação Tributária Realizada nos Exatos Termos do art. 171 do Código Tributário Nacional – Inteligência do Dispositivo – Prevalência do Interesse Público em Acordo envolvendo Prestação de Serviços e Fornecimento de Material – Rigoroso Cumprimento da Legislação Complementar Federal e Municipal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 148, 2008, p. 146.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. A Transação no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 75, 2001, p. 60.

Ato jurídico, porque modifica e extingue obrigações preexistentes, e não contrato – apesar de prestigiosas opiniões em contrario – porque não cria tais obrigações.⁹

Com efeito, o CTN, lei nacional que rege as normas gerais sobre obrigação tributária (art. 146, III, “b”, da CF/88), compreendidos aí o seu nascimento, a sua cobrança e as suas diversas *formas de extinção*, estabelece o seguinte:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
(...);
III – a transação; (grifou-se)

Art. 171. 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 do crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Pode-se dissecar os dispositivos acima, pelo menos, nos seguintes elementos, que em alguns casos serão examinados mais profundamente em seguida:

- (a) “A lei pode **facultar**”: a transação somente pode ser estabelecida por *Lei*, não por outros instrumentos normativos; e é necessariamente *facultativa*, não pode ser imposta aos sujeitos da relação tributária;
- (b) “nas **condições** que **estabeleça**”: a Lei que facultar a transação deve estabelecer as condições para que essa faculdade seja exercida;
- (c) “aos **sujeitos ativo e passivo** da obrigação tributária”: a faculdade de transacionar deve ser oferecida pela lei a ambos os sujeitos da obrigação tributária, o que exclui a possibilidade de que a vontade de apenas um deles imponha ao outro a obrigação de transacionar;
- (d) “mediante **concessões mútuas**”: uma vez exercida a faculdade de transacionar segundo as condições estabelecidas em lei, a transação deverá contemplar concessões mútuas em relação ao objeto original da obrigação tributária, o que impossibilita a formulação de uma transação na qual apenas um dos sujeitos faça concessões;
- (e) “importe em (de)**terminação** de **litígio**”: se a transação tem como finalidade terminar um litígio, é pressuposto lógico para a sua celebração a existência prévia de um litígio, inviabilizando a realização de transações preventivas, isto é, anteriores à própria existência de uma disputa entre os sujeitos da obrigação tributária¹⁰;

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 575.

¹⁰ Ao contrário do art. 840 do Código Civil de 2002 (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10.01.2002), que prevê a transação tanto para *prevenir* quanto para *terminar* litígios, o art. 171 do CTN apenas agasalha a segunda hipótese: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 316: “Como se vê, o CTN não previu a possibilidade de transação preventiva, pois a incluiu como modalidade de extinção do crédito,

(f) “consequente **extinção do crédito tributário**”: a efetivação da transação enseja a extinção do crédito tributário, sendo ela própria uma de suas modalidades;

(g) “A **lei** indicará a **autoridade competente** para **autorizar a transação**”: a transação deve ser autorizada por autoridade indicada por lei, deixando claro que outras atividades relacionadas à transação – mas que não se confundam com a autorização – podem ser realizadas por outras autoridades.

Antes de descer a detalhes em relação a alguns dos elementos acima, é necessário enfrentar as oposições mais comuns que parte da doutrina faz à transação na seara tributária em geral¹¹.

O primeiro diz com o conflito entre as exigências decorrentes do *princípio da legalidade* e a transação tributária, especialmente a delegação do art. 171 do CTN a que a transação seja autorizada por autoridade a quem a lei houver delegado tal competência. Em nossa opinião, trata-se de um conflito meramente *aparente*, pois, como veremos, a lei que estabelecer a transação deverá prever condições objetivas para que esta possa ser autorizada, restringindo a suposta discricionariedade que o art. 171 do CTN conferiria à autoridade indicada por aquela mesma lei. É dizer, não há ofensa *estrutural* às exigências inerentes ao princípio da legalidade, porque a transação deve ser autorizada segundo os parâmetros contidos em *lei*, não criados pela autoridade competente para aquela autorização¹².

Evidentemente, uma transação específica poderá incorrer em agressões *circunstanciais* à legalidade, seja em razão de ser baseada em uma lei editada em desconformidade com o art. 171 do CTN, seja em virtude de uma conduta da autoridade competente para autorizar a transação praticada ao arrepio da lei que lhe conferiu tal competência¹³. Em ambos os casos, no entanto, não há que se falar em uma ilegitimidade intrínseca da transação tributária, e sim de vícios pontuais sanáveis pelos remédios jurídicos próprios estabelecidos pelo próprio ordenamento.

portanto é somente sobre o crédito já constituído”. No mesmo sentido, COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 716-717.

¹¹ Os pontos mais sensíveis relacionados especificamente ao mecanismo aqui proposto serão analisados em capítulo próprio.

¹² SILVA, Sérgio André R. G. da. Meios Alternativos de Solução de Conflitos no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n° 122, 2005, p. 102: “Nessa linha de idéias, percebe-se que a utilização desses instrumentos na seara tributária não afasta a incidência dos princípios da legalidade e indisponibilidade do crédito fiscal, uma vez que todo o procedimento dar-se-ia integralmente dentro dos marcos legais, sem que haja espaço para se argumentar que o ente tributante está deixando de aplicar a lei ao caso concreto, ou renunciando ao crédito tributário devido”. No mesmo sentido, MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. e CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Direito Tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil**. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n° 88, 2009, p. 34.

¹³ Para facilitar a correção desses vícios, MACHADO, 2001, p. 65, sugere “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”.

Corolário do princípio da legalidade e praticamente um dogma do Direito Tributário, a *indisponibilidade da obrigação tributária* é outra razão utilizada para rechaçar a possibilidade de utilização da transação nesse âmbito. Dogma este que, desde que adequadamente compreendido, não afeta a transação tributária, pelo menos não a ponto de inviabilizá-la.

O primeiro passo para a conciliação da aludida indisponibilidade com a transação tributária está em ter em mente ao *quê* e a *quem* se refere a vedação à disposição. O objeto da indisponibilidade é de fácil identificação: o patrimônio do Estado. Esta é a materialidade da obrigação tributária, que, grosso modo, acarreta a transformação do patrimônio particular em público via tributação. Logo, ao dizer-se que tal obrigação é indisponível, somente se pode querer dizer que o patrimônio público que lhe é subjacente não é *livremente* disponível. Frisamos o *livremente*, porque disponível todo patrimônio público o é; caso contrário, qualquer utilização de recursos públicos por parte da Administração Pública para atender necessidades também públicas seria considerada ofensiva à indisponibilidade, o que seria simplesmente absurdo. A questão, aqui, nos parece estar exatamente nessa *liberdade de disposição*, que não é aberta, mas fechada sob os ditames constitucionais e legais. O patrimônio público é, sim, disponível, desde que com observância da Constituição e das Leis.

Ao se adotar a premissa acima, ganha importância – e singeleza – saber quem é o sujeito da referida indisponibilidade. Ora, se o patrimônio indisponível é *do* Estado, assim entendido como a convergência jurídica dos múltiplos interesses e agentes que compõem a sociedade, não é a esse Estado que tal patrimônio pode ser indisponível. O Estado pode – e deve – dispor do seu próprio patrimônio em benefício da sociedade que lhe constitui a razão de ser¹⁴. Tal disposição, por evidente, deve atender aos anseios da sociedade em questão e observar as determinações emanadas da Constituição e das Leis, porque são esses os instrumentos de representação jurídica daqueles anseios em um Estado Democrático de Direito. Surge, então, uma conclusão tão banal quanto verdadeira: as Leis podem – e devem – dispor sobre o patrimônio do Estado, sempre em consonância com as normas constitucionais.

Diante disso, fica claro que aquela indisponibilidade refere-se, na verdade, à Administração Pública na figura de seus agentes, não ao Estado. Não se pode confundir um instrumento do Estado com o Estado em si, sob pena de se aplicar ao todo um regramento que é adstrito à parte:

¹⁴ RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos Alternativos na Solução de Conflitos em Matéria Tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n° 49, 2003, p. 48: “Interessa saber em nome de quais interesses se pode dispor, segundo a lei, e não a indisponibilidade do interesse público. O interesse público não se confunde com o interesse da Administração ou da Fazenda Pública; ele está na correta aplicação da lei e se refere à realização concreta da Justiça.

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.¹⁵

É exatamente por isso que a transação tributária prevista no art. 171 do CTN convive perfeitamente com a indisponibilidade da obrigação tributária¹⁶. É que, ao exigir que a transação e as condições para sua celebração estejam previstas em *lei*¹⁷, garante-se que quem disporá do patrimônio público correspondente ao crédito tributário litigioso será o próprio Estado. Quem dispõe, materialmente, sobre o crédito tributário é a *lei* de transação¹⁸, jamais a autoridade a qual é atribuída competência tão somente para operacionalizar aquela disposição, em uma atuação que estará, sempre, submetida àquela *lei*.

Voltando à análise dos elementos concretamente previstos no CTN, há de se reconhecer que a ausência de adjetivos ligados ao termo *lei* evidencia que a exigência de uma lei exaure-se na necessidade de que seja esse o instrumento normativo a ser utilizado para a criação das normas que regulamentem a transação tributária. Isso significa que não é necessário um tipo específico de lei (por exemplo, lei complementar ou ordinária), sendo possível a sua instituição por qualquer deles.

Além disso, o CTN não estabelece que tal lei deva ter qualquer característica especial, por exemplo, ser “específica” para cada transação. Na verdade, o que o referido diploma legal impõe é a existência de “autorização legal, para a composição administração tributária (Fisco) – contribuinte”¹⁹. Há que se insistir neste ponto, pois a eventual necessidade dessa característica

¹⁵ MACHADO, 2001, p. 65.

¹⁶ A questão dos elementos da obrigação tributária que podem ser objeto da transação será abordada no tópico seguinte.

¹⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Direito Tributário – teoria geral do tributo**. São Paulo: Editora Manole/Marcial Pons, 2007, p. 381-382: “[A transação] Não pode, naturalmente, desconhecer a lei ou desconhecer os fatos realizados. Trata-se de acordos para a aplicação da lei a fatos concretos. Trata-se de uma hipótese em que a lei é aplicada a um fato concreto na forma acordada entre Administração e administrado. É a lei, insisto, que determina os limites do acordo. Só a ignorância ou a má-fé poderia, portanto, contrapor a tais acordos o princípio da legalidade ou a indisponibilidade do crédito tributário.”

¹⁸ SERRANO ANTÓN, 2010, p. 69-70: “A nuestro juicio, se puede mantener la existencia de la terminación convencional de procedimientos, del arbitraje o de otras técnicas transaccionales a pesar de la indisponibilidad del crédito tributario. En efecto, tan sólo se podría exigir que el Legislador defina con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo de solución de conflictos.”

¹⁹ SZKLAROWSKY, Leon Fredja. Arbitragem na Área Tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n° 67, 2006, p. 46. Igualmente, TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 309: “O princípio da indisponibilidade dos bens públicos impõe seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é da essência da transação. Os sujeitos do vínculo concertam abrir mão de parcelas de seus direitos, chegando a um

especial inviabilizaria na prática a utilização da transação tributária, que então dependeria de um procedimento legislativo específico para cada caso concreto²⁰.

Dessa forma, basta que uma lei ordinária estabeleça “as condições em que pode ser feita a transação com tal objetividade que restará afastada a discricionariedade”²¹. Essa *objetividade* das condições para a celebração da transação tributária cumpre, a rigor, uma dupla função.

Primeiro, tem o escopo de *limitar* a discricionariedade da autoridade fiscal, evitando a ruptura do caráter vinculado da atuação administrativa no âmbito tributário, inerente à natureza da relação tributária e decorrente do art. 3º do CTN. Falamos em *limitar*, e não *afastar*, porque a menção do próprio art. 171 do CTN a “concessões mútuas” – juntamente com a constatação pragmática de que seria impossível à lei prever quais concessões seriam justas e adequadas em cada caso de transação – significa que “há razoável discricionariedade na atuação da Administração, no conformar as condições da transação com vistas ao atendimento do interesse público”²². Em resumo:

La terminación convencional es un instrumento para la mejor y más rápida satisfacción del interés público, pero no es una vía para relajar el cumplimiento de la legalidad. El acomodo entre esta institución y el principio de legalidad se produce porque la actividad administrativa no está rigurosamente predeterminada por las normas jurídicas ni la función de administrar es una pura aplicación del Derecho, sino que existen actuaciones que pueden englobarse en el concepto general de discrecionalidad. Por tanto, la negociación no se extiende indiscriminadamente a todas las materias y ámbitos sino que hay que diferenciar ‘el trigo de la paja’. No se trata de acordar sobre todos los aspectos olvidando todos los principios y, en particular, el de legalidad, tan crucial en el ámbito tributario. Al contrario, es saber diferenciar lo esencial, lo reglado, lo establecido legalmente, lo que posee un sentido unívoco de lo accesorio, lo discrecional en lo que se puede convenir todo lo que esté permitido.²³

Nessa linha, a lei deve conter, pelo menos, condições objetivas (i) *para que* a transação possa ser celebrada, (ii) sobre *como* essa celebração deverá ocorrer e (iii) relativas à *forma* pela qual o litígio – e consequentemente o crédito tributário – será extinto. A partir da observância dessas condições, a Administração terá discricionariedade para modular os seus aspectos concretos à luz

denominador comum, teoricamente interessante para as duas partes, e que propicia o desaparecimento simultâneo do direito subjetivo e do dever jurídico correlato”.

²⁰ Nesse sentido, deve-se atentar ao fato de que inexistente menção a “lei específica” no art. 171 do CTN, ao contrário do que ocorre em diversas outras normas de direito tributário, até mesmo em outros dispositivos do próprio CTN, como é o caso do instituto do parcelamento: (art. 155-A do CTN), e em diversas normas constitucionais (por exemplo, art. 37, VII, X e XIX; art. 42, § 2º; art. 182, § 4º; art. 222, § 3º; art. 72, VI, do ADCT), inclusive de natureza tributária (como o art. 150, §6º).

²¹ MACHADO, 2001, p. 65.

²² MARTINS, 2008 p. 146.

²³ SERRANO ANTÓN, Fernando. **La Resolución de Conflictos en El Derecho Internacional Tributario: procedimiento amistoso y arbitraje**. Madrid: Editorial Civitas, 2010, p. 43.

de cada caso específico e, uma vez celebrada a transação, estará vinculada a receber o crédito tributário nos termos em que transacionado²⁴.

Segundo, tal objetividade evita que a transação somente possa ser utilizada por determinados contribuintes que revistam certas características subjetivas, desvirtuando o caráter universal que uma hipótese de extinção do crédito tributário deve necessariamente possuir. A transação deve ser *acessível* a todo o universo de contribuintes que possuam litígios com a Fazenda Pública, mas isso não significa que uma transação *terá* de ser celebrada em todos os casos, dado o caráter *facultativo* que mencionamos anteriormente. O decisivo é que a transação seja sempre uma *opção* colocada à disposição do contribuinte e da Fazenda Pública, cujo *exercício* não é obrigatório nem a um, nem ao outro.

3.2. A Dação em Pagamento no âmbito da Transação Tributária

Inicialmente, é necessário identificar brevemente a natureza jurídica da dação em pagamento.

Embora a obrigação ordinariamente se extinga apenas pelo cumprimento da prestação a que o devedor se obrigou – ou, no caso tributário, ao qual foi obrigado pela lei –, já no Direito Romano “admitiu-se, em amenização do princípio, que o consentimento do credor autorizava o devedor a solver o obrigado mediante a entrega de coisa diversa”²⁵. É importante perceber que a dação em pagamento não significa a substituição da obrigação original por outra, mas apenas a alteração do objeto da obrigação original – que segue tendo a mesma natureza:

Sendo um acordo extintivo ou Liberatório, [a dação em pagamento] tem de avençar-se depois de constituída a obrigação, embora nada impeça que se conclua após o seu vencimento. E tanto pode consistir na entrega de uma coisa em lugar de dinheiro – *rem pro pecunia* – como ainda de uma coisa por outra – *rem pro re* – ou de uma coisa pela prestação de um fato – *rem pro facto* – etc. Essencial é a substituição do objeto da obrigação por outro diverso – *aliud pro alio*.²⁶

Como se observa, a dação em pagamento nada mais é do que uma forma de adimplir a obrigação por um meio diverso daquele inicialmente previsto pelo acordo das partes, pela lei etc. Por consequência, ela afeta exclusivamente o objeto da obrigação, sem atingir nenhum outro de seus elementos, o que reforça a viabilidade da sua aplicação no âmbito tributário:

²⁴ MARTINS, 2008, p. 146.

²⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Vol. II. 25ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 223.

²⁶ PEREIRA, 2012, p. 224.

Bem por isso, típico instituto preconizado da legislação civil, seu alcance tem aspecto de validade seguro no campo tributário, a uma por não haver o legislador expressamente vedado, em segundo lugar diante a configuração exemplificativa do artigo 156 e seus incisos, a derradeira por ser referida modalidade espécie do gênero pagamento.²⁷

É importante ressaltar que a dação em pagamento, enquanto uma simples *forma de pagamento*, não desnatura – e portanto não vulnera – o conceito de tributo previsto no CTN. A rigor, o seu art. 3º contempla de modo expresso a possibilidade de que o pagamento do tributo não se dê necessariamente em dinheiro, ao dispor que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda **ou cujo valor nela se possa exprimir**” (grifos nossos). A irrelevância da natureza do objeto da prestação (se dinheiro, se bens, se serviços etc.) para a configuração do caráter tributário de dada relação jurídica foi identificada pela doutrina nacional há bastante tempo:

Portanto, a fim de que a relação jurídica tenha natureza jurídica tributária, pouco importa que a obrigação, por ela gerada, seja satisfeita por uma prestação em dinheiro ou in natura ou in labore, pois, nas TRÊS hipóteses, o conteúdo jurídico da prestação será sempre o mesmo: um prestar, isto é, um ato positivo (*facere*) ou um ato negativo (*non facere*) do sujeito passivo da relação jurídica.²⁸

Essa irrelevância não significa que o Estado possa impor ao contribuinte que o cumprimento da obrigação tributária se dê compulsoriamente mediante a entrega de bem ou a prestação de serviços, pois isso significaria utilizar o tributo como forma de confisco do seu patrimônio, prática frontalmente vedada pelo art. 150, IV, da CF/88. O que queremos pontuar é que é possível estabelecer-se a entrega de bem ou serviço como forma de extinção da obrigação tributária, sem que isso desvirtue a natureza da relação jurídica existente, mas desde que essa forma esteja à disposição do contribuinte – exclusivamente ou em conjunto com o Estado.

Ainda antes de verificar a possibilidade jurídica de uma transação ter como consequência uma dação em pagamento, porém, temos que fazer uma breve diferenciação.

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, incluiu o inciso XI no art. 156 do CTN e criou a possibilidade de o crédito tributário ser extinto pela “dação em pagamento de bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei”. Essa previsão, em uma leitura apressada, poderia gerar a conclusão de que o mecanismo objeto deste trabalho estaria limitado à dação em pagamento de *bens imóveis*, diga-se, que a transação levada a efeito em uma Execução Fiscal somente poderia utilizar a dação em pagamento se o bem dado em pagamento fosse um bem *imóvel*. Não nos parece que seja assim.

²⁷ ABRÃO, 1997, p. 8.

²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2a ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 577.

Há de ser tem mente que a dação em pagamento de bens imóveis prevista no art. 156, XI, do CTN é hipótese de extinção do crédito tributário *diversa da e autônoma em relação à* transação prevista no art. 156, III, do mesmo *codex*. Isto é, no mecanismo que propomos, a causa de extinção do crédito tributário não é a dação em pagamento em si mesma, mas sim a transação que lhe é sobrejacente e da qual aquela dação é apenas um componente, vale dizer, a forma eleita pelas partes para a materialização do adimplemento da obrigação tributária.

A diferença que fazemos acima não é meramente formal ou topológica; é material. A *transação*, seja qual for o mecanismo utilizado para o cumprimento da obrigação tributária que subsistir às concessões mútuas (pagamento em dinheiro, dação em pagamento, parcelamento etc.), é sempre *facultativa*, por imposição do art. 171 do CTN, como visto acima. A extinção do crédito tributário via transação não é potestade do Estado nem direito subjetivo do contribuinte; é uma faculdade concedida a ambos que só tem efetividade se ambos exercitam essa opção.

Por sua vez, a *dação em pagamento de bens imóveis* prevista no art. 156, XI, do CTN, a nosso ver, não pode ser entendida da mesma forma, pelo menos em relação ao Estado. Com efeito, uma vez que o ente tributante edite lei que estabeleça a forma e as condições pelas quais o crédito tributário pode ser extinto via dação em pagamento de bens imóveis e estando presentes tais condições em um determinado caso concreto, surge o direito subjetivo do contribuinte de utilizar-se dessa forma de extinção do crédito tributário, sem que a Fazenda Pública possa se opor a esse direito.

Diante da necessária autonomia entre as diversas formas de extinção do crédito tributário e da diferença material entre a transação e a dação em pagamento de bens imóveis, nos parece claro que aquelas formas não podem impor limitações umas às outras, o que viabiliza não apenas que uma transação seja resolvida via dação em pagamento, como também que a dação levada a efeito no âmbito de uma transação não se restrinja necessariamente a bens imóveis.

Feita essa primeira e necessária diferenciação, deve-se responder à seguinte indagação: a transação tributária pode ter como objeto, único ou não, a *forma de pagamento* do tributo controvertido?

Pois bem, o CTN, ao reger a transação tributária, não estabelece limites relacionados aos elementos da obrigação tributária e do crédito tributário que poderiam ou não ser objeto de transação. Em suma, não há dispositivo que preveja que a transação deva ater-se a esse(s) ou aquele(s) elemento(s).

A ausência de tais previsões no CTN decorre do respeito ao federalismo tributário consagrado na CF/88. Se os entes federativos são autônomos e independentes entre si e se essa autonomia e independência alcança o poder tributário constitucionalmente outorgado a eles, nada

mais natural que cada um decida, através do seu respectivo Poder Legislativo, em que medida quer dispor dos seus créditos tributários. É dizer: cabe à lei de cada ente tributante (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que instituir a transação tributária delinear-la e identificar quais elementos do crédito tributário tal transação poderá atingir, o que necessariamente observará as peculiaridades políticas, econômicas e sociais daqueles entes.

Isso não significa que os entes tributantes terão *total* liberdade para criar sistemas de transação tributária. Ao contrário, as regras previstas no CTN cumprem um papel uniformizador que não pode ser ignorado por tais entes. Dessa maneira, cada um deles terá de criar uma lei que, ao versar sobre a transação tributária, siga o padrão descrito no CTN (e explicado no tópico anterior), sem prejuízo de restar uma margem de manobra que o ente tributante poderá utilizar segundo sua necessidade e conveniência. Como manda o art. 146, III, da CF/88, o CTN desenha as normas gerais atinentes à transação (enquanto hipótese de extinção do crédito tributário), mas cada ente cria suas normas particulares para viabilizar esse instituto segundo suas próprias realidades, sem descuidar da observância daquelas normas gerais.

Além disso, os elementos essenciais do tributo²⁹, que o CTN submete à reserva legal, como o fato gerador, a alíquota e base de cálculo (art. 97, II e IV), tampouco poderão ser objeto de *manipulação* via transação tributária. Isso se justifica não apenas em virtude da existência das referidas normas cogentes de direito positivo, mas também por razões essenciais vinculadas ao princípio democrático e à própria confiança no sistema legal. Com efeito, permitir que transações tributárias *alterem* elementos direta e objetivamente previstos em lei seria manifestamente ilegítimo, pois ensejaria ou a redução necessariamente discriminatória do tributo, ou a sua criação ou majoração sem lei que o estabeleça.

Não há, portanto, juridicamente, nada que impeça que a lei contemple a possibilidade de a transação tributária dispor sobre a forma de pagamento do crédito tributário, que, na verdade, parece ser uma das hipóteses mais profícuas e pertinentes para a utilização da transação tributária, eis que mantém inalterados os elementos fulcrais da obrigação tributária e não enseja alteração de qualquer característica que necessariamente deva estar prevista em *lei*.

Outra questão a ser enfrentada na fundamentação jurídica do mecanismo proposto diz respeito à necessária *isonomia* com que devem ser tratados os contribuintes que se encontrem em uma mesma situação, a teor do art. 150, II, da CF/88.

²⁹ SERRANO ANTÓN, 2010, p. 67.

Desde Aristóteles e passando por Rui Barbosa e chegando a Celso Antonio Bandeira de Mello³⁰, sabe-se que a igualdade não se exaure no simples tratamento igual conferido a toda uma gama de sujeitos. Mais recentemente, a igualdade em geral (art. 5º, *caput*, da CF/88) e a igualdade tributária (art. 150, II, da CF/88) tiveram seu núcleo definido pela doutrina da seguinte forma:

A igualdade pode, portanto, ser definida como sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade.³¹

Vale dizer, a igualdade, enquanto dever de tratamento igualitário, só surge quando, para alcançar determinada finalidade que deve ser buscada, os sujeitos são comparados por critérios que, além de serem permitidos, são relevantes e congruentes relativamente àquela finalidade (...).

(...)

Enfim, a medida de comparação utilizada pelo Poder Legislativo só pode ser aquela que mantenha uma relação de pertinência com a finalidade buscada pela diferenciação.

(...)

A questão da igualdade só se completa com a introdução do elemento indicativo da medida de comparação e com a exigência de relação de congruência não só entre ele e a medida de comparação, como também entre a medida de comparação e a finalidade que justifica sua utilização.³²

Todos esses elementos devem estar presentes e possuir uma real relação de congruência e pertinência entre si, para que o princípio da igualdade seja legitimamente aplicado. Caso contrário, estar-se-á diante de um tratamento igual ou diferenciado infundado (que iguala os desiguais ou desiguala os iguais), irrazoável (que se pauta em critério impertinente ou irrelevante) ou arbitrário (cuja finalidade não encontra guarida constitucional).

No nosso caso concreto, esse impositivo tratamento isonômico pode ser analisado com base em duas comparações intersubjetivas diferentes, que deverão ser testadas e solucionadas com alicerce das noções gerais acerca da igualdade que brevemente acabamos de expor.

A primeira se dá entre (i) um contribuinte inadimplente, executado judicialmente, que poderá se valer da transação tributária com dação em pagamento e (ii) um contribuinte adimplente, que já pagou o tributo no momento próprio, em dinheiro, sem possibilidade de valer-se da dação em pagamento, que em alguns casos poderia ter-lhe sido mais conveniente do que o pagamento em

³⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1995, pp. 21-22: “Esclarecendo melhor: tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, in concreto, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional.”

³¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

³² ÁVILA, 2009, pp. 42, 45, 47 e 48.

moeda. Nela, poder-se-á sustentar que se estará prestigiando aquele que descumpriu uma norma do ordenamento (a que determina o pagamento do tributo em determinados momento, condições e forma), em prejuízo do contribuinte que cumpriu adequadamente tais normas. Logo, ainda que se estivesse tratando diferentemente pessoas que se encontram em situações díspares, esse tratamento privilegiaria o descumpridor de obrigações, configurando uma diferenciação arbitrária sem supedâneo na CF/88.

Essa investida não encontra suporte fático tampouco jurídico, ao menos se considerarmos a relação tributária como um todo e não nos atermos à análise *estranque* – e, por desconectada do contexto geral, sempre equivocada – de um dos elementos dessa relação (a forma de pagamento do crédito tributário).

Com efeito, apesar de a transação propiciar àquele que descumpriu a obrigação tributária uma forma – em tese – mais amena de adimplemento do respectivo crédito, esse é o único aspecto em que se pode – novamente, em tese – identificar um tratamento mais cômodo ao devedor. Em todos os demais aspectos, desde a aplicação de multas e juros de mora, que notoriamente fazem que os créditos tributários alcem voos quase estratosféricos, passando pelas limitações à atividade particular que a só inscrição em dívida ativa do crédito tributário pode causar (como a restrição à participação em procedimentos licitatórios) e chegando ao risco de constrição patrimonial inerente à Execução Fiscal, em todos esses aspectos o descumpridor da obrigação tributária recebeu – acertadamente – um tratamento mais gravoso que aquele que a cumpriu pontualmente.

Ademais, o simples fato de que alguém descumpriu um dever legal não necessariamente deve significar que o ordenamento jurídico negue a essa pessoa qualquer facilidade para a sua reconciliação com a ordem legal. É evidente que o descumpridor de obrigações deve sofrer consequências jurídicas pelo descumprimento – como nos parecem ser as que exemplificamos no parágrafo acima –, mas isso não enseja que ele deva ser relegado inexoravelmente a uma posição inferior, moral ou humanisticamente, em relação ao bom cumpridor de obrigações. Não nos parece justo, nesse sentido, que a alguém que não pôde cumprir suas obrigações tributárias por questões verdadeiramente alheias à sua vontade (dificuldades de caixa por sinistros, crises sazonais na atividade etc.) seja negada a possibilidade de voltar à legalidade por um caminho algo mais viável, sem que isso afaste a aplicação das penalidades legais. Da mesma forma que deve ser eficiente ao punir sujeitos que o desrespeitaram, o ordenamento jurídico deve ser eficiente ao propiciar a conformação da conduta daqueles aos ditames legais.

Assim, não vemos ofensa à isonomia no mecanismo em tela, pois ele preserva o adequado tratamento diferenciado entre contribuintes que se encontram em situações também

diferentes, sem acarretar um trato mais benéfico àqueles que inicialmente descumpriram sua obrigação legal de adimplência tributária.

A segunda comparação intersubjetiva que pode dar ensejo a questionamentos quanto ao mecanismo proposto é aquela entre dois contribuintes inadimplentes, executados judicialmente, que poderão se valer da transação via dação em pagamento com características eventualmente diferentes entre si. Trata-se, aqui, de um eventual tratamento diferenciado entre contribuintes que se encontram na mesma situação, na medida em que as condições da dação em pagamento objeto da transação celebrada por um podem vir a ser diferentes das condições da dação em pagamento objeto da transação celebrada por outro.

O primeiro cuidado que se deve ter no exame dessa comparação está na constatação acerca de estar-se ou não diante de contribuintes que vivenciam uma mesma situação. Com efeito, equiparar o que não é, *de fato*, equiparável é o mesmo que igualar o que não é, *de fato*, igual ou diferenciar o que não é, *de fato*, diferente. E, ao fazê-lo, fere-se de morte o princípio da igualdade, que exige que a medida de comparação e o seu respectivo elemento indicativo tenham respaldo na *realidade*:

Inicialmente, é preciso atentar para o fato de que somente uma distinção, fundada em uma **diferenciação factual existente entre os contribuintes**, pode ser considerada válida. (...)

Alguns casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal ilustram essa **exigência de suporte empírico para as diferenciações**. Uma lei estadual instituiu um adicional de férias de um terço para os inativos. Levada a questão a julgamento, considerou-se indevido o referido adicional por traduzir uma vantagem **destituída de causa e do necessário coeficiente de razoabilidade**, na medida em que só deve ter adicional de férias quem tem férias [STF, Pleno, ADI-MC nº 1.158, rel. Min. Celso de Mello, DJU de 26.05.1995].³³

Dessa forma, a comparação não pode tomar como base dois contribuintes pelo simples fato de que ambos são executados em uma Execução Fiscal de um mesmo tributo e pretendem solucionar a contenda com a Fazenda Pública por meio de uma transação tributária com dação em pagamento. Com o objetivo de identificar a presença, ou não, de uma situação *realmente* igual, é imprescindível um exame mais profundo e acurado sobre o caso concreto, cotejando-se as suas características *relevantes* no âmbito da transação, ou seja, características que normal e coerentemente devam ser levadas em consideração e influenciar a negociação de uma dívida entre credor e devedor. Nessa linha, exemplificativamente, não nos parece adequado que essas características compreendam o tipo de atividade da empresa, seu nome comercial ou o local em que

³³ ÁVILA, 2009, p. 44, grifos nossos.

está estabelecida; por outro lado, abrangem um sem número de outros dados que podem ir desde o montante da dívida, passando pelo porte e capacidade financeira do contribuinte, pelo tempo e esforços já despendidos para a cobrança, chegando até as causas da inadimplência.

Ultrapassada essa primeira e necessária análise e concluindo-se que, *realmente*, ambos os contribuintes comparados encontram-se em uma situação igual, a solução para que se evite um eventual tratamento anti-isonômico é pragmática e inerente ao próprio mecanismo proposto: o fato de que a transação tributária com dação em pagamento será realizada sob o crivo do Poder Judiciário.

Em uma ordem jurídico-constitucional em que ao Estado é atribuído o poder-dever de funcionar como árbitro entre as contendas surgidas nas diversas relações sociais – das quais o próprio Estado participa, ainda que com outras formas de manifestação –, é consequência lógica que a garantia última do tratamento isonômico seja oferecida pelo próprio Estado, enquanto Estado-Juiz.

Portanto, o risco de um tratamento anti-isonômico entre contribuintes executados judicialmente por dívidas tributárias, que pretendam satisfazê-las por meio de uma transação tributária com dação em pagamento, é, na pior das hipóteses, igual ao risco existente entre cidadãos que ingressem com medidas judiciais iguais junto ao Poder Judiciário. Em um e em outro caso, sim, é possível que *circunstancialmente* surjam decisões diferentes e, nessa hipótese, o sistema judicial brasileiro oferece instrumentos para que essa discrepância seja analisada e solucionada. O importante é perceber que esse possível tratamento anti-isonômico *não é estrutural*, diga-se, não decorre da essência do próprio mecanismo aqui proposto.

Por fim, há de se abordar a relação eventualmente existente entre a transação tributária com dação em pagamento e os procedimentos legalmente previstos para que o Estado adquira bens ou contrate a prestação de serviços, materializados na Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. A rigor, vozes podem surgir no sentido de que o mecanismo objeto deste estudo poderia ser usado com a simples finalidade de driblar os rigorosos ditames estabelecidos pela referida Lei e, assim, em lugar de viabilizar a recuperação de recursos pelo erário público, promover o seu sangramento.

Estamos com aqueles que pensam que “exigir licitação prévia para que a transação pudesse ser realizada seria, de rigor, inviabilizá-la, pois os dois institutos correm em paralelo e são inconciliáveis”³⁴. Correm em paralelo, porque se aplicam a relações jurídicas absolutamente distintas, uma de Direito Administrativo entre o Estado-Contratante e o Particular-Contratado, outra de Direito Tributário entre o Estado-Fisco e o Particular-Contribuinte. E são inconciliáveis porque têm como supedâneo realidades jurídicas também distintas, uma pautada na forma de contratação

³⁴ MARTINS, 2008, p. 147.

pelos órgãos públicos (e conseqüentemente no controle do *dispêndio* de recursos públicos), outra voltada à solução de dívidas tributárias (e conseqüentemente na *recuperação* de recursos públicos).

Há, inegavelmente, um ponto de contato entre os regramentos licitatórios e a transação tributária com dação em pagamento: ambos culminam na transferência patrimonial do Cidadão ao Estado e em ambos os casos há uma contrapartida estatal. A diferença está no tipo de contrapartida, que, na licitação, é o pagamento do preço da proposta vencedora do certame e, na transação, a extinção da dívida tributária.

A grande questão, a nosso ver, é que ambos os institutos não são excludentes. O fato de existir uma regra geral para a aquisição de bens ou a contratação de serviços pelos órgãos públicos não exclui a possibilidade de que bens sejam fornecidos ou serviços sejam prestados a esses mesmos órgãos em decorrência de outras regras especiais. Daí que o caráter inconciliável a que nos referimos acima não signifique que ambos os institutos não convivam no ordenamento jurídico, mas apenas que eles não são aplicáveis conjuntamente a uma mesma situação. Ou seja, a existência da regra geral licitatória não significa a inviabilidade da transação tributária com dação em pagamento, nem vice-versa; mas também uma licitação não pode ser realizada para viabilizar uma transação tributária com dação em pagamento, nem vice-versa.

Aqui cabe fazer uma precisão. Se a transação tributária com dação em pagamento funciona como um tipo de regra especial em relação ao regramento licitatório, aplicável apenas a alguns casos sujeitos a condições específicas, bem delineadas em lei como vimos no tópico anterior, então é corolário dessa situação que a regra especial observe os mesmos princípios da regra geral, sob pena, aí sim, de criar-se uma regra especial que subverta a lógica legal nesses casos específicos, em prejuízo da imperiosa coerência e uniformidade do sistema jurídico.

Nesse sentido, parece-nos de razoável clareza que os principais princípios que norteiam a regra geral licitatória são os de *isonomia* (garantir igualdade de condições àqueles que querem fornecer bens ou serviços à Administração Pública), *moralidade* (lisura, impessoalidade etc.) e da *eficiência* (no caso da licitação, a aquisição de bens e serviços com a melhor relação custo-benefício possível). Precisamente, todos esses princípios também norteiam e são garantidos pelo mecanismo da transação tributária com dação em pagamento, em razão do trâmite proposto e da sua realização no âmbito do Poder Judiciário, como expusemos com mais detalhe acima.

Especificamente em relação ao da eficiência, o único que ainda não teve uma abordagem específica neste estudo, além de ser devido observar que o procedimento sugerido para o mecanismo em tela (crivo do Poder Judiciário, realização de diligências e perícias que mensurem os bens e serviços, ampla participação dos interessados etc.) já fornece subsídios que garantem uma adequada relação custo-benefício, vale transcrever elucidativa passagem doutrinária:

É que o instituto da transação traz inequívocos benefícios à Administração Pública, sobre não inviabilizar o pagador de tributos, sendo o principal deles a imediatez na recuperação de recursos, o que, de outra forma, seria de difícil obtenção, em razão do exercício do direito de defesa dos contribuintes, na esfera administrativa e judicial.

Mas evidentemente não apenas isso. O mais relevante é o fato da transação consultar ao interesse público, atendido, por exemplo, mais celeremente, com a realização de obra pública relevante, como ocorre na espécie em exame, tanto que foi exarada a indispensável autorização legislativa.³⁵

Considerando que os potenciais – e circunstanciais – efeitos colaterais desses benefícios múltiplos (afrontas à isonomia, à moralidade e à eficiência administrativa) são mitigados pelo próprio mecanismo que viabiliza tais benefícios, não nos parece restar dúvidas acerca da viabilidade jurídica e prática da transação tributária com dação em pagamento.

4. UM CAMINHO PAVIMENTADO: A EXISTÊNCIA DE LEGISLAÇÃO QUE AMPARA A APLICAÇÃO IMEDIATA DO MECANISMO PROPOSTO

Uma das principais ideias prévias à formulação do mecanismo aqui examinado foi a de que tal mecanismo pudesse ter uma aplicação concreta imediata, razão pela qual se teve o cuidado de examinar a legislação já existente, especificamente no âmbito do Estado e do Município do Rio de Janeiro.

Começamos pelo Estado do Rio de Janeiro, cujo Código Tributário Estadual (CTE)³⁶ assim dispõe a respeito da transação tributária:

Art. 191. É facultada a celebração entre o Poder Executivo e o sujeito passivo da obrigação tributária de transação para terminação do litígio e consequente extinção de créditos tributários, mediante concessões mútuas, determinadas por legislação específica.

Esta é a única previsão legal estadual a respeito do tema, a qual evidentemente é insuficiente à celebração juridicamente válida de qualquer transação tributária, pois que não contempla nenhuma especificação sobre condições, procedimentos, escopo etc. que uma transação deve ou pode observar. Assim, e este é um dado indubitavelmente negativo, em relação às

³⁵ MARTINS, 2008, p. 146. No mesmo sentido, ABRÃO, 1997, p. 9: “Veja-se na hipótese um laboratório que deve um determinado tributo, mas não reúne condições de pagá-lo, porém é fabricante de uma vacina contra o sarampo. Havendo um surto da doença naquela comuna, e para não correr o risco de perder o controle da endemia, na demora da licitação, muito mais conveniente receber daquele contribuinte as vacinas do que espalhar os malsinados efeitos do contágio à população”.

³⁶ RIO DE JANEIRO (Estado). Decreto-lei n° 5, de 5 de março de 1975.

Execuções Fiscais que versem sobre tributos de competência do Estado do Rio de Janeiro, o mecanismo aqui proposto é *de lege ferenda*. Não obstante, o procedimento legislativo necessário pode ser facilitado pela existência de legislação adequada que pode servir de paradigma à futura legislação estadual.

Com efeito, os arts. 200 a 210 do Código Tributário Municipal do Município do Rio de Janeiro (CTM-Rio)³⁷ são detalhistas ao prever as hipóteses, condições e rito para a celebração, exatamente, de transação que tenha como objeto a quitação de créditos tributários municipais por meio de dação em pagamento, que pode ser resumida da seguinte forma em seus pontos mais importantes:

(a) o art. 200 institui regras claras e objetivas para a transação: faculta ao Prefeito celebrar transação sobre créditos tributários (*caput*), a qual “será efetuada mediante o recebimento de bens, inclusive serviços” (§1º), sendo que, em se tratando de bem imóvel, “somente poderão ser objeto de negociação aqueles situados no Município do Rio de Janeiro e desde que o valor venal lançado no exercício seja pelo menos igual ao do crédito a extinguir no momento em que se efetivar a transação” (§3º) e estabelecendo que “A aceitação de bens imóveis fica condicionada, tendo em vista a destinação a lhes ser dada, à necessidade e à conveniência de sua utilização pelo Município” (§6º).

(b) o art. 204 preserva a razoabilidade da decisão do Município de aceitar a transação via dação em pagamento, condicionando tal aceitação a que “a cobrança do débito fiscal, em decorrência da situação excepcional do devedor, não pode ser efetivada sem prejuízo para a manutenção ou o desenvolvimento de suas atividades empresariais”; “é de interesse econômico ou social a continuidade da atividade explorada”; “com a transação, subsistem condições razoáveis de viabilidade econômica”; “se configura a possibilidade de o recolhimento dos créditos fiscais supervenientes vir a efetuar-se com regularidade”, evitando a banalização do instituto e prestigiando os contribuintes que têm condições de contribuir ao desenvolvimento da sociedade como um todo.

(c) o art. 205 reforça a proteção ao interesse do Município, exigindo que a transação somente ocorra quando haja “equivalência de concessões mútuas e resultar manifesta conveniência para o Município”;

(d) os arts. 202 e 207, ao tratarem dos trâmites burocráticos para o processamento e efetivação da transação, expressamente contemplam a possibilidade de que a avença se dê no curso de Execução Fiscal.

Há, ainda, outros dispositivos que tratam de questões pontuais, mas importantes, como as hipóteses em que o bem ou serviço dado em pagamento possua um valor superior ou inferior ao crédito tributário (art. 200, §§2º e 4º), inclusive preocupando-se em proteger o contribuinte contra

³⁷ RIO DE JANEIRO (Município). Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984.

transações que lhe possam ser excessivamente onerosas, ao vedar a aceitação de bens ou serviços que superem o dobro do valor da dívida em questão (art. 200, §5º).

Destarte, constata-se que, ao menos em relação aos créditos tributários do Município do Rio de Janeiro, o mecanismo aqui proposto pode ser imediatamente aplicado, recomendando-se a provocação institucional e política a que os demais entes tributantes compreendidos no Estado do Rio de Janeiro legislem e estabeleçam igual instrumento.

5. CONCLUSÃO

A exposição que acabamos de fazer permite chegar a algumas conclusões que resumem as ideias que sustentam o mecanismo proposto:

(a) a falta de efetividade das Execuções Fiscais prejudica os interesses do Estado (Juiz e Fiscal) e dos Contribuintes, razão pela qual se impõe a implementação de mecanismos que atendam a todos esses interesses, ainda que não exatamente na mesma medida;

(b) nesse sentido, nos parece que a adoção de *procedimentos judiciais* que fomentem a realização de *transação tributária*, nos moldes previstos na legislação aplicável, especificamente por meio da quitação do crédito tributário litigioso mediante a *conferência de bens e serviços* do contribuinte à Fazenda Pública (dação em pagamento), observada a *disponibilidade* para aquele e a *necessidade/conveniência* para esta, é mecanismo que se enquadra nessa ideia;

(c) a transação tributária não é inviabilizada pelo princípio da legalidade nem pela indisponibilidade da obrigação tributária, pois a avença entre Fisco e contribuinte deverá ser regrada por *Lei*, atendendo àquele princípio e significando que quem eventualmente disporá do crédito tributário é o próprio Estado, não a Administração Pública livremente;

(d) particularmente no Brasil, a transação tributária, por determinação expressa do CTN e especialmente em relação às condições para sua celebração e à autoridade competente para a sua autorização, necessita ser prevista em *Lei* do respectivo ente tributante, superando-se os dois óbices acima;

(e) a transação tributária pode compreender a dação em pagamento de bens ou serviços, pois não há reserva legal em relação à *forma de pagamento* do crédito tributário; não existe diploma legal que o proíba; não pressupõe uma ofensa intrínseca à igualdade, sobretudo por ser levada a efeito sob o crivo do Poder Judiciário; e, ao caracterizar regra especial aplicável apenas a hipóteses específicas e limitadas, não desrespeita a regra geral licitatória para a aquisição de bens ou serviços por órgãos públicos;

(f) portanto, a par de manter incólumes os princípios e regras fundamentais do ordenamento jurídico, inclusive aqueles que justificam o procedimento exigido pelas regras licitatórias, a transação tributária com dação em pagamento vai além e

beneficia a todos os envolvidos em múltiplas formas: o *contribuinte*, que tem a oportunidade de regressar a um estado de conformidade com a ordem legal por uma via que, em seu caso, pode ser mais viável que o dispêndio de dinheiro; a *Fazenda*, que evita os custos (de tempo e de recursos) com a persecução judicial dos créditos tributários e recebe imediatamente o crédito tributário por meio da aquisição de um bem ou serviço do qual necessita, sem incorrer em outros custos (de tempo e de recursos) com a implementação de um certame licitatório.

(g) finalmente, o mecanismo aqui sugerido já possui previsão legal e encontra-se apto a ser implantado imediatamente no que respeita os créditos tributários do Município do Rio de Janeiro, sem dúvidas um dos principais “clientes” do Poder Judiciário quanto às Execuções Fiscais, cujo regramento pode e deve ser seguido pelos outros entes tributantes compreendidos no território fluminense.

REFERÊNCIAS

- ABRÃO, Carlos Henrique. Dação em Pagamento na Execução Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n° 24, 1997.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2a ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Direito Tributário – teoria geral do tributo**. São Paulo: Editora Manole/Marcial Pons, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. A Transação no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n° 75, 2001.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação Tributária Realizada nos Exatos Termos do art. 171 do Código Tributário Nacional – Inteligência do Dispositivo – Prevalência do Interesse Público em Acordo envolvendo Prestação de Serviços e Fornecimento de Material – Rígido Cumprimento da Legislação Complementar Federal e Municipal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n° 148, 2008.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Malheiros, 1995.
- MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. e CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Direito Tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n° 88, 2009.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Vol. II. 25ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos Alternativos na Solução de Conflitos em Matéria Tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n° 49, 2003.
- SERRANO ANTÓN, Fernando. **La Resolución de Conflictos en El Derecho Internacional Tributário: procedimiento amistoso y arbitraje**. Madrid: Editorial Civitas, 2010, p. 43.
- SILVA, Sérgio André R. G. da. Meios Alternativos de Solução de Conflitos no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n° 122, 2005
- SZKLAROWSKY, Leon Fredja. A Arbitragem na Área Tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n° 67, 2006, p. 46.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes e GUIMARÃES, Vasco Branco (org.) **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.