

UNIVERSIDADE FUMEC
FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS, SOCIAIS E DA SAÚDE - FCH
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO

GILMAR GERALDO GONÇALVES DE OLIVEIRA

**LEI 13.988/2020: A TRANSAÇÃO COMO FORMA DE
EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Belo Horizonte

2022

GILMAR GERALDO GONÇALVES DE OLIVEIRA

<http://lattes.cnpq.br/1092290172507379>

**LEI 13.988/2020: A TRANSAÇÃO COMO FORMA DE
EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito da Universidade FUMEC, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Instituições Sociais, Direito e Democracia. Linha de pesquisa: Autonomia privada, regulação e estratégia (Direito Privado).

Orientador: Prof. Dr. Raphael Frattari Bonito

Belo Horizonte

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

O48l Oliveira, Gilmar Geraldo Gonçalves de, 1977-
Lei 13.988/2020: a transação como forma de extinção do crédito tributário / Gilmar Geraldo Gonçalves de Oliveira. - Belo Horizonte, 2022.
150 f. : il.

Orientador: Raphael Frattari Bonito
Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde, Belo Horizonte, 2022.

1. Direito tributário. 2. Transação (Direito). 3. Crédito tributário. 4. Execução fiscal. I. Título. II. Bonito, Raphael Frattari. III. Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde.

CDU: 336.2



UNIVERSIDADE
FUMEC

Dissertação intitulada “**LEI 13.988/2020: A TRANSAÇÃO COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**”
autoria de **GILMAR GERALDO GONÇALVES DE OLIVEIRA**,
aprovado pela banca examinadora constituída pelos
seguintes professores doutores:

Prof. Dr. Raphael Frattari Bonito – Universidade FUMEC
(Orientador)

Prof. Dr. Carlos Victor Muzzi Filho – Universidade FUMEC
(Examinador Interno)

Profa. Dra. Alessandra Brandão Teixeira – PUC MINAS
(Examinadora Externa)

Prof. Dr. Sérgio Henriques Zandona Freitas
Coordenador do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito
Universidade FUMEC

Belo Horizonte, 24 de março de 2022

Professor Raphael Frattari Bonito

Carlos Victor Muzzi Filho

Alessandra M. Brandão Teixeira

	TITLE
	FILE NAME
REQUESTED	REQUEST ID
	REQUESTED BY
	STATUS ● Completed

Professor (frattari@vlf.adv.br)

	27/04/2022 18:46:00UTC±0		27/04/2022 18:46:32UTC±0 179.84.41.54
SENDED		SIGNED	

Professor (muzzi@fumec.br)

	28/04/2022 01:14:38UTC±0		28/04/2022 01:16:18UTC±0 187.20.203.105
SENDED		SIGNED	

Professor (alessandra@jba.adv.br)

	28/04/2022 21:07:14UTC±0		28/04/2022 21:08:26UTC±0 177.72.17.103
SENDED		SIGNED	

	28/04/2022 21:08:26 UTC±0	The document has been completed.	
COMPLETED			

A meus pais, símbolos da humildade, que me
inspiram em todos os momentos
da minha vida.

AGRADECIMENTOS

Ninguém é nada sozinho.

Primeiramente, agradeço a Deus por estar ao meu lado em todos os momentos da minha vida. Aos meus pais, Ildfonso Gonçalves de Oliveira e Ana Lúcia de Castro Gonçalves, que mesmo com todas as dificuldades financeiras me proporcionaram a educação necessária para que sempre pudesse trilhar meu caminho e realizar os meus sonhos.

Pelo incondicional apoio e carinho, agradeço à minha esposa, Maria Beatriz, sempre compreensiva quanto à minha ausência em razão dos compromissos acadêmicos e por ter compartilhado pacientemente minhas angústias e privações.

Ao professor Rafael Frattari Bonito, meu orientador, pela paciência, ensinamentos e troca de experiências. A professora Alessandra Brandão, que tanto me incentivou e ajudou na realização deste sonho. Ao professor Carlos Victor, que dedicou seu tempo à leitura, apreciação e avaliação do trabalho.

Igualmente à Cláudia pelo constante auxílio nas questões administrativas perante a Secretaria do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito da Universidade FUMEC e ao professor Sérgio Henrique Zandona Freitas, coordenador do PPGD, pelo exemplo de profissionalismo, competência e dedicação para com todos os funcionários, graduandos, mestrandos, mestres e professores da FUMEC.

Aos colegas do PPGD que compartilharam comigo as incertezas e as alegrias do mestrado e que fizeram dos debates jurídicos um aprendizado e crescimento constante.

Por fim, agradeço a todos da Oliveira, Fróis, Rodrigues e Barreto Advogados, em especial a meus sócios, Vinícius, Leonardo e Dionísio pelo apoio, incentivo, paciência e suporte em razão das minhas ausências.

“A defesa de uma justiça tributária consensual, marcada principalmente pela isenção, pela imparcialidade e pela moralidade é o estímulo conceitual que se ajusta à ideia de transação”

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy

RESUMO

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/1988), ao assegurar novos direitos e garantias individuais, proporcionou uma explosão de demandas, especialmente no âmbito tributário, para qual a estrutura disponível no Poder Judiciário não estava preparada. As execuções fiscais são as maiores responsáveis pela elevada taxa de congestionamento do judiciário, demonstrando a ineficiência do modelo tradicional de recuperação do crédito fiscal. Desse modo, vem ganhando forças a criação de meios alternativos de solução de conflitos no âmbito tributário, dentre os quais se destaca a transação, sobretudo após a edição da Medida Provisória (MP) 899/2019, convertida na Lei 13.988/2020 (BRASIL, 2019; BRASIL, 2020). O presente trabalho tem por tema problema analisar se a transação tributária, da forma regulamentada pela Lei 13.988/2020, encontra-se de acordo com as regras preconizadas no Código Tributário Nacional (CTN), sobretudo no que tange ao momento da extinção do crédito tributário. Para tanto, analisar-se-á o instituto da transação no ordenamento jurídico brasileiro, desde da sua origem no Direito Civil e as disposições contidas nos artigos 156, III e 171 do CTN, mormente os elementos formadores. Ainda, observar-se-ão as experiências identificadas no Direito Comparado, especialmente nos Estados Unidos da América, na Itália e na Espanha para demonstrar que os ordenamentos jurídicos estrangeiros, há tempos, se valem do consenso para solução de conflitos em matéria tributária. Utilizar-se-á da pesquisa bibliográfica por meio dos métodos dedutivo e comparativo, além de pesquisa de dados para, em conclusão, afirmar que a transação, por si só, extingue o crédito tributário, sobretudo a parcela do crédito que a administração pública abriu mão, independente do cumprimento integral das obrigações pactuadas.

Palavras-chave: Direito Tributário. Litigiosidade. Justiça fiscal consensual. Transação. Extinção do crédito tributário.

ABSTRACT

The Constitution of the Federative Republic of Brazil (CRFB/1988), by ensuring new rights and individual guarantees, provided an explosion of demands, especially in the tax area, for which the available structure in the Judiciary was not prepared. Tax executions are the most responsible for the high rate of congestion in the judiciary, demonstrating the inefficiency of the traditional model of tax credit recovery. Thus, the creation of alternative means of conflict resolution in the tax area, among which the transaction stands out, especially after the issuance of Provisional Measure (MP) 899/2019, converted into Law 13,988/2020 (BRAZIL, 2019; BRAZIL, 2020). The problem of this paper is to analyze whether the tax transaction, as regulated by Law 13988/2020, is in accordance with the rules set forth in the National Tax Code (CTN), especially with regard to the moment of extinction of the tax credit. To this end, we will analyze the transaction institute in the Brazilian legal system, since its origin in Civil Law and the provisions contained in articles 156, III and 171 of the CTN, especially the forming elements. Furthermore, the experiences identified in Comparative Law will be observed, especially in the United States of America, Italy and Spain, in order to demonstrate that foreign legal systems have long been using consensus to solve conflicts in tax matters. The bibliographical research will be used, using the deductive and comparative methods, as well as data research, to conclude that the transaction itself extinguishes the tax credit, especially the portion of the credit that the government gave up, regardless of full compliance with the agreed obligations.

Keywords: Tax Law. Litigiousness. Consensual tax justice. Settlement. Extinction of tax credit.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Série histórica do efeito da execução fiscal no tempo de tramitação do processo baixado na fase de execução	22
Figura 2 – Transações tributárias por UF	108

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Número de transações.....	107
Tabela 2 – Natureza dos débitos transacionados	107

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AGU	Advocacia Geral da União
CADIN	Cadastro informativo de créditos não quitados do setor público federal
CC/2002	Código Civil de 2002
CDA	Certidão de dívida ativa
CEF	Caixa Econômica Federal
CGTC	Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional
CFT	Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CRFB/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
DAU	Dívida Ativa da União
EPP	Empresa de pequeno porte
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
INSPER	Instituto de Ensino Superior em Negócios, Direito e Engenharia
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
LEF	Lei de Execução Fiscal
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
ME	Microempresa
MP	Medida Provisória
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PGDAU	Procuradoria Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União
FGTS	Fundo de garantia do tempo de serviço
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social
PL	Projeto de lei
PLC	Projeto de lei complementar
PLGTT	Projeto da Lei Geral de Transação Tributária
PRDI	Pedido de revisão de dívida inscrita

PTA	Processo tributário administrativo
RDDC	Regime diferenciado de cobrança de créditos
REFIS	Programa de recuperação fiscal
RFB	Receita Federal do Brasil
SN	Simples Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
UNAFISCO	Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
2	LITIGÂNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	20
2.1	Principais causas da litigância tributária	22
2.2	A PGFN e a política de redução da litigiosidade	26
2.3	Da necessidade de cooperação entre fisco e contribuinte	30
3	TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL	35
3.1	Modelo transacional do Direito Civil e seus reflexos no âmbito tributário	35
3.2	Transação tributária. Conceito e elementos formadores da relação	39
<i>3.2.1</i>	<i>O litígio a ser resolvido</i>	<i>42</i>
<i>3.2.2</i>	<i>Intenção de encerrar o litígio</i>	<i>44</i>
<i>3.2.3</i>	<i>Concessões mútuas</i>	<i>44</i>
<i>3.2.4</i>	<i>Necessidade de lei</i>	<i>46</i>
4	TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS INFORMADORES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	49
4.1	Legalidade	50
4.2	Eficiência Administrativa	51
4.3	Igualdade	53
4.4	Razoabilidade e proporcionalidade	55
4.5	Impessoalidade	57
4.6	Supremacia e indisponibilidade do interesse público	58
4.7	Publicidade e sigilo fiscal	62
5	NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	65
5.1	Ato administrativo ou contrato fiscal	65
6	A EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA	71
6.1	Itália	71
6.2	Estados Unidos da América	74
6.3	Espanha	78

7	ANÁLISE DO PROJETO DE LEI GERAL DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA (PLGTT) – PL 5.082/2009	81
7.1	Normas gerais do PL 5.082/2009	84
7.2	Modalidades de transação tributária do PL 5.082/2009	87
7.2.1	<i>Transação em processo judicial</i>	87
7.2.2	<i>Transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência</i>	88
7.2.3	<i>Transação por recuperação tributária</i>	89
7.2.4	<i>Transação administrativa por adesão</i>	90
8	TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA À LUZ DA LEI 13.988/2020	92
8.1	Modalidades de transação tributária	94
8.1.1	<i>Transação individual de créditos inscritos na dívida ativa da União</i>	95
8.1.2	<i>Transação por adesão de créditos inscritos na dívida ativa da União</i>	97
8.1.3	<i>Transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica</i>	98
8.1.4	<i>Transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor</i>	100
8.1.5	<i>Transação de contribuintes em processo de recuperação judicial</i>	101
8.2	Proposta de transação. Causas de rescisão e vedações	102
8.3	Da utilização de créditos tributários e precatórios	106
8.4	Números da transação tributária no Brasil	109
9	PONTOS CONTROVERTIVOS DA LEI 13.988/2020	112
9.1	Confissão, desistência e renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação	112
9.2	Transação e renúncia fiscal	114
9.3	Delegação de poderes	117
9.4	Diferenças e semelhanças: parcelamento, moratória, anistia e remissão	120
9.5	Transação e os Parcelamentos Especiais (REFIS)	122
9.6	Transação como causa extintiva do crédito tributário	124
10	CONCLUSÃO	131
	REFERÊNCIAS	134

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/1988) assegurou novos direitos e garantias individuais, proporcionando uma explosão de demandas, especialmente no âmbito tributário, para a qual a estrutura disponível no Poder Judiciário não estava preparada (BRASIL, 1988).

Estatísticas do Conselho Nacional de Justiça (CNJ)¹ vêm informando, reiteradamente, que as execuções fiscais são as maiores responsáveis pela elevada taxa de congestionamento do Judiciário.

Por essa razão, a tradição de imputar ao Estado a responsabilidade de resolver os conflitos, vem sendo substituída por meios alternativos de solução de conflitos, sobretudo a partir da Lei de Mediação (Lei 13.140/2015), do atual Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015) e das recentes alterações à Lei de Arbitragem (Lei 13.129/2015).

No âmbito tributário, a transação, que exige a cooperação entre contribuinte e fisco, decorre de uma mudança na cultura jurídica brasileira, quando se passa a permitir o diálogo entre as partes, ensejando a criação de meios alternativos de solução de conflitos.

O artigo 156 do Código Tributário Nacional (CTN) reconhece a transação como uma forma de extinção do crédito tributário. Referido instituto encontra-se disciplinado no artigo 171 do CTN, o qual dispõe que a lei pode facultar, nas condições que estabelecer, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, celebrar transação que, mediante concessões recíprocas, importe em extinção do crédito tributário (BRASIL, 1966).

Mesmo estando prevista no CTN há mais de cinco décadas como forma de extinção do crédito tributário, a transação ainda provoca discussões, principalmente, sobre a possibilidade de, considerando o ordenamento jurídico brasileiro, pôr fim a uma relação tributária litigiosa por meio do consenso, com concessões realizadas pelo fisco e pelo contribuinte (BRASIL, 1966).

Outros pontos que continuam provocando opiniões divergentes na doutrina consistem no fundamento de que a implantação da transação tributária, da forma preconizada no CTN,

¹ De acordo com dados do relatório “Justiça em Números 2021”, os processos de execução fiscal representaram, aproximadamente, 36% do total de casos pendentes e 68% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2020, apenas 13 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia 6,1 pontos percentuais, passando de 73% para 66,9% em 2020 (CNJ, 2021).

além de caracterizar uma renúncia fiscal, violaria a indisponibilidade do interesse público, a legalidade tributária e o conceito de tributo contido no artigo 3º do CTN (BRASIL, 1966).

Todavia, o entendimento pela possibilidade de transação em matéria tributária vem ganhando forças, sobretudo após a edição da Medida Provisória 899/2019, convertida na Lei 13.988/2020 (BRASIL, 2019; BRASIL, 2020).

Desse modo, os defensores da transação sustentam que não há empecilhos constitucionais ou legais que impossibilitem a sua implantação como forma de solução de litígios, justificando sua adoção, especialmente, pela agilidade na solução dos conflitos e redução dos custos da máquina administrativa.

Assim, o tema-problema consiste em analisar se a transação tributária, da forma regulamentada pela Lei 13.988/2020, encontra-se de acordo com as regras preconizadas no CTN, mormente no que se refere ao momento da extinção do crédito tributário.

Destaca-se que não foram objeto da pesquisa as legislações estaduais e municipais que disciplinam a transação tributária.

Esta dissertação se enquadra na linha de pesquisa do Programa de Pós-graduação *stricto sensu* em Direito da Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde da Universidade Fumec, vez que a questão proposta vai ao encontro das novas tendências do Direito Público. Isso porque a utilização da transação tributária carece do fortalecimento do princípio da consensualidade no âmbito da administração pública integrado às novas interpretações do princípio da eficiência e da supremacia do interesse público.

Como justificativa, acredita-se que a pesquisa realizada afeta contribuintes, fisco e operadores do direito que, diuturnamente se deparam com situações controvertidas em relação à transação em matéria tributária. Ademais, os resultados alcançados poderão servir de norte orientador da política de entes políticos na execução/cobrança de seus créditos.

Para responder a questão proposta, foi realizada pesquisa bibliográfica, utilizando-se do método comparativo e dedutivo, por meio de livros, artigos científicos, dissertações, teses, pesquisa de dados e análise de decisões.

A pesquisa tem natureza compreensivo-dogmática (GUSTIN, 2013, p. 28-29), já que busca enfrentar e determinar as normas aplicáveis à transação e a sua relação com o sistema normativo geral, especialmente o CTN e a CRFB/1988 (BRASIL, 1966; BRASIL, 1988).

Como referencial teórico, utilizou-se da teoria da administração pública consensual, como base para a reflexão e construção jurídica na solução do tema-problema.

Para expor com clareza o resultado da pesquisa, o estudo foi estruturado em dez capítulos, sendo a introdução o primeiro.

No segundo capítulo (**Litigância tributária no Brasil**), identificam-se as principais causas da litigância tributária no Brasil, apontada como principal fator de morosidade do Poder Judiciário, bem como demonstra a política de redução da litigiosidade da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) que preparou o terreno para a implantação da transação tributária.

No terceiro capítulo (**Transação tributária no Brasil**), analisa-se a transação tributária no ordenamento jurídico brasileiro, desde a sua origem no Direito Civil. De forma pormenorizada, examinam-se as disposições contidas nos artigos 156, III e 171 do CTN, mormente os elementos formadores do instituto.

No quarto capítulo (**Transação tributária e os princípios informadores da pública**), examina-se a compatibilidade da transação tributária com princípios jurídicos. Para uma melhor compreensão da questão apresentada, não basta compreender a legislação posta, deve-se atentar para os princípios informadores do respectivo sistema jurídico.

No quinto capítulo (**Natureza jurídica da transação tributária**), seguindo a dicotomia do direito privado vigente até o Código Civil de 2002, apresentam-se as correntes doutrinárias sobre a natureza jurídica da transação tributária que a classificam como ato administrativo e contrato fiscal.

No sexto capítulo (**A experiência estrangeira**), são apresentadas algumas das experiências identificadas no Direito Comparado, demonstrando que os ordenamentos jurídicos estrangeiros, há tempos, se valem do consenso para solução de conflitos em matéria tributária.

No sétimo capítulo (**Análise do Projeto de Lei Geral de Transação Tributária – PL 5.082/2009**), apesar de não aprovado pelo Congresso Nacional, visando esgotar o assunto, examina-se o Projeto de Lei 5.082/2009, chamado de Projeto da Lei Geral de Transação em matéria tributária (PLGTT).

No oitavo capítulo (**Transação tributária à luz da Lei 13.988/2020**) é feita uma análise da Lei 13.988/2020 que regulamentou, no âmbito federal, a transação tributária. Desse modo, examinam-se, de forma crítica, os procedimentos previstos para formalizar o acordo, a sua abrangência, as reduções, as peculiaridades de cada modalidade, além das hipóteses de rescisão, de vedação e da possibilidade de utilização de créditos.

No nono e último capítulo (**Pontos controvertidos da Lei 13.988/2020**), considerando já firmados os principais conceitos e limites da transação em matéria tributária, é feita uma análise sobre os principais pontos controvertidos da Lei 13.988/2020 que regulamentou o instituto no cenário federal, especialmente para apontar as diferenças e semelhanças da transação com outros institutos do Direito Tributário, assim como discorrer sobre as discussões

referentes à confissão, à desistência, à renúncia fiscal e à transação como causa extintiva do crédito tributário.

Essas são, pois, as principais questões analisadas nesta pesquisa que permitiram, ao final, avaliar a possibilidade de aplicação da transação como uma forma de extinção do crédito tributário.

2 LITIGÂNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), os direitos e garantias fundamentais ganharam destaque, gerando, por conseguinte, um impacto na relação jurídico-tributária (BRASIL, 1988).

O direito de ação, consagrado na nova Constituição, como direito de acesso à justiça para a defesa de direitos individuais violados, foi ampliado à via preventiva, para englobar a ameaça, conforme se vislumbra na redação do inciso XXXV do art. 5^o da CRFB/1988 (BRASIL, 1988).

Com o amplo acesso ao judiciário assegurado, o Brasil vivenciou o fenômeno da explosão de demandas judiciais.

Conforme dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) de 2011, o Judiciário, no ano de 1990, recebeu 3,6 milhões de novos processos (CNJ, 2011). Com um crescimento assustador, na década de 2000, a média de processos ajuizados já ultrapassava 20 milhões por ano (CNJ, 2011). Em 2013, a quantidade de processos ajuizados (28,3 milhões) ultrapassou as ações finalizadas (27,7 milhões), dentro do mesmo ano, em 622 mil casos (CNJ, 2013). Desde então, o judiciário vem acumulando, ano após ano, uma demanda maior que a sua capacidade de análise (CNJ, 2021).

De acordo com o relatório “Justiça em números 2021”, o Poder Judiciário contava com um acervo de 75 milhões de processos pendentes de baixa no final do ano de 2020, sendo que mais da metade desses processos (52,3%) se referia à fase de execução (CNJ, 2021).

O mesmo relatório mostra que, apesar dos processos de conhecimento ingressados em 2020 corresponderem ao dobro dos processos de execução, no estoque a situação é inversa: a execução é 32,8% maior. Os casos pendentes na fase de execução apresentaram uma clara tendência de crescimento do estoque entre os anos de 2009 e 2017 e permanece quase que estável até 2019 (CNJ, 2021).

O aspecto positivo é que o estoque de execução pendente foi reduzido em 8,6% em 2020 em relação ao ano anterior, demonstrando maior eficiência na baixa do estoque executivo (Figura 114). Já os casos pendentes na fase de conhecimento oscilam mais, tendo havido incremento do estoque em 2015 e 2016 e queda entre 2017 e 2019 (CNJ, 2021).

² “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”; (BRASIL, 1988).

Porém, em 2020 houve um incremento de 6% desse estoque em relação a 2019. Mesmo em face desse incremento, o estoque atual se encontra nos mesmos patamares de dois anos atrás.

A maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 68% do estoque em execução. Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 36% do total de casos pendentes e congestionamento de 87% em 2020.

Os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 36% do total de casos pendentes e 68% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2020, apenas 13 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 6,1 pontos percentuais, passando de 73% para 66,9% em 2020 (CNJ, 2021).

Historicamente, as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. O executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa.

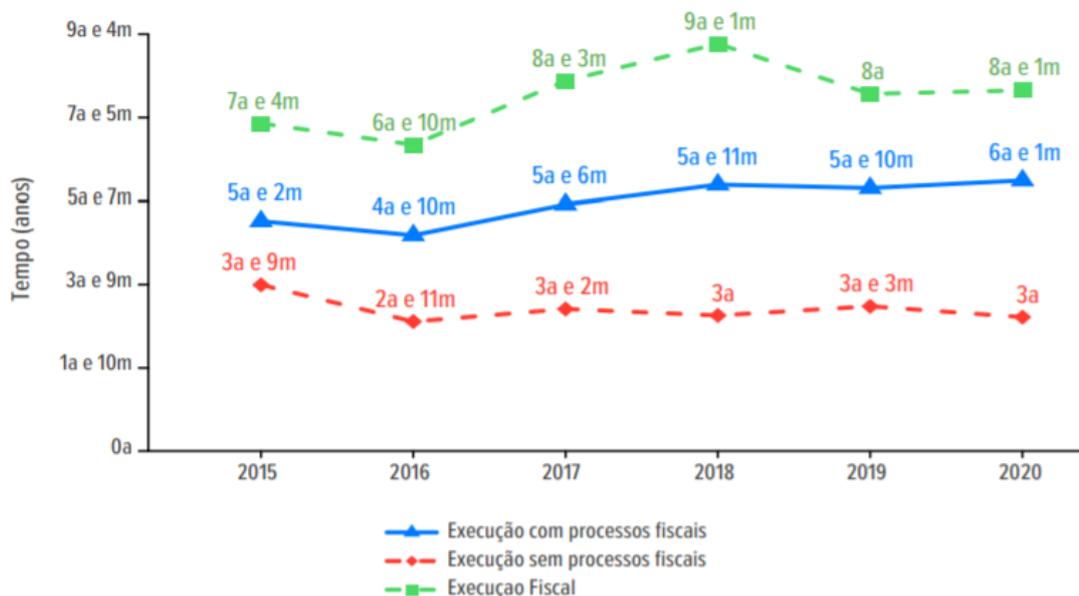
Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou do patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária.

Desse modo, acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação.

Cabe lembrar que o art. 40 da Lei 6.830/1980 assevera que, se não forem localizados bens penhoráveis do devedor, o juiz determinará a suspensão da execução fiscal pelo prazo máximo de um ano, e, após decorrido esse prazo, sem a localização do devedor ou de bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos, mas sem baixa na distribuição (BRASIL, 1980).

O tempo médio de tramitação do processo de execução fiscal baixado no Poder Judiciário é de 8 anos e 1 mês. Conforme figura abaixo houve aumento no tempo de baixa em relação ao ano anterior, mas ainda em nível melhor do que de 2018.

Figura 1 – Série histórica do efeito da execução fiscal no tempo de tramitação do processo baixado na fase de execução



Fonte: CNJ, 2021.

Ao desconsiderar os processos de execução fiscal, o tempo médio de tramitação do processo baixado na fase de execução passaria de 6 anos e 1 mês para 3 anos, considerando o ano de 2020. Houve redução do tempo de tramitação das execuções, quando desconsideradas as execuções fiscais.

Diante desse cenário, antes de analisar o instituto da transação em matéria tributária como forma alternativa de solução de conflitos, mister se faz identificar as principais causas da litigiosidade tributária, bem como analisar os mecanismos alternativos utilizados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para cobrança do crédito tributário.

2.1 Principais causas da litigância tributária

Inicialmente, pode-se dizer que a litigância tributária no Brasil surge do simples fato de contribuinte e o fisco se encontrarem em lados opostos, possuindo, por conseguinte, interesses contrapostos que fomenta, por si só, o litígio.

De um lado, tem-se a administração pública com a sua necessidade arrecadatória e do outro, o contribuinte que resiste, ao máximo, em sacrificar seu patrimônio para pagar impostos. Esse confronto justifica o fenômeno da litigiosidade aguerrida, expressão criada pelo ex-

ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), Joaquim Barbosa, em voto proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) Nº 2.588³.

Apesar do entendimento capitaneado por Casalta Nabais, no sentido de que, em um Estado Social de Direito exista um dever fundamental dos contribuintes de pagar tributos para custear a máquina administrativa (NABAIS, 2009), para outros autores, como Ives Gandra Martins, a litigância surge em decorrência da rejeição social com relação ao pagamento dos tributos, não sendo esperado que o contribuinte queira arcar com as despesas públicas (MARTINS, 1993).

Já James Marins entende que a especificidade da lide tributária implica na particularidade do conflito entre os sujeitos da relação jurídico-tributária, vez que decorre da resistência do administrado em aceitar que seus bens particulares sejam convertidos em favor do Estado para satisfazer as necessidades públicas (MARINS, 2020). Esses conflitos materiais se refletem, conseqüentemente, nas relações processuais entre contribuinte e fisco.

Neste ponto, se justificaria a dificuldade de parte da doutrina em aceitar uma solução consensual para os conflitos tributários, vez que não é natural esperar que o consenso impere em uma relação formada, desde o início, por sujeitos que possuem interesses antagônicos.

Outro ponto que merece ser observado consiste na complexidade do sistema tributário brasileiro.

Christopher Charles Evans e Binh Tran-Nam, em pesquisa sobre os índices de complexidade de um sistema tributário, elegeram seis critérios, a saber: (1º) total de tributos nos vários níveis de governo de um país; (2º) cumprimento da legislação tributária; (3º) compreensão da legislação tributária; (4º) necessidade de consultoria tributária; (5º) custos tributários operacionais para manutenção da conformidade; e (6º) volume do contencioso tributário (EVANS; TRAN-NAM, 2014).

No Brasil, pode-se afirmar que a complexidade do sistema tributário decorre, principalmente, da quantidade de tributos e de obrigações acessórias existentes nos vários níveis de governo, assim como a extensa legislação e constante mudança das normas tributárias.

Segundo Vito Tanzi:

³ Nesse sentido, segue voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa: “[...] a grande quantidade de pedidos de vista e de soluções diversas colhidas no curso da ADI 2.588, sugere se tratar de tema de alta complexidade. Sem prejuízos das relevantes questões constitucionais levantadas em cada uma das manifestações precedentes, que podem se projetar para outros campos além do Direito Tributário, lembro que a litigiosidade aguerrida é um traço relativamente comum das demandas tributárias” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2588**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Tribunal Pleno. Julgado em 18/12/2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 24 jan 2022).

Quanto mais complexo o sistema se torna, maiores serão os esforços dos contribuintes, ou daqueles que preparam as suas declarações fiscais, para reinterpretar algumas das leis a seu favor, assim aumentando a elisão ou até mesmo a evasão fiscal explícita. Como consequência, os sistemas tributários se tornam cada vez mais opacos e complexos com o passar do tempo (TANZI, 2013, p. 2).

Ademais, os deveres dos contribuintes não se limitam a pagar os impostos. Cabe ao contribuinte, em regra, apurar, pagar, contabilizar o crédito tributário e prestar informações para a Receita Federal do Brasil (RFB), o que Heleno Taveira Torres chama de “tributação das massas” (TORRES, 2003). Para Luciano Gomes Filippo, essa inversão de responsabilidades não se dá sem problemas para o sistema:

Por seu turno, com o auto lançamento, passou-se a responsabilidade de interpretar e aplicar a legislação fiscal ao contribuinte. Com isso, ao identificar, qualificar e declarar os fatos juridicamente relevantes, o contribuinte olha seus interesses e busca a todo custo obter uma economia fiscal. Por sua vez, a administração fiscal não concorda com a maior parte dessas reduções e busca fazer com que o contribuinte pague mais. Essa sistemática de atuação acaba por promover o conflito entre administração e administrado (FILIPPO, 2014, p. 399-422).

Se por um lado, a transferência dessa responsabilidade para o contribuinte permite uma gestão compartilhada do tributo e reduz os custos para o fisco, por outro lado potencializa os conflitos, vez que o lançamento fiscal é promovido pelo contribuinte que acaba interpretando a legislação de acordo com a sua conveniência.

A extensão da legislação brasileira também contribui para a litigiosidade tributária. Em outubro de 2018, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) realizou uma pesquisa, em comemoração aos trinta anos de vigência da CFRB/1988, apontando a quantidade de normas editadas no Brasil (BRASIL, 1988).

Foram editadas quase 5,9 milhões de normas. Em média são editadas 774 normas por dia útil. Em matéria tributária, foram editadas 390.726 normas. São mais de 1,92 normas tributárias por hora (dia útil). Em 30 anos, houve 16 emendas constitucionais tributárias. Foram criados inúmeros tributos, como CPMF, COFINS, CIDES, CIP, CSLL, PIS-IMPORTAÇÃO, COFINS-IMPORTAÇÃO, ISS IMPORTAÇÃO. Foram majorados praticamente todos os tributos (BRASIL, 2018).

Segundo essa pesquisa (BRASIL, 2018), do total de normas editadas no Brasil nos 30 anos de CFRB/1988, cerca de 6,65% se referem a matéria tributária. São 31.937 normas tributárias federais (8,17% das normas tributárias), 123.620 normas tributárias estaduais (31,64% das normas tributárias) e 235.169 normas tributárias municipais (60,19% das normas tributárias).

Esse volume de produção legislativa desafia o contribuinte a cumprir, pontualmente, todas as obrigações tributárias (principal e acessórias).

Contribui, ainda, para essa inflação legislativa a complexidade política do Brasil que atribui competência tributária para todos os entes da federação, quais sejam: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Soma-se a isso, a existência de cinco espécies tributárias, com subdivisões das mais variadas possíveis, totalizando mais de noventa subespécies tributárias vigentes no território brasileiro⁴.

Não foi por acaso, que à época da promulgação do Código Tributário Nacional (CTN), que ocorreu em 1966, Alfredo Augusto Becker já chamava o sistema tributário brasileiro de “Manicômio Jurídico Tributário” (BECKER, 1972, p. 15). Essa expressão, até hoje utilizada pelos operadores do direito, é fruto da insatisfação do referido autor com a legislação tributária vigente à época e com a ausência de cientificidade e autonomia do Direito Tributário.

Também não se pode olvidar do custo do contribuinte para manutenção da conformidade tributária, incluindo, não apenas as despesas diretas com a contabilidade, propriamente dita, mas também os custos inerentes à contratação de consultorias consideradas indispensáveis para um *compliance fiscal*⁵.

No último relatório do Banco Mundial (*Doing Business 2020*), o Brasil foi considerado o país em que os empresários gastam mais tempo para pagar seus impostos: são necessários 62,5 dias por ano, ou seja, 1501 horas são reservadas pelo contribuinte para cumprir as obrigações tributárias (BANCO MUNDIAL, 2020).

Esse número é o maior entre todos os 190 países analisados. O cálculo se baseia no preparo, na declaração e no pagamento do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), impostos sobre as vendas e sobre a circulação de bens e serviços e tributos sobre salários e contribuições sociais. Nesse ponto, vale lembrar as palavras de Luiz Eduardo Schoueri, “[...] só tem uma coisa que dói mais que pagar imposto. É pagar para pagar imposto”⁶.

Ademais, o fisco, desde sempre, descumpriu a norma do artigo 212 do CTN, a qual determina que todos os entes federados deveriam consolidar, anualmente, por meio de decreto, a legislação vigente relativa a cada tributo (BRASIL, 1966). Se o referido dispositivo fosse cumprido, certamente a pesquisa à legislação tributária seria facilitada, evitando que o

⁴ Pesquisa realizada pelo Portal Tributário. Atualizada em 3 jan. 2020. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em: 18 jan 2022.

⁵ *Compliance* significa conformidade. Na área fiscal esse termo indica que a empresa deve agir em conformidade com o fisco para evitar multas e outras penalidades que possam impedir a continuidade das suas atividades.

⁶ Frase proclamada em discurso proferido por Luiz Eduardo Schoueri. Disponível em: [https://www.institutomillennium.org.br/uma-coisa-di-mais-pagar-imposto-pagar-para-pagar-imposto/#:~:text=Lu%C3%ADs%20Eduardo%20Schoueri%3A%20%E2%80%9C%20uma,d%C3%B3i%20mais%20que%20pagar%20imposto%E2%80%9D&text=%E2%80%9CN%C3%A3o%20vai%20haver%20redu%C3%A7%C3%A3o%20de,\(Imil\)%20Lu%C3%ADs%20Eduardo%20Schoueri](https://www.institutomillennium.org.br/uma-coisa-di-mais-pagar-imposto-pagar-para-pagar-imposto/#:~:text=Lu%C3%ADs%20Eduardo%20Schoueri%3A%20%E2%80%9C%20uma,d%C3%B3i%20mais%20que%20pagar%20imposto%E2%80%9D&text=%E2%80%9CN%C3%A3o%20vai%20haver%20redu%C3%A7%C3%A3o%20de,(Imil)%20Lu%C3%ADs%20Eduardo%20Schoueri). Acesso em: 03 jan. 2022.

contribuinte se perdesse em um emaranhado de normas distribuídas entre leis, medidas provisórias, decretos, portarias e resoluções.

Outro fator que contribui para o crescimento da litigiosidade no Brasil consiste na utilização de conceitos abertos na legislação, acarretando um constante dissenso entre fisco e contribuinte. Esse dissenso pode ser percebido, por exemplo, no conceito legal de *insumo* para fins de apuração das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) no regime não cumulativo, conforme dispõem as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002; BRASIL, 2003).

Existe, ainda, um considerável aumento de regimes diferenciados de tributação (incentivos fiscais, desoneração da folha, regimes transitórios) que acabam complicando, ainda mais, o sistema tributário.

Todos esses fatores contribuem para a complexidade do sistema tributário brasileiro que acaba por desagradar gregos e troianos⁷. Conforme apontou Débora Giotti de Paula, uma coisa é certa: “[...] não há vencedores ou vencidos na relação entre fisco e contribuintes, mas tanto o fisco quanto os contribuintes têm muito a perder em razão da alta litigiosidade” (PAULA, 2020, p. 40).

Por essas razões, torna-se necessária a busca por novas alternativas para prevenção e solução de litígios em matéria tributária, complementares à habitual solução adjudicada.

2.2 A PGFN e a política de redução da litigiosidade

Não se pode refutar que o volume de execuções fiscais, sobretudo no âmbito federal, representa o maior desafio do Poder Judiciário. Diante da impossibilidade de solucionar, em tempo razoável, um vertiginoso número de litígios fiscais, torna-se imperiosa a busca por alternativas de prevenção e soluções de conflitos tributários. Mesmo porque, a melhor justiça não é aquela com grande capacidade de solucionar litígios, mas aquela capaz de evitá-los (NABAIS, 2009).

Assim, diante do noticiado colapso do Judiciário e da impossibilidade de evitar totalmente o litígio entre fisco e contribuinte, mister se faz repensar o modelo de cobrança do crédito tributário no Brasil, regido pela Lei 6.830/1980⁸ que foi criado com o objetivo de assegurar os privilégios e garantias do fisco em juízo (BRASIL, 1980).

⁷ Ditado popular que significa o “desejo em agradar ou desagradar todo mundo”, mesmo aos grupos ou pessoas com ideias divergentes.

⁸ Dispõe sobre a cobrança de dívida ativa (tributária e não-tributária) da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Inicialmente, mencionam-se as propostas legislativas para implantação da execução fiscal administrativa no Brasil, conforme Projetos de Lei (PL) 5.080/2009⁹ e 2.412/2007 (BRASIL, 2009; BRASIL, 2017). Essas investidas, outorgam à própria administração pública a competência para dirimir os conflitos tributários e cobrar os seus créditos (NABAIS, 2009, p. 27). Nessa modalidade o fisco, além de notificar o contribuinte, identifica o seu patrimônio e formaliza a constrição dos bens passíveis de penhora.

No Brasil, a implantação da execução fiscal administrativa enfrenta considerável resistência por parte da doutrina. Ives Gandra Martins, por exemplo, afirma que referido instituto afronta cláusulas pétreas da Constituição Federal, pelas seguintes razões (BRASIL, 1988):

O acesso ao judiciário é garantia fundamental insculpida na Lei Maior, em seu art. 5, XXXV. Outrossim, a Constituição predica que “ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5, LIV). E por devido processo legal entende-se o processo administrativo e o judicial (esse último por decorrência lógica do art. 5, XXXV). A transferência da função executiva fiscal para a autoridade administrativa, portanto, atenta contra cláusulas pétreas da Constituição e contra o próprio Poder Judiciário, que se verá impedido por lei (ainda que inconstitucionalmente) de exercer parte da função que lhe foi incumbida pela Lei Maior (MARTINS, 2008, p. 241).

Em que pese entendimentos contrários¹⁰, até o presente momento prevalece a ideia de que o cidadão apenas estaria amparado em processos presididos por um magistrado (MARTINS, 2008, p. 242).

De outro senda, diante de um complexo sistema tributário, imprescindível se faz a abertura de um diálogo entre fisco e contribuinte, de modo a permitir que eles possam dialogar como ocorre, por exemplo, na consulta fiscal, regulada, no âmbito federal, no artigo 46¹¹ do Decreto 70.235/1972 (BRASIL, 1972).

A consulta fiscal tem como finalidade esclarecer dúvidas dos contribuintes em relação à interpretação da legislação tributária, evitando, assim, a instauração de possíveis litígios. Ademais, enquanto estiver pendente de resposta, a consulta fiscal impede que o contribuinte sofra fiscalização que tenha como objeto a verificação dos fatos consultados.

⁹ O PL 5.080/2009, que altera as regras para a cobrança da dívida ativa da União e dos Estados, foi apensado ao PL 2.412/2007 e, apesar de tramitar em regime de prioridade, encontra-se na Mesa da Câmara dos Deputados desde 28/05/2015 (BRASIL, 2009; BRASIL, 2015).

¹⁰ Para Carlos Francisco Lopes Melo, a execução fiscal administrativa está em consonância com a Constituição Federal (MELO, C. F. L. Execução Fiscal administrativa à luz da Constituição Federal. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redede.virtual.bibliotecas:artigo.revista:2012;1000988910>. Acesso em 2 jun. 2021).

¹¹ Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta” (BRASIL, 1972).

Em suma, apesar de tímida, a consulta fiscal proporciona o diálogo entre fisco e contribuinte que, além de provocar resposta da autoridade fiscal, interfere na formação da respectiva solução, podendo, inclusive, questioná-la mediante apresentação de recurso administrativo, conforme artigo 56 do Decreto 70.235/1972 (BRASIL, 1972).

Outra medida que vem sendo utilizada pelo fisco federal consiste na autorregularização. Uma vez constatada uma suposta irregularidade tributária, que surge a partir do cruzamento das informações prestadas pelo próprio contribuinte e por terceiros, a autoridade fiscal, antes de formalizar o início do procedimento de fiscalização, dá oportunidade ao contribuinte para regularizar, espontaneamente, sua situação.

Apesar da aparente afronta ao artigo 138¹² do CTN (denúncia espontânea), vez que, de certa forma, já o procedimento fiscal, não se pode olvidar que a autorregularização constitui uma forma de cooperação entre os sujeitos da relação jurídico-tributária, em respeito ao princípio da eficiência (BRASIL, 1966). Ademais, essa postura do fisco vai ao encontro da praticabilidade tributária, como bem defende Daniel Giotti de Paula:

Pode-se conceituar a praticabilidade tributária como a prescrição jurídica implícita no ordenamento jurídico brasileiro, de natureza principiológica, indicativa da busca de um estado de redução de complexidade do sistema tributário, especialmente induzido e facilitando o cumprimento das normas relativas ao fenômeno tributário por parte dos contribuintes, bem como contribuindo para uma atuação mais eficiente e equitativa da Administração Tributária (PAULA, 2018, p. 343).

Muito mais que evitar litígios tributários, a autorregularização desincentiva o contribuinte do contencioso tributário (administrativo e judicial), mormente em decorrência da sua participação na solução da irregularidade fiscal.

De fato, a administração pública federal, sobretudo a PGFN, tem implantado outras medidas para tornar mais eficiente a arrecadação e reduzir a quantidade de execuções fiscais que abarrotam o Judiciário.

Referente à representação judicial, a política de redução da litigiosidade da PGFN, expressa-se, dentre outras formas, por meio da Portaria PGFN 502/2016 que regulamenta as hipóteses de dispensa de atuação (PGFN, 2016). Em suma, a PGFN está dispensada de contestar, contra razoar e interpor recursos nos processos que têm como objeto teses já consolidadas pela sistemática da repercussão geral (STF) e do recurso repetitivo (STJ). Em alguns casos, a dispensa de atuação não consiste em uma faculdade do procurador da fazenda, mas uma obrigação.

¹² “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração” (BRASIL, 1972).

Com o mesmo enfoque, a Portaria PGFN 75/2012 proíbe a Fazenda Nacional de ajuizar execuções fiscais de débitos, cujo valor consolidado do débito seja inferior a R\$20.000,00 (PGFN, 2012).

Outra medida da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para otimizar a arrecadação tributária consiste no Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), previsto na Portaria PGFN 396/2016:

Art. 1º O Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos - RDCC consiste no conjunto de medidas, administrativas ou judiciais, voltadas à otimização dos processos de trabalho relativos à cobrança da Dívida Ativa da União e do FGTS, observados critérios de economicidade e racionalidade, visando outorgar maior eficiência à recuperação do crédito inscrito (PGFN, 2016).

Trata-se de uma nova estratégia em busca da eficiência na recuperação do crédito tributário a partir de critérios voltados à economicidade e racionalidade tributária. Uma das medidas decorrentes do RDCC consiste na determinação do arquivamento de execuções fiscais com valores inferiores à R\$1.000.000,00, quando restar demonstrado que o contribuinte não possui patrimônio para satisfazer o crédito.

Tem-se, ainda, o “ajuizamento seletivo”, instituído pela Portaria PGFN 33/2018 (PGFN, 2018). Assim, nos termos do artigo 33 dessa norma, antes do ajuizamento do executivo fiscal, a PGFN verifica, por meio de informações contidas no sistema da Receita Federal do Brasil, o grau de recuperabilidade do crédito tributário. Ademais, a PGFN, antes de ajuizar a Execução Fiscal, deve realizar procedimento administrativo com vistas à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica aptos a garantir a execução forçada. O artigo 15 da mesma Portaria, ainda criou o Pedido de Revisão de Dívida Ativa Inscrita (PRDI), que assegura ao contribuinte o direito de pleitear a revisão do débito inscrito, alegando causas de extinção do crédito, suspensão de sua exigibilidade, bem como outros vícios inerentes à certeza, exigibilidade e liquidez do título.

O PRDI faz parte do controle de legalidade que deve ser exercido quando da inscrição em dívida ativa. Trata-se de um mecanismo preventivo, vez que pode evitar o ajuizamento indevido de execuções fiscais, bem como proporcionar o esclarecimento de questões que impunham incertezas ao contribuinte a respeito da regularidade da cobrança, tirando o interesse em judicializar a demanda.

Ainda no âmbito da PGFN, a Portaria PGFN 360/2018 autorizou modalidades específicas de negócio jurídico processual e a Portaria PGFN 742/2018, disciplinou os casos de débitos inscritos em Dívida Ativa da União, além de incluir possibilidades de empresas em recuperação judicial (PGFN, 2018).

Finalmente, reforçando a mudança de paradigma na relação entre contribuinte e fisco federal, destaca-se a transação tributária, regulamentada pela Portaria PGFN 9.917/2020 (PGFN, 2020).

Percebe-se, assim, consideráveis investidas no âmbito da administração pública federal com o objetivo de minimizar e reduzir a quantidade de processos tributários, especialmente das execuções fiscais.

2.3 Da necessidade de cooperação entre fisco e contribuinte

A utilização de consenso na relação jurídico-tributária, bem como a cooperação entre contribuinte e fisco culmina com uma mudança de cultura jurídica brasileira, em que se passa a permitir um diálogo entre as partes, ensejando a criação de meios alternativos de solução de conflitos no âmbito tributário.

Desde os primórdios da humanidade, diante da complexidade das relações do homem em sociedade, busca-se desenvolver e aprimorar os mecanismos de harmonização social. Inicialmente, os filósofos contratualistas buscaram explicar a atuação e os poderes do Estado.

Thomas Hobbes, baseado em sua teoria de que o homem em estado natural viveria em constante conflito, afirma que:

Diz-se que um Estado foi instituído quando uma multidão de homens concordam e pactuam, cada um com cada um dos outros, que a qualquer homem ou assembleia de homens a quem seja atribuído pela maioria o direito de representar a pessoa de todos eles (ou seja, de ser seu representante), todos sem exceção, tanto os que votaram a favor dele como os que votaram contra ele, deverão autorizar todos os atos e decisões desse homem ou assembleia de homens, tal como se fossem seus próprios atos e decisões, a fim de viverem em paz uns com os outros e serem protegidos dos restantes homens (HOBBS, 1651, p. 61)

John Locke descreve, no Segundo Tratado sobre o Governo, que a concordância de vontades entre os homens, a fim de que pudessem manter seu estado natural de felicidade, garantiria não apenas segurança, mas também a propriedade privada, constituindo, dessa forma, seu corpo político. (LOCKE, 1978).

Recentemente, Jurgen Habermas traz um novo paradigma, em sua Teoria Discursiva do Direito e da Democracia sugerindo a necessidade de que os destinatários das normas jurídicas se tornem também seus autores (HABERMAS, 1997).

Isso seria possível por meio da institucionalização de procedimentos que possibilitassem a comunicação da vontade e da opinião populares ao legislador e ao aplicador do direito,

exercendo, portanto, sua autonomia política ativamente e privilegiando o princípio da soberania do povo (HABERMAS, 1997).

Esse novo paradigma possibilita que administração pública e administrados atuem de forma isonômica entre si. Diante da busca e da evolução dos instrumentos que conferissem legitimidade às formas de Estado e governo, do contrato social às modernas constituições, do absolutismo ao Estado Democrático de Direito, importante é notar o papel impulsionador exercido pelas demandas populares. Nesse diapasão, Vasco Branco Guimarães ensina que:

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 (GUIMARÃES, 2008, p. 165)

De acordo com Diogo de Figueiredo Moreira Neto, o consenso participa na evolução das culturas, sendo a determinação dos indivíduos, dos grupos sociais e das nações, agregando-se aos seus respectivos meios físicos e psíquicos de expressão, gerando o poder que lhes possibilita atingir seus objetivos. (MOREIRA NETO, 2003).

A própria CRFB/88 (BRASIL, 1988), já no parágrafo único do artigo 1^o¹³, consagra ao povo a titularidade do poder que poderá exercê-lo de forma direta ou por meio de seus representantes legais, elevando a democracia e o Estado Democrático de Direito a cláusulas pétreas do ordenamento jurídico brasileiro. Trata-se do princípio democrático que, segundo Moreira Neto (2014):

[...] Se refere à forma de governo adotada por um Estado, seja republicano ou monárquico em que se reconheça no povo a origem do poder, entendendo-se por povo a parcela dos membros da sociedade aptos a manifestar a vontade política primária, e, em razão disso, se estabelecendo a igualdade de todos perante a lei, o que inclui a escolha de representantes, aos quais caberá aplicar o poder estatal com fidelidade a essa vontade popular, a ser recolhida em sufrágios e em outras formas de expressão política formal, segundo processos instituídos pela ordem jurídica, ou de expressão informal, como produto das instituições da sociedade civil. (MOREIRA NETO, 2014, p. 129).

Para o referido autor, o Estado deve estar atento a essa vontade política primária, sendo o cidadão protagonista político e jurídico do Estado.

Pela mesma razão, Moreira Neto avalia o princípio da cidadania como corolário do princípio democrático e elucidando que aquele se desdobra no princípio da participação, no

¹³ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (BRASIL, 1988).

qual os indivíduos são estimulados a tomarem parte nas decisões coletivas, incluindo as que regem interesses políticos e, principalmente, administrativos, por estarem intimamente ligados com o dia a dia das pessoas.

Assim, por meio dos mais variados instrumentos de participação popular (a coleta de opiniões, os conselhos municipais, o debate público, a audiência pública e a assessoria externa), a administração pública nutre o diálogo com os administrados, a fim de realizar as negociações de interesses.

Logo, pode-se dizer que a concertação administrativa encontra amparo na norma constitucional, consoante princípio da participação popular, previsto no artigo 1º da CRFB/88, ou seja, governar com base no consenso (BRASIL, 1988).

Muito antes da CRFB/1988, apesar de não tratarem expressamente de transação em matéria tributária, algumas leis já autorizavam a utilização do consenso entre o fisco e o contribuinte, como por exemplo a Lei 854/1949, que instituiu as contribuições de melhoria (BRASIL, 1988; BRASIL, 1949).

Asseverava o § 5º do artigo 3º da referida Lei que se o contribuinte não concordasse com o valor da melhoria fixado pela administração e não fosse concedido o direito de revisão, ele poderia exigir que o Governo lhe comprasse o respectivo imóvel pelo preço arbitrado.

Segundo Aliomar Baleeiro, a contribuição de melhoria da forma preconizada na referida lei inspirou o uso da transação em matéria no Brasil, vez que restou inaugurada a possibilidade de o contribuinte dialogar com a administração pública (BALEEIRO, 2013, p. 1324).

A primeira vez que o ordenamento jurídico brasileiro contemplou a possibilidade de o fisco transigir foi por meio do artigo 23¹⁴ da Lei 1.341/51 (BRASIL, 1951). Segundo referido dispositivo, no caso de dúvidas sobre relações jurídicas, era permitido à Fazenda Nacional, mediante autorização do Procurador-Geral, transigir com o contribuinte e extinguir o crédito tributário objeto de execução fiscal ou pendente de julgamento.

Em 1966, com o advento do Código Tributário Nacional (CTN), foi mantida a transação tributária, inclusive de forma mais ampla, vez que além de estender sua utilização às demais Fazendas Públicas, eliminou a necessidade de autorização por parte do Procurador-Geral

¹⁴ Art. 23. Salvo quando autorizados pelo Procurador Geral, os órgãos do Ministério Público da União não podem transigir, comprometer-se, confessar, desistir ou fazer composições. Parágrafo único. Sempre que julgarem conveniente, deverão representar confidencialmente ao Procurador Geral para que este, opinando a respeito, obtenha do poder competente a necessária autorização para transigir, confessar, desistir ou fazer composições.

(BRASIL, 1966). Assevera o artigo 171 do CTN que, mediante concessões recíprocas as partes, fisco e contribuinte, podem pôr fim a um litígio¹⁵.

A Lei 10.259/2002¹⁶, que dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais, no âmbito da Justiça Federal, também possibilitou a utilização da transação em matéria tributária, ao permitir que representantes judiciais da Fazenda Pública Nacional, suas autarquias, fundações, empresas públicas, pudessem conciliar, transigir ou desistir em demandas judiciais de competência dos Juizados Especiais Federais.

Todavia, a transação prevista da Lei 10.259/2002 trata-se de uma modalidade tímida diante do alcance que o instituto permite, vez que, além de não se aplicar às execuções fiscais e mandados de segurança, são admitidas somente para demandas de até 60 (sessenta) salários mínimos.

Mister se faz mencionar a Lei de Arbitragem (Lei 9.307/1996), sobretudo após as alterações promovidas pela Lei 13.129/2015, passando a admitir a utilização do referido instituto em conflitos envolvendo a administração pública (BRASIL, 1996; BRASIL, 2015). Apesar da utilização da arbitragem, no âmbito tributário, depender de lei específica, em atenção ao princípio da legalidade tributária, previsto no inciso I do artigo 150¹⁷ da CRFB/1988 (BRASIL, 1988), não se pode negar que referido instituto, uma vez regulamentado, pode vir a ser um método eficaz para solução de conflitos tributários.

O Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015), veiculado pela Lei 13.105/2015, incentiva as soluções consensuais de conflitos. Já nos primeiros dispositivos do CPC/2015 percebe-se, de plano, a preocupação do legislador em promover e adotar, sempre que possível, o consenso como forma de solução de litígios.

Ao estabelecer as normas fundamentais do processo civil o CPC/2015 determina, no artigo 3º, § 2º que “O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos” (BRASIL, 2015). O mesmo dispositivo legal, prescreve no seu § 3º que a conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no processo judicial (BRASIL, 2015).

¹⁵ Esse tema será tratado com maior vagar no Capítulo 3.

¹⁶ Referência é feita ao art. 10, parágrafo único da Lei 10.259/2001 (BRASIL, 2001).

¹⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Em prol do uso da consensualidade no âmbito da administração pública, o CPC/2015 inovou ao prever, em seu artigo 174¹⁸ que os entes federativos criarão câmaras de mediação e conciliação com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo (BRASIL, 2015). O artigo 190¹⁹ do referido diploma legal ao prever que, desde que o litígio verse sobre direitos passíveis de autocomposição, é permitido às partes transigirem de forma a alterar o procedimento (BRASIL, 2015).

Pode-se afirmar que o consensualismo está presente no âmbito do direito processual que, por intermédio do CPC/2015, apontou as formas consensuais de solução de litígios como ideais, devendo ser preferidas, sempre que possível, à prestação jurisdicional propriamente dita, caracterizando um avanço para a sociedade brasileira.

Na mesma esteira, a Lei 13.327/2016, em seu artigo 37, VII, concedeu aos membros da Advocacia-Geral da União (AGU) a competência para “propor, celebrar e analisar o cabimento de acordos e de transações judiciais e extrajudiciais, nas hipóteses previstas em lei”²⁰ (BRASIL, 2016).

Após mais de cinco décadas, reafirmando a mudança de paradigma na relação entre o contribuinte e o fisco, destaca-se a regulamentação da transação em matéria tributária no âmbito federal por meio da Lei 13.988/2020²¹, resultado da conversão da Medida Provisória 899/2019 (BRASIL, 2020; BRASIL, 2019).

Enfim, o ordenamento jurídico pátrio contém instrumentos que coadunam com a ideia de prevenção e solução consensual de conflitos no âmbito da administração pública, fruto da cooperação entre o fisco e o contribuinte.

¹⁸ “Art. 174. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo, tais como: I - dirimir conflitos envolvendo órgãos e entidades da administração pública; II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de conciliação, no âmbito da administração pública; III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta” (BRASIL, 1988).

¹⁹ Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo (BRASIL, 2015).

²⁰ A Lei 13.874/2019 introduziu o seguinte dispositivo no artigo 19 da Lei 10.522/2002 (BRASIL, 2002): “§ 12º. Os órgãos do Poder Judiciário e as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderão, de comum acordo realizar mutirões para análise de enquadramento de processos ou de recursos nas hipóteses previstas neste artigo e celebrar negócios processuais com fundamento no disposto no art. 190 da Lei 13.105/2015” (BRASIL, 2015).

²¹ A Lei 13.988/2020 será analisada com mais afinco nos Capítulos 8 e 9 (BRASIL, 2020).

3 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

O crescimento da consensualidade no âmbito da administração pública permite que se atribua maior legitimidade na atuação do gestor público, que deixa de impor decisões, ordens e instruções para negociar com os administrados, que passa a ser atores nas relações diretas com o Estado. Essa transformação também se opera no âmbito tributário, quando o contribuinte não se posiciona mais apenas em uma situação de sujeição total em relação ao poder impositivo do Estado.

Nesse contexto, a transação tributária se apresenta como uma alternativa viável para reduzir a quantidade de processos pendentes de julgamento no judiciário. Referido instrumento, previsto há mais de cinco décadas no CTN, possibilita não somente uma solução rápida dos litígios, como também a participação efetiva dos contribuintes na aplicação das normas tributárias.

Antes de analisar as peculiaridades da transação em matéria tributária no Brasil, mister se faz tecer algumas considerações sobre a origem do instituto que carrega o mesmo nome no âmbito do Direito Civil, assim como seus reflexos nas relações jurídico-tributárias.

3.1 Modelo transacional do Direito Civil e seus reflexos no âmbito tributário

O exame da transação nas relações entre particulares se justifica pelo fato de que, até hoje, o Direito Civil figura, de certa forma, como uma Teoria Geral do Direito, já que inúmeros institutos da legislação civil podem ser utilizados por outros ramos, sobretudo pelo Direito Tributário. Ademais, consoante ensina Pontes de Miranda “Não se recebe um instituto, sem se receberem os direitos, as pretensões, as ações, exceções e prescrições, que dele resultam” (MIRANDA, 2012, p. 147).

A transação originou-se no direito privado, tendo como principal objeto a busca por uma decisão convencional que resolvesse direitos incertos e duvidosos. Por acreditarem que a justiça era uma só, alguns autores entendiam, no início do século XIX, que qualquer decisão que decorresse de concessões entre as partes não seria justa, posto que a vontade dos interessados não poderia sobrepor à norma legal (FRAGA, 1928, p. 15).

Entretanto, a maioria dos autores, inspirada pela clássica obra de Afonso Fraga de 1928, defendia o instituto jurídico da transação:

Autores há que, admitindo como ótimas as leis, perfeitos os juízes, simples e expeditos os processos, consideram a transação como ato imoral e ofensivo à justiça. Uma vez

que, dizem eles, a justiça não possa estar dos dois lados opostos, a transação dar-se-á entre o justo e o injusto com evidente afronta às regras da moral. Tais sentimentos não procedem. Por melhores que sejam as leis e amplas as seguranças da justiça, a dúvida em relação ao êxito da causa, operando como um pesadelo sobre o espírito dos contendores lhes tolhe o sossego indispensável às ocupações ordinárias da vida e, assim, ela, por si só justifica a transação como meio de readquirirem a paz perdida (FRAGA, 1928, p. 15).

Silvio Rodrigues sustenta que, “na transação, as partes decidem abrir mão, reciprocamente, de algumas vantagens potenciais, em troca da tranquilidade que não têm” (RODRIGUES, 2004, p. 368).

Em suma, o sossego e a tranquilidade das partes, conforme ponderado pelos autores acima citados, devem prevalecer diante da dúvida com relação ao deslinde do litígio, ainda que o comando legal seja afastado para solução da lide.

Nesse contexto, a transação foi positivada no Direito Civil brasileiro. Assim, o artigo 1.026 do Código Civil de 1916 dispunha que seria “lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas” (BRASIL, 1916).

Com relação à natureza jurídica da transação no direito privado, a exemplo do que ocorria em outros países, esse instituto já era visto, ainda na vigência do Código Civil de 1916 (CC/1916), como um instrumento de natureza contratual (BRASIL, 1916).

Apesar de minoritária, merece registro a doutrina que refutava a natureza contratual da transação. A crítica se dava pelo simples fato de a transação estar inserida entre os modos de extinção das obrigações²² no CC/1916 (BRASIL, 1916). Para essa minoria, dentre os quais destaca-se Clóvis Beviláqua, a “transação é um ato jurídico, pelo qual as partes, fazendo-se concessões recíprocas, extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas” (BEVILÁQUA, 1958, p. 148). Para o referido autor, a transação era apenas de um ato jurídico, dado que não se criava ou transferia direitos e obrigações (BEVILÁQUA, 1958, p. 144).

Todavia, mesmo partindo-se do pressuposto de que a principal função do “contrato” é criar obrigações, não há como afastar do “contrato”, a função de modificar ou extinguir obrigações. Em outras palavras, mesmo tendo como resultado a extinção de obrigações a transação, não deixa de ser, em sua essência, um contrato.

²² Natália de Nardi Dacomo destaca que, apesar da transação já estar prevista no ordenamento jurídico há muito tempo, sua natureza jurídica era objeto de controvérsia. Isso porque encontrava-se inserida na Parte Geral das Obrigações, como modalidade de extinção de relações obrigacionais (DACOMO, 2008, p. 96).

Essa divergência doutrinária restou superada com o advento do Código Civil de 2002 (CC/2002), vez que referida norma inseriu a transação entre as modalidades de contratos, *ex vi* do artigo 840²³ e seguintes do CC/2002 (BRASIL, 2002).

Tem-se então no CC/2002, superada a divergência que antes se erigia sobre a natureza contratual da transação, hoje textualmente reconhecida, que outrora se criticava ao argumento de que, por meio dela, não se criavam ou transferiam direitos, em essência, embora a rigor, nada o impedisse, de resto, como se infere, por exemplo, da norma do art. 845. [...] De mais a mais, fosse só pelo fato de a transação envolver dupla manifestação de vontade e então também a novação deveria ter recebido nova topografia no atual CC. A verdade é que todo o questionamento se refere, propriamente, à afirmação tradicional de que a transação seja forma extintiva da obrigação, ademais mediante atividade tão só declarativa das partes (PELUZO, 2014, p. 809)

Corroborando a natureza contratual da transação, Arnaldo Rizzardo destaca que referido instituto “não passa de uma combinação, acordo, ajuste de posições divergentes, encontro de interesses, de forma a extinguir a obrigação e prevenir litígios” (RIZZARDO, 2013, p. 1029).

Quanto ao conceito, Pontes de Miranda define a transação como:

Negócio jurídico bilateral, em que duas ou mais pessoas acordam em concessões recíprocas, com o propósito de pôr termo a controvérsia sobre determinada relação, ou determinadas relações jurídicas, seu conteúdo, extensão, validade ou eficácia (MIRANDA, p. 151).

Para Silvio de Salvo Venosa, a transação é uma autocomposição bilateral, ou seja, consiste num instrumento alternativo de resolução de conflitos, em que as partes envolvidas na controvérsia realizam um acordo de vontades, com concessões recíprocas, a fim de dirimir a obrigação litigiosa duvidosa (VENOSA, 2017, p.340).

Já Silvio Rodrigues destaca três elementos necessários para definir a transação no âmbito do Direito Civil, quais sejam: (1º) o acordo entre as partes; (2º) existência de relação controversa e o desejo das partes de colocarem fim ao litígio e (3º) a existência de concessões mútuas (RODRIGUES, 2004, p. 372).

Logo, a transação consiste em negócio jurídico bilateral (contrato), pelo qual as partes interessadas, mediante concessões recíprocas, põem fim ou previnem obrigações duvidosas ou litigiosas. Assim, diferentemente do que ocorre na seara tributária, a transação civil, conforme se extrai do artigo 840 do CC/2002, também pode ser utilizada de forma preventiva. Nessa modalidade, pressupõe-se a inexistência de processo judicial, ou seja, a transação ocorre antes de a lide ser submetida ao exame judicial (BRASIL, 2002).

²³ “Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas” (BRASIL, 2002).

Destaca-se que a transação, no âmbito do Direito Civil, possui limites para ser utilizada. O artigo 841 do CC/2002 limitou o objeto da transação, ao determinar que “somente quanto aos direitos patrimoniais disponíveis de caráter privado se admite a transação” (BRASIL, 2002). Por essa razão, Pontes de Miranda assevera que há de se exigir a “transacionalidade” do interesse em questão (MIRANDA, 2012, p. 179).

O limite referente ao objeto da transação é um dos fundamentos utilizados para sustentar a impossibilidade da utilização do referido instituto em matéria fiscal, dado que o crédito tributário seria indisponível por sua própria natureza, não podendo o fisco abrir mão do seu lançamento e de sua cobrança²⁴. Contudo, o alcance dessa obrigatoriedade (lançar e cobrar) merece ser analisado.

Para Silvio Rodrigues, os limites contidos no artigo 841 do CC/2002 impedem a transação quando a dúvida ou o litígio se refere a “bens fora do comércio” e às questões de ordem pública (RODRIGUES, 2004, p. 375). Desse modo, não podem ser objeto de transação: direitos personalíssimos; bens e direitos inalienáveis; questões que envolvem o Direito de Família e as questões de ordem pública. No mesmo sentido, entende Caio Mario da Silva Pereira²⁵.

Com um viés um pouco diferente, mas seguindo a mesma diretriz, Rubens Miranda de Carvalho, defende que a limitação de transacionar deve ser interpretada juntamente com outro instituto do Direito Civil, qual seja: o compromisso. Desse modo, segundo o artigo 852 do CC/2002 “É vedado compromisso para solução de questões de estado, de direito pessoal de família e de outras que não tenham caráter estritamente patrimonial” (BRASIL, 2002).

Logo, a limitação contida no artigo 841 do CC/2002 não pode, por si só, excluir da transação os créditos tributários, posto que referida possibilidade está disciplinada no CTN que, juntamente com a legislação ordinária, estabelece os requisitos e condições para sua utilização (BRASIL, 2002).

Quanto aos efeitos da transação, verifica-se uma divergência doutrinária. Existe uma corrente que a tem como constitutiva de direito e outra que a considera como meramente declaratória.

Para os defensores da teoria dos efeitos constitutivos, como Silvio Rodrigues, a transação pode implicar a renúncia de pretensões, motivo pelo qual não se pode afirmar que tenha caráter meramente declaratório. Em algumas situações, umas das partes concede parte do

²⁴ Consoante determinam os artigos 3 e 142, § único do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

²⁵ Segundo Caio Mario, as partes não podem transacionar quando o litígio ou a dúvida se refere às questões envolvendo direito de família, matéria de ordem pública e coisas fora do comércio (PEREIRA, 2012, p. 468).

seu direito à outra que, conseqüentemente, recebe mais do que tinha direito originariamente (RODRIGUES, 2004, p. 375). Na mesma linha, Pontes de Miranda, entende que, por meio da transação, algo é acrescentado ao mundo jurídico com objetivo de pôr fim à controvérsia e esse acréscimo é exatamente o elemento constitutivo (MIRANDA, 2012, p. 199-200).

Todavia, prevalece o entendimento de que a transação possui efeito declaratório. Essa corrente, inspirada por Clóvis Bevilácqua e Carlos Alberto Dabus Maluf, parte do pressuposto de que a sua natureza é análoga à da coisa julgada, uma vez que põe fim ao litígio da mesma forma que a sentença judicial (MALUF, 1999, p. 95). Logo, ainda que ocasionalmente haja algum elemento constitutivo, esse seria motivado pela transação, mas não dela originado. Esse entendimento, restou consagrado pelo CC/2002, tanto que o artigo 843 daquele diploma estabelece que “a transação interpreta-se restritivamente, e por ela não se transmitem, apenas se declaram ou reconhecem direitos” (BRASIL, 2002).

Por fim, preconiza o artigo 848 do CC/2002 (BRASIL, 2002) que a transação, além de bilateral, é indivisível. Logo, se uma das cláusulas for nula, nulo será todo o instrumento. Porém, se a transação tiver como objeto vários negócios jurídicos autônomos, não relacionados entre si, a nulidade de um, não implicará, por si só, na nulidade das outras obrigações, ou seja, os demais ajustes pactuados prevalecerão.

3.2 Transação tributária: conceito e elementos formadores da relação

A transação em matéria tributária já era prevista como forma de extinção do crédito tributário no artigo 136 do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, encaminhado pelo Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, ao Presidente Getúlio Vargas por meio da Exposição de Motivos 1.250, de 21 de julho de 1954 (BRASIL, 1954).

O artigo 136 do Anteprojeto do CTN dispunha que seria facultado aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões recíprocas, importe em terminação do litígio e conseqüente extinção do crédito tributário. O parágrafo único do referido artigo determinava que a lei tributária indicaria a autoridade competente para formalizar a transação, bem como as formalidades a serem observadas.

Destaca-se um trecho do relatório do Anteprojeto do CTN, apresentado por Rubens Gomes de Souza:

O art. 136 traça normas relativas à transação, reproduzindo, em substância, o art. 210 do Anteprojeto. Suprimiu-se a exigência de que a transação seja autorizada por lei tributária, não só porque o pode ser por lei de outra natureza, como a lei orgânica do Ministério Público, como principalmente porque o próprio Código a pode, desde logo,

autorizar [...]. No § único, cometeu-se à lei tributária indicar a autoridade competente para celebrar a transação e as formalidades a serem observadas em cada caso (SOUZA, 1954. P. 225).

Quando da aprovação do CTN, por força da Lei 5.172/1966, restou consignado no artigo 171 (BRASIL, 1966):

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 de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso (BRASIL, 1966).

De plano, merece ressaltar que é comumente afirmado pela doutrina que a expressão “determinação do litígio”, utilizada no *caput* do dispositivo acima transcrito, foi empregada de forma incorreta ou teria decorrido de um erro de digitação. Isso porque constava no artigo correspondente do Anteprojeto do CTN a expressão “terminação do litígio” e não “determinação do litígio” (BRASIL, 1954).

Todavia, em que pese o termo “terminação” ser mais claro e compreensível, não é correto afirmar que houve um equívoco na aplicação dos vocábulos, vez que um dos significados da expressão “determinação” é justamente o de “resolução” (FERREIRA, 2010. p. 233), ou seja, exatamente o significado que se almeja utilizar no artigo 171 do CTN (BRASIL, 1966).

Superada a questão semântica, mister se faz analisar o conceito da transação no âmbito tributário.

Consoante já explicitado, o artigo 171 do CTN dispõe que a lei pode facultar aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação para, mediante concessões recíprocas, por fim ao litígio e, conseqüentemente, extinguir o crédito tributário, indicando a autoridade administrativa competente para autorizá-la (BRASIL, 1966).

No Direito Tributário, a transação consiste em um mecanismo que objetiva resolver discussões entre o fisco e o contribuinte, minimizando a litigiosidade existente em ambos os polos.

Comentando a necessidade de atualização da legislação tributária, um dos maiores entusiastas do instituto da transação tributária, Heleno Taveira Torres, em 2003 já enfatizava as vantagens dessa modalidade alternativa de solução de conflitos:

Evitar contenciosos generalizados, desafogar a estrutura judicial, que atualmente só serve para garantir estatísticas de juízes, pela repetição do conteúdo das decisões, em tudo e por tudo idênticos, é dever de qualquer legislador comprometido com os valores

democráticos e republicanos mais elevados, dando condições ao bom funcionamento das instituições e dos mecanismos de tributação (TORRES, 2003, p.126).

Para Hugo de Brito Machado:

Transação é acordo. Diz o código civil que lícito aos interessados prevenirem ou terminarem litígio mediante concessões mútuas (art. 840). É da essência da transação a existência de concessões mútuas. Cada interessado cede um pouco do que entende ser o seu direito, para chegarem a um acordo, evitando um litígio ou pondo fim a este, se já iniciado (MACHADO, 2007, p. 236)

Um conceito clássico de transação, é extraído da obra de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Transação é palavra que, inicialmente, nos dá a ideia de qualquer tipo de negócio realizado. Todavia, no seu significado técnico-jurídico, o seu sentido é mais rigoroso, exigindo, das partes, a existência de dois pontos de vista diferentes, chegando-se a uma solução final diante de concessões mútuas ou recíprocas. Portanto, o vocábulo transação tem o sentido de uma composição amigável entre o credor e do devedor, com o propósito de por termo a determinada relação jurídica. (MORAES, 1994, p. 456).

Aliomar Baleeiro trata transação tributária com especial atenção à discricionariedade a ser exercida pela autoridade administrativa:

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 com o mesmo conteúdo do art. 1025 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. Ato jurídico, porque modifica e extingue obrigações preexistentes, e não contrato – apesar de prestigiosas opiniões em contrário – porque não cria obrigações. A autoridade só pode celebrá-la, com relativo discricionarismo administrativo, na apreciação das condições, conveniências e oportunidades, se a lei lh'o faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados. Tratando-se de ato, que exige critério elevado e prudência acurada, o CTN determina que a lei designará qual a autoridade competente para celebrar a transação a cada caso (BALEEIRO, 2013, p. 575).

Já Ricardo Lobo Torres entende que:

A transação implica no encerramento do litígio através de ato do sujeito passivo que reconhece a legitimidade do crédito tributário, mediante concessão recíproca da Fazenda Pública. O objetivo primordial da transação é, por conseguinte, encerrar o litígio, tornando seguras as relações jurídicas. O seu requisito essencial é que haja direitos duvidosos ou relações jurídicas subjetivamente incertas. Para que se caracterize a transação torna-se necessária a reciprocidade de concessões, com vista ao término da controvérsia. Renúncia ao litígio fiscal sem a correspondente concessão é mera desistência, e, não, transação (TORRES, 2010, p. 298-299).

Nesse sentido, pode-se definir a transação tributária como um negócio jurídico, celebrado pelo contribuinte e a autoridade designada por lei, referente a determinada relação jurídico-tributária controversa, que avençam em relação aos seus interesses contrapostos, por

meio de concessões recíprocas, resultando na extinção do litígio e, conseqüentemente, do crédito tributário.

Partindo desse conceito, a relação transacional possui quatro elementos formadores que merecem ser analisados, quais sejam: (1º) a existência do litígio; (2º) a intenção de encerrar o litígio; (3º) concessões mútuas e (4º) a necessidade de lei.

3.2.1 O litígio a ser resolvido

Consoante já explicitado, a transação tributária surge como forma alternativa de solução de conflito. Assim, por meio de um acordo, as partes resolvem uma relação litigiosa. Como ocorre no direito privado, no âmbito tributário a transação tem como ponto de partida uma dúvida (*res dubia*) sobre determinada relação jurídica.

Para Phelippe Toledo Pires de Oliveira, “Essa dúvida poderá se referir tanto à interpretação da norma jurídica aplicável, quanto à ocorrência ou subsunção dos fatos à norma. E será justamente essa dúvida que será dirimida pela transação” (OLIVEIRA, 2015, p.116).

Conforme enfatizado no Capítulo 2, a complexidade do sistema tributário brasileiro consiste no principal fator que impulsiona a litigiosidade no Brasil. Desse modo, o contribuinte deixa de cumprir com as obrigações tributárias por diversos motivos, desde uma divergência de interpretação de uma norma tributária até a simples falta de recursos financeiros. Logo, os litígios a serem dirimidos por meio da transação tributária vão dos mais simples aos mais complexos.

A expressão “litígio” contida no artigo 171 do CTN significa pleito, demanda ou conflito (BRASIL, 1966). Todavia, divergem alguns autores com relação à extensão do termo litígio. Parte da doutrina trata o conflito de interesses a ser resolvido judicialmente, ao passo que outros autores entendem que a expressão litígio também se aplica às controvérsias administrativas.

Para Bernardo Ribeiro de Moraes o litígio “somente existe em processo contencioso, onde existe formação do juízo para apreciação da causa” (MORAES, 1984, p.457). Assim, para o referido autor, a transação pode ser realizada somente em processos judiciais.

Outros autores, como Natália de Nardi Dacomo, entendem que a transação não se aplica somente a conflitos judicializados. Para essa corrente, a transação também pode ocorrer durante o contencioso administrativo (DACOMO, 2008, p. 118). Mesmo porque os conflitos em matéria tributária podem ser identificados nos âmbitos judicial e administrativo (nesse caso, desde que já tenha ocorrido o respectivo lançamento).

Seguindo os ensinamentos de Dacomo, destaca-se que o legislador do CTN, nesse caso, não primou pela rigorosa observância das expressões técnicas não havendo motivos para que não prevaleça um conceito mais amplo de litígio em detrimento do próprio instituto da transação e da racionalidade do sistema.

Logo, partindo do pressuposto de que a transação tem como objetivo resolver uma relação jurídica-tributária, que pode existir tanto no âmbito judicial quanto no administrativo, uma vez que não existem razões para limitar sua utilização apenas às contendas judiciais.

Outro ponto controverso consiste em definir se transação tributária admite a forma preventiva. Em que pese a literalidade do artigo 171 do CTN, alguns autores entendem que é possível a utilização da transação preventiva, da mesma forma como ocorre no âmbito do Direito Civil (BRASIL, 1966).

Helena Marques Junqueira afirma que não existe nenhuma vedação para o uso da transação de forma preventiva, baseando-se no fato de que a relação jurídico-tributária é controversa por natureza, ou seja, os conflitos não surgem somente a partir do lançamento fiscal (JUNQUEIRA, 2009, p. 98).

Já Paulo de Barros Carvalho, ao apontar as diferenças entre a transação tributária e a transação civil, deixa clara a impossibilidade da modalidade preventiva no âmbito do direito tributário.

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 a essência da transação. Os sujeitos do vínculo concertam abrir mão de suas parcelas de seus direitos, chegando a um denominador comum, teoricamente interessante para as duas partes, e que propicia o desaparecimento simultâneo do direito subjetivo e do dever jurídico correlato. Mas, é curioso verificar que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim pelo pagamento. O processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo. Tão singela meditação já compromete o instituto como forma extintiva de obrigações. Ao contrário do que se sucede no direito civil, em que a transação tanto previne como termina o litígio, nos quadrantes do direito tributário só se permite a transação terminativa. Há de existir litígio para que as partes, compondo mútuos interesses, transijam (CARVALHO, 2019, p. 479).

Contudo, de acordo com a redação do dispositivo legal em comento, tem-se que a transação tributária é admitida somente para pôr fim aos litígios já existentes (transação terminativa). A razão para essa conclusão é, de fato, simples: partindo-se do pressuposto de que a transação extingue o crédito tributário, referido instituto poderá ser utilizado somente após o lançamento fiscal, vez que só se pode extinguir o crédito tributário já constituído.

De mais a mais, existem outros institutos (consulta fiscal, denúncia espontânea) que servem para prevenir o litígio tributário, ou seja, são utilizados para encerrar uma controvérsia entre fisco e contribuinte antes do lançamento fiscal.

3.2.2 Intenção de encerrar o litígio

Partindo-se do pressuposto de que a transação possui natureza contratual²⁶, reconhece-se que referido instrumento deve pôr fim a um acordo de vontades celebrado entre as partes interessadas. Logo, para implementação da transação, surge a figura da autonomia da vontade das partes.

No âmbito do direito privado, prevalece, de forma absoluta, a autonomia da vontade das partes, cabendo somente aos particulares decidirem quanto ao grau das concessões mútuas que estão dispostos a fazer para encerrar o litígio.

Já no âmbito do direito público, apesar da autonomia da vontade não obedecer a mesma regra do direito privado, merece destaque a discricionariedade do ato administrativo, sobretudo quando se trata de transação tributária.

De fato, a autonomia da vontade no âmbito da administração pública é uma hipótese absolutamente excepcional. Para Oswaldo Othon de Pontes Saraiva, em regra, não existe autonomia de vontade para o agente público, sobretudo para extinguir a obrigação tributária, salvo a existência de lei que autorize, especificamente, a prática da transação (SARAIVA, p. 76, 2008).

Logo, desde que respeitados os limites legais e dentro de um juízo de oportunidade e conveniência, percebe-se a existência da autonomia da vontade das partes no âmbito da administração pública, especialmente quando se trata de transação tributária.

Por fim, para o aperfeiçoamento da transação torna-se imperiosa a vontade de transigir, intrínseca ao instituto, posto que a intenção de encerrar o litígio é essencial para a transação tributária.

3.2.3 Concessões mútuas

Outra condição prevista na legislação como requisito da transação tributária é a existência de concessões mútuas.

²⁶ Sobre a natureza jurídica da transação tributária vide Capítulo 5.

A expressão concessão, tem origem no verbo “conceder” que significa ceder, permitir, abrir mão. Assim, realizar uma concessão, nos termos do artigo 171 do CTN, consiste em renunciar a uma parcela do seu direito, com o objetivo de resolver um litígio (BRASIL, 1966).

Mas não basta apenas que existam concessões. Para que se caracterize uma transação, é indispensável que essas concessões sejam mútuas, ou seja, ambos os sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídico-tributária devem ceder parte do seu direito.

Sacha Calmon Navarro Coelho assevera que “...se apenas uma parte cede, não há transação, senão que ato unilateral capaz de comover ou demover a outra parte” (COELHO, 2012, p. 740). No mesmo sentido:

O último requisito da transação é a existência de concessões recíprocas. Vale dizer, para que o instituto seja caracterizado como transação, ambos os interessados devem ceder um pouco de suas pretensões em prol de um resultado comum. Assim se houver concessões de apenas umas das partes, o caso não será enquadrado como transação, sendo caracterizado como renúncia ou reconhecimento do direito (FERNANDES, 2014, p. 33).

Para Ana Paula Herrera, “Por concessões mútuas, entendemos que ambas as partes interessadas no acordo devem renunciar a parte do seu direito ou ainda reconhecer o direito do outro” (HERRERA, 2010, p. 286).

Assim, é justamente a reciprocidade de ônus e bônus é que distingue a transação de outros institutos do direito, sobretudo a renúncia ao direito próprio e a submissão ao direito de terceiro.

Destaca-se que referida reciprocidade não implica, impreterivelmente, que as concessões sejam equivalentes ou proporcionais, mesmo porque é praticamente impossível que isso ocorra, tendo em vista que o direito do sujeito ativo é totalmente distinto do direito do sujeito passivo da obrigação.

Outra questão que se coloca é saber qual o alcance dessas concessões por cada uma das partes interessadas. Para o fisco, as concessões, normalmente, consistem no prazo (parcelamento) para o pagamento e na redução dos valores do crédito tributário (principal, multa e juros), honorários advocatícios e encargos legais²⁷. Sobre esse assunto, é saber até onde

²⁷ Os encargos legais decorrem, originariamente, do artigo 21 da Lei nº 4.439/64, que previa o acréscimo de porcentagens devidas aos Procuradores da República, aos Promotores de Justiça e Procuradores da Fazenda Nacional (BRASIL, 1964). Posteriormente, o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.025/69 alterou aquele dispositivo para extinguir a participação dos servidores públicos na cobrança da dívida ativa e determinar que referido valor, agora no importe correspondente à 20%, será recolhido em favor da União (BRASIL, 1969). Ademais, nos termos do artigo 3 do Decreto-lei nº 1.569/77, ficou estabelecido que, na hipótese do pagamento do crédito inscrito em dívida ativa antes de remetida a certidão de dívida ativa para ajuizamento, haverá uma redução do encargo legal para o percentual de 10% (BRASIL, 1977).

essas concessões podem ir, ou seja, as reduções a serem aplicadas sobre o valor do crédito tributário, em decorrência da transação, poderiam se dar somente em relação às multas e juros ou poderiam, também, atingir o valor principal.

Existe ainda, como bem defende Ives Gandra da Silva Martins (MARTINS, 2008, p. 373-374), como exemplo de concessão, a possibilidade de o fisco abrir mão da natureza pecuniária do crédito tributário e aceitar, como forma de adimplemento da obrigação, outra prestação (dação em pagamento).

Com relação às concessões por parte do contribuinte, questiona-se se, efetivamente, existiriam concessões que legitimassem a transação tributária pelo fisco.

Para Phelippe Toledo Pires de Oliveira, o simples fato de o contribuinte renunciar ao direito de uma discussão judicial ou administrativa em decorrência da transação, por si só, já caracterizaria uma forma de concessão por parte do contribuinte (OLIVEIRA, 2013, p. 114-115). Ademais, existem outros exemplos de concessões por parte do contribuinte, como o pagamento do crédito tributário, com redução, antes do prazo para defesa e o pagamento dos honorários dos Procuradores da Fazenda Pública, ainda que não haja executivo fiscal.

Logo, ainda que não sejam equivalentes, é forçoso, para caracterização da transação, que haja concessões entre o fisco e o contribuinte, com vistas à extinção do crédito tributário.

3.2.4 Necessidade de lei

Consoante já explicitado, o *caput* do artigo 171 do CTN dispõe que a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação (BRASIL, 1966).

Assim, a lei complementar (CTN) autoriza a União, os Estados e os Municípios, por intermédio de suas legislações específicas, a regulamentarem a transação tributária. Nesse sentido, ensina Onofre Alves Batista Junior:

O CTN abre a possibilidade às pessoas políticas de, por meio de lei, disciplinarem a transação, isto é, a transação administrativo-tributária tem como pressuposto a existência de lei da entidade tributante disciplinando a sua celebração (BATISTA JUNIOR, 2007, p. 412).

Na mesma toada, Ricardo Lobo Torres entende que “a transação tributária, como outras figuras de extinção do crédito previstas no CTN (compensação e remissão) está sujeita ao princípio da reserva legal” (TORRES, 2010, p. 266).

Assim, quanto à necessidade de lei para realização da transação não há dúvidas: seja em decorrência da estrita legalidade tributária seja em decorrência do comando legal específico.

O desafio consiste em identificar se a norma a que se refere o artigo 171 do CTN é uma lei genérica, que somente autorizaria o fisco a formalizar a transação mediante determinadas condições e limites, com uma margem de discricionariedade ou se referida norma deveria ser uma lei específica, contendo todos os termos e condições da transação que se pretende aplicar a cada caso (BRASIL, 1966).

Essa divergência surge em decorrência da própria redação do parágrafo único do artigo 171 do CTN, o qual prevê que a lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso (BRASIL, 1966). Assim, não se sabe, em uma análise imediata do referido dispositivo, se é a autorização da autoridade competente que deve ser dada caso a caso ou se a lei autorizadora da transação que deve ser editada em cada caso específico.

Parte da doutrina defende que a norma regulamentadora da transação deve ser uma lei específica, não se admitindo a utilização desse instituto de forma genérica.

Inaugurando essa corrente, Paulo Henrique Figueiredo, em obra específica e pioneira sobre o tema da transação tributária destaca que “[...] para se operar a transação tributária, como dito, é absolutamente necessária a edição de uma norma autorizadora e específica, tendo em vista que a administração não goza de poder discricionário para firmar o pacto” (FIGUEIREDO, 2004, p. 142).

Ao tratar do assunto, Luis Eduardo Schoueri assevera que o legislador deve especificar, em cada caso, todas as condições que devem ser aplicadas à transação, extirpando qualquer possibilidade de discricionariedade por parte da administração pública (SCHOUERI, 2013, p. 623). Ainda no mesmo sentido, Eurico Diniz de Santi afirma que somente uma norma específica poderia autorizar a transação tributária (SANTI, 2009, p. 609).

Consoante já mencionado, em sentido oposto, existem aqueles que sustentam que a lei regulamentadora da transação tributária pode ser uma norma genérica. O principal fundamento dessa posição consiste, especialmente, na impraticabilidade de se elaborar uma lei específica para cada caso de transação.

Conforme destaca Rubens Miranda de Carvalho, diante das dificuldades dos processos legislativos dos entes políticos, se prevalecesse o entendimento no sentido de que seria necessária a edição de uma lei específica para cada caso o instituto da transação seria inviável ou, no máximo, seria utilizado somente pelos contribuintes pertencentes a grandes segmentos com considerável representatividade nas casas legislativas (CARVALHO, 2008, p.162).

Esse também é o posicionamento de Onofre Alves Batista Junior, para o qual o artigo 171 do CTN, ao prever que a lei poderá permitir a implementação da transação, autorizou que os entes políticos, por meio de normas genéricas, pudessem, através da discricionariedade inerente à administração pública, adotar a transação (BATISTA JUNIOR, 2002, p. 122)

Ainda no mesmo sentido, mas acrescentando um fundamento teleológico, destaca Phelippe Toledo Pires de Oliveira:

A despeito dos posicionamentos de escol em contrário, parece que a lei a que se referiu o legislador ao tratar da transação tributária é genérica. Primeiro, porque realmente exigir uma lei para cada caso concreto de transação significaria dificultar a transação em matéria tributária, tornando letra morta o disposto no art. 171 do CTN. Segundo, em razão de uma interpretação histórica e teleológica do referido dispositivo: o art. 210 do Anteprojeto do CTN elaborado por Rubens Gomes de Souza previa que a lei tributária poderia autorizar a transação; posteriormente, quando da elaboração o Projeto do CTN, suprimiu-se o adjetivo tributária do dispositivo; a justificativa apresentada para tanto foi que outras leis, inclusive a lei orgânica do Ministério Público, poderia autorizar a transação. Frise-se que, à época, era o Ministério Público quem defendia a União em matéria tributária e o art. 23, da Lei nº 1.341/51, permitia aos órgãos (membros) do Ministério Público transigirem desde que houvesse autorização de seu Procurador Geral. Ora, evidencia-se, pois, que a intenção da comissão era permitir que mesmo uma lei genérica, que não especificasse caso a caso as particularidades do conflito e as condições para sua celebração, pudesse autorizar a transação em matéria tributária entre a Fazenda e os contribuintes (OLIVEIRA, 2013, p.111).

Logo, em que pese os entendimentos em sentido contrário, merece prosperar a corrente que entende que a lei regulamentadora da transação a que se refere o parágrafo único do artigo 171 do CTN é norma geral e não específica (BRASIL, 1966). Vale destacar que, apesar de genérica essa lei deve estabelecer os limites, os critérios e as circunstâncias em que a transação deverá ser implementada, ou seja, deve haver limites à discricionariedade a ser exercida pela administração pública.

Assim, a expressão “cada caso” contida no parágrafo único do artigo 171 do CTN não se refere à necessidade de uma lei para cada caso, mas sim a uma autorização para cada transação a ser celebrada. Nesse diapasão, deverá o agente administrativo, de acordo com os requisitos, circunstâncias e limites previstos na norma geral, fundamentar sua decisão de transacionar.

4 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS INFORMADORES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A compreensão de um instituto e a sua compatibilidade com o respectivo ordenamento jurídico passa, necessariamente, pela análise de princípios.

Assim, mesmo com o advento da Lei 13.988/2020, a utilização da transação como alternativa para solução de conflitos tributários deve ser compatível o com os princípios informadores do respectivo sistema jurídico (BRASIL, 2020).

Os princípios consistem em premissas de um sistema jurídico que servem para orientar a aplicação da legislação posta. Nesse sentido, ensina Celso Antônio de Bandeira Mello:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica e lhe dá sentido harmônico (MELLO, 2013, p. 54).

Logo, os princípios, como base de ordenamento jurídico, emanam seus valores sobre as demais normas, contribuindo para compreensão do seu significado.

Para a maioria dos doutrinadores, dentre os quais destaca-se Paulo Bonavides, os princípios possuem força normativa e se encontram em posição hierárquica superior às demais normas do ordenamento jurídico (BONAVIDES, 2006, p. 256).

No mesmo sentido, elucida Fernanda Drumond Parasi, ao afirmar que “[...] os princípios revestem-se de natureza jurídica de normas e são dotados de relação de pertinência inexorável com o ordenamento jurídico [...]” (PARASI, 2016, p.56).

Portanto, para analisar a compatibilidade da transação tributária com o ordenamento jurídico brasileiro, mister se faz investigar referido instituto diante dos princípios informadores da administração pública.

4.1 Legalidade

No âmbito tributário, o princípio da legalidade está além do artigo 5º, II²⁸, da CRFB/1988 e do *caput* do artigo 37²⁹ do mesmo diploma legal, que exige do administrador público uma conduta pautada em lei (BRASIL, 1988).

Quando se fala em princípio da legalidade na seara tributária, deve-se observar, principalmente, a norma que veda aos entes públicos exigir ou majorar tributo sem lei que o estabeleça, *ex vi*, do artigo 150³⁰, inciso I da CBRF/1988 (BRASIL, 1988).

Logo, quando o assunto é exigência de lei, extrai-se do texto constitucional dois princípios: legalidade e legalidade estrita.

Roque Antônio Carraza afirma que, em atenção ao princípio da legalidade, a administração pública deve fazer o que está previsto em lei, impedindo, assim, que o Estado aja de forma arbitrária em detrimento dos administrados:

A Administração só pode fazer o que a lei lhe determina. [...] O fim precípua da Administração é agir debaixo da lei, cumprindo-a e fazendo com que seja bem cumprida, por seus servidores. De fato, o poder executivo para persecução dos fins públicos deve procurar na lei alguma determinação do que deve executar e como vai executar. Podemos dizer, sem exagero, que a lei é o norte da função administrativa. Qualquer ligeiro desvio de rota legal e o judiciário pode ser chamado a corrigi-lo. Ao contrário dos particulares, para quem “tudo que não está juridicamente proibido está juridicamente facultado (Kelsen), o Poder Público só pode fazer o que a lei lhe ordena, conforme a parêmia *prohibita intelliguntur quod non permissum* (CARRAZA, 2015, p. 281)

Assim, a legalidade genérica tem dupla dimensão: ao mesmo tempo em que é uma limitação do poder estatal, também é fundamento de validade para sua atuação. Enquanto o administrado pode fazer tudo que a lei não proíbe, o administrador público, contrariamente, só pode fazer aquilo que estiver previsto na lei.

Com relação à legalidade estrita, aplicável exclusivamente a matéria tributária, o mesmo autor destaca a obrigação dos elementos integrantes do tipo tributário estarem preconizados na lei:

²⁸ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988);

²⁹ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte” (BRASIL, 1988).

³⁰ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988).

Na verdade, em matéria tributária o princípio da estrita legalidade tributária leva ao da tipicidade fechada (ou da determinação). De fato, os elementos integrantes do tipo tributário devem ser formulados na lei de modo tão preciso e determinado que o aplicador tenha como introduzir critérios subjetivos de apreciação, que poderiam afetar, como já escrevemos, a segurança jurídica dos contribuintes [...]. Enfim, os tipos tributários devem necessariamente serem minuciosos, para que não haja espaço, por parte do Fisco, nem para emprego da analogia, nem da discricionariedade [...] (CARRAZA, 2015, p. 296).

Em suma, para que o princípio da legalidade seja cumprido, é necessário que a lei identifique a hipótese de incidência, defina os sujeitos da relação, a base de cálculo, a alíquota e a forma de lançamento.

Sublinha Onofre Alves Batista Junior que, apesar do princípio da legalidade servir de limite para as atuações administrativas (unilaterais ou consensuais), nessas derradeiras exige-se uma maior discricionariedade do administrador (BATISTA JUNIOR, 2017, p. 466).

Isso quer dizer que, desde que essa discricionariedade esteja prevista em lei, atendido estará o comando legal que se extrai do princípio da legalidade. Assim, para utilização da transação tributária, é necessário que exista uma lei pautada por parâmetros e diretrizes a serem observados pela autoridade administrativa.

Nesse sentido, os artigos 156, III e 171, ambos do CTN, consistem na norma matriz da transação tributária, conceituando o instituto e incluindo-o como forma de extinção do crédito tributário (BRASIL, 1966).

Já a Lei 13.988/2020 veio para regulamentar a transação tributária no âmbito federal, atendendo, assim, a estrita legalidade tributária preconizada no inciso I do artigo 150 da CRFB/1988 (BRASIL, 2020; BRASIL, 1988).

4.2 Eficiência administrativa

A versão garantística traçada pelo Estado Liberal, que surgiu no século XVIII, passando pelo Estado Social, vigorando até o início do século XX, ensejou o modelo administrativo burocrático. Acreditava-se que a lei abstrata e formal pudesse suprir todas as exigências para obtenção de um resultado eficiente.

Todavia, com o aumento das necessidades de intervenção do Estado, a administração passou a ser mais exigida no quesito eficiência. A sociedade passou a cobrar uma atuação administrativa fundamentada na eficiência.

Para Onofre Alves Batista Junior:

É evidente que não basta que seja dada ao cidadão a garantia de que seus direitos serão reconhecidos, mas é preciso que a ele seja assegurado que a ação administrativa se

desenvolverá de forma rápida, apropriada, segundo os critérios da eficiência e produtividade” (BATISTA JUNIOR, 2007, p. 98).

Em suma, a preocupação deixou de ser apenas o garantismo jurídico e a administração pública passou a perquirir uma atuação estatal direcionada à eficiência no atendimento das necessidades sociais.

Surge assim, conformado com a CRFB/1988, o Estado Democrático de Direito (BRASIL, 1988).

Todavia, em um Estado Democrático de Direito não basta, para sua legitimação, que o poder emane do povo. É indispensável que a administração pública proporcione aos seus administrados um resultado eficiente. Firma-se, então, o princípio constitucional da eficiência que exige uma persecução, por parte da administração pública, do bem comum.

Em síntese, com a constitucionalização do princípio da eficiência, introduzido pela Emenda Constitucional (EC) 19/1988 (BRASIL, 1988), que deu nova redação ao artigo 37 da CRFB/1988, busca-se atender, com eficiência, todas as necessidades econômicas, sociais e culturais dos administrados (BRASIL, 1988).

O reconhecimento da eficiência como princípio constitucional, consagra o dever de eficiência da administração pública, retirando do Estado qualquer resíduo de conformação do antigo império, quando o Estado agia como expoente máximo do poder.

Para Alexandre de Moraes “o administrador público precisa ser eficiente, ou seja, deve ser aquele que produz o efeito desejado, que dá bom resultado” (MORAES, 2013, p. 339). Destaca ainda, o mesmo autor, as características do princípio constitucional da eficiência, quais sejam: direcionamento da atividade ao bem comum; imparcialidade; neutralidade; transparência; busca pela qualidade; desburocratização e participação da população nos serviços públicos (MORAES, 2013, p. 341).

Nesse contexto, a possibilidade de transação no âmbito tributário fundamenta-se no princípio da eficiência, sobretudo pela participação do administrado no combate à ineficiência do fisco na recuperação do crédito tributário.

Para Onofre Alves Batista Junior o princípio da eficiência define, dentre outras coisas, a busca pela melhor forma de solução de conflitos, sendo a transação uma alternativa a ser experimentada (BATISTA JUNIOR, 2007, p. 462).

Enfim, o princípio da eficiência não apenas permite que administração pública se valha da transação como alternativa para solução de litígios tributários, mas também impõe que referido instrumento seja utilizado em prol de um resultado eficiente.

4.3 Igualdade

O princípio da igualdade é consagrado na CFRB/1988 como um dos valores absolutos da sociedade (BRASIL, 1988).

O inciso IV³¹ do artigo 3º da CFRB/1988 determina que consiste em um objetivo fundamental da República Federativa do Brasil promover o bem de todos. No mesmo sentido, o artigo 5º prevê, no seu *caput*³², uma igualdade sem distinção de qualquer natureza e no inciso I, a igualdade entre homens e mulheres (BRASIL, 1988).

No âmbito tributário, a igualdade está prevista no inciso II do artigo 150 da CFRB/1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (BRASIL, 1988).

Trata-se de norma específica. A isonomia tributária proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação. Em suma, os contribuintes que estão na mesma situação econômica devem ser tributados de forma igualitária. Para tanto, a lei precisa eleger critérios válidos a serem utilizados para distinguir os iguais dos desiguais.

Para Onofre Alves Batista Junior “[...]o tratamento igual não se dirige a pessoas integralmente iguais entre si, mas àquelas que são iguais sob os aspectos tomados em consideração pela norma” (BATISTA JUNIOR, 2007, p. 127). Significa dizer: os iguais podem diferir completamente sob outros aspectos tomados pelo legislador.

Diante do exposto, indaga-se se a transação tributária não seria execrável, tendo em vista a concessão de privilégios e, por conseguinte, de um tratamento diferenciado se comparado àquele ofertado aos demais contribuintes.

É imperioso destacar que para ser isonômica, não basta que a lei seja aplicada de modo uniforme entre os administrados. É preciso que, quando da sua aplicação, ela seja isonômica no seu conteúdo de modo que não diferencie os contribuintes “[...]senão por meio de fundadas e

³¹ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

[...] IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

³² “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes; I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

conjugadas medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionalmente postas” (ÁVILA, 2008, p. 77).

Trata-se da busca pela igualdade de fato. Isso porque os contribuintes somente poderão ser comparados quando a lei determinar um critério de comparação.

Conforme assevera Humberto Ávila “[...] somente uma distinção fundada em uma diferenciação factual existente entre os contribuintes poderá ser considerada válida” (ÁVILA, 2008, p. 44).

A transação tributária não viola o princípio da igualdade, vez que ele não significa um tratamento indistinto e universal. A aplicação desse princípio implica em um dever de diferenciação. Nesse compasso, aponta Onofre Alves Batista Junior:

[...] o fato do administrado ter sido tratado, no caso concreto, de forma diferenciada (especial) pela Administração, por si só, apenas por não ter sido dado o mesmo tratamento aos demais administrados, não caracteriza ofensa ao princípio. Em primeiro lugar, como visto, as pessoas ou situações são iguais ou desiguais de modo relativo, isto é, sob certos aspectos. Em segundo lugar, no caso concreto, a ponderação dos princípios intervenientes pode indicar maior peso ao vetor eficiência administrativa, em detrimento da ideia de isonomia. Em terceiro lugar, se a Administração possibilitar e não empregar o mesmo tratamento a todos aqueles que estiverem na mesma situação, não haverá que se falar em arbítrio ou em privilégio (ou discriminação) odioso, uma vez que igual oportunidade foi aberta aos demais administrados. (BATISTA JUNIOR, 2007, p. 127).

Logo, pode-se afirmar que no âmbito da transação, a igualdade tributária assume importante destaque enquanto princípio de igualdade de oportunidades. Assim, a transação tributária, desde que consista na abertura de igual oportunidade para os contribuintes que se encontram na mesma situação, não afronta o princípio da isonomia.

O simples fato de um contribuinte receber um tratamento diferenciado, em decorrência das circunstâncias que justificaram a transação, não significa, por si só, uma ofensa ao princípio da igualdade. Basta que a lei conceda os mesmos benefícios aos demais contribuintes que se encontrarem em situação análoga.

Na celebração de acordo entre o fisco e o contribuinte deve-se verificar qual critério legal está sendo utilizado, pois somente uma situação fática ou um fundamento legal distinto poderiam proporcionar um tratamento desigual entre aqueles administrados que se encontrarem na mesma situação.

Assim sendo, a isonomia a ser assegurada em uma transação tributária deve ser de acesso ao instrumento transacional e não do resultado. Logo, estando evidentes os critérios de diferenciação, não há violação à igualdade.

4.4 Proporcionalidade e razoabilidade

Apesar de diferenças conceituais, o princípio da proporcionalidade está intimamente relacionado ao princípio da razoabilidade, justificando assim que sejam tratados no mesmo tópico.

Diferentemente dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, consagrados no artigo 37 da CRFB/1988, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não estão previstos, taxativamente, no texto constitucional (BRASIL, 1988).

Segundo Onofre Alves Batista Junior (BATISTA JUNIOR, 2007, p. 116), o princípio da razoabilidade, por influência dos Estados Unidos, pode ser extraído a partir do artigo 5, LIV da CRFB/1988, o qual assegura que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (BRASIL, 1988).

Independentemente da omissão do texto constitucional, a ideia de razoabilidade e proporcionalidade encontra-se implícita e se infere de valores consagrados na CRFB/1988, dentre os quais se destacam a igualdade e a dignidade da pessoa humana (BRASIL, 1988), que devem ser observados diante de qualquer conflito de interesses.

Assim, em uma sociedade pluralista, diante de uma variedade de interesses (públicos e privados) cabe à administração pública proceder uma valoração comparativa para melhor atender o bem comum.

Nessa valoração, o princípio da razoabilidade impõe que se proceda a uma adequada consideração dos interesses públicos, quando uma série de soluções podem ser aplicadas ao caso concreto.

Sobre aplicação do referido princípio, destaca Onofre Alves Batista Junior que “No processo de escolha e tomada de decisão administrativa, na ponderação dos interesses, determinados valores são privilegiados com relação a outros”. (BATISTA JUNIOR, 2007, p. 112).

Mas não basta que a motivação da atuação administrativa seja coerente e racional, o resultado alcançado também precisa ser razoável. Além da racionalidade e do equilíbrio da conduta do administrador público, exige-se um resultado razoável.

Com efeito, afirma Phelippe Toledo Pires de Oliveira:

O princípio da razoabilidade, por sua vez, estabelece padrões para conduta do administrador. Por meio dele impõem-se a moderação, o comedimento e a sensatez daquele que administra a res pública. [...] Desta feita, verifica-se que tanto o princípio da proporcionalidade como o princípio da razoabilidade servem de mecanismos que oferecem balizas à atividade administrativa, limitando – porém, não eliminando – a liberdade do administrador na valoração da sua escolha. É por essa razão que esses

princípios são importantes no estudo da **transação administrativa** (grifo nosso). Em atenção a tais princípios o administrador público não poderá agir como bem entender, devendo observar os critérios estabelecidos em lei e, na margem da liberdade que lhe é concedida pela lei, respeitar os princípios do interesse público, da impessoalidade, da razoabilidade e proporcionalidade. (OLIVEIRA, 2015, p. 104-105).

Assim, o princípio da razoabilidade atua como um juízo de valor sobre a forma pela qual deve ser exercida a discricionariedade do agente público.

Noutra senda, Humberto Ávila ensina que a razoabilidade deve servir de base para aplicação de outras normas³³:

Relativamente à razoabilidade, dentre tantas acepções, três se destacam. Primeiro, a razoabilidade é utilizada como diretriz que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especialidades, deixa de se enquadrar na norma geral. Segundo, a razoabilidade é empregada como diretriz que exige uma vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual elas fazem referência, seja reclamando a existência de um suporte empírico e adequado a qualquer ato jurídico, seja demandando uma reação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir. Terceiro, a razoabilidade é utilizada como diretriz que exige a relação de equivalência entre duas grandezas (ÁVILA, 2009, p.154).

Para o mesmo autor, a razoabilidade “[...] exige a harmonização das normas com as suas condições externas de aplicação, bem como uma relação congruente entre o critério de diferenciação escolhido e a medida a ser adotada” (ÁVILA, 2009, p. 158)

Por essas razões, pode-se afirmar que razoabilidade, com relação à transação tributária, é pautada na existência de uma lei autorizadora e exprime juízo de equidade nas hipóteses em que for concedida a todos os contribuintes que cumpram os requisitos para formalização do acordo.

Ademais, a razoabilidade também pode ser percebida nas concessões mútuas, indispensáveis para caracterização da transação tributária. Assim é razoável para o fisco reduzir o crédito tributário com vistas ao término do litígio.

Com relação à proporcionalidade, esse princípio deve servir como critério para impor limites à atuação da administração pública, tendo como objetivo estabelecer uma relação entre os fins e os meios utilizados. Nesse sentido, destaca-se, novamente, os ensinamentos de Humberto Ávila:

O postulado da proporcionalidade exige que o Poder Legislativo e o Poder Executivo escolham, para a realização os seus fins, meios adequados, necessários e proporcionais. Um meio é adequado se promove o fim. Um meio é necessário se, dentre todos aqueles meios igualmente adequados para promover o fim, for o menos

³³ Norma (em sentido amplo), como sinônimo de leis (em sentido stricto), incluindo a CRFB/1988, e os princípios informadores do ordenamento jurídico.

restritivo relativamente aos direitos fundamentais. E um meio é proporcional, em sentido estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca (ÁVILA, 2009, p. 161).

No mesmo sentido, afirma Lucia Valle Figueiredo ao tratar do princípio da proporcionalidade: “Assim, o princípio seria decomposto em adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito” (FIGUEIREDO, 2004, p. 51).

Em outras palavras, a aplicação da proporcionalidade exige a relação de causalidade entre o meio e o fim, de modo que, adotando-se o meio, promova-se o fim.

No âmbito da transação tributária, a proporcionalidade deve guardar o meio empregado (consenso e concessões mútuas) e o fim (satisfação do crédito). Logo, esse princípio se mostra adequado na medida em que promove o fim, qual seja: satisfação do crédito tributário, ainda que de forma menos vantajosa.

Mesmo com as reduções inerentes à transação, é melhor para o erário, em determinadas situações, que haja o acordo. Isso porque o Estado, além de ter que arcar com as despesas para manutenção dos processos e das horas trabalhadas dos procuradores, acaba por aguardar anos e anos na expectativa de satisfação do crédito, que, muitas vezes, não ocorre.

Dessa forma, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade são notoriamente observados no caso da transação tributária. Espera-se que tanto o legislador, ao eleger os critérios e condições para implementação do acordo, quanto o administrador público, no exercício do seu ofício, ajam de forma razoável e proporcional.

4.5 Impessoalidade

Outro princípio de suma importância para o estudo do instituto da transação tributária é princípio da impessoalidade, também previsto no artigo 37 da CRFB/1988. Esse princípio decorre da própria formatação do Estado de Direito, em que deve imperar a vontade das leis e não a vontade pessoal do administrador público (BRASIL, 1988).

A impessoalidade, como princípio, surgiu com o objetivo de impedir o tradicional costume praticado pela administração pública de privilegiar alguns cidadãos em razão de sua posição na sociedade ou em troca de favores escusos.

A administração pública deve ser imparcial e o administrador deve agir de forma neutra, sempre em busca da finalidade maior que consiste em atender o bem comum. Nesse sentido, ensina Celso Antônio Bandeira de Mello:

A Administração tem que tratar todos os administrados sem discriminações benéficas ou detrimientos. Nem favoritismos nem perseguições são toleráveis. Simpatias ou

animosidades pessoais, políticas, ideológicas não podem interferir na atuação administrativa e muito menos interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie. O princípio em causa não é senão o próprio princípio da igualdade ou da isonomia. (MELLO, 2016, p. 117).

Em resumo, a atividade administrativa deve ser exercida sem privilégio a uns em detrimento de outros.

Destaca-se que o princípio da impessoalidade emana do princípio da igualdade, consagrado pela CRFB/1988 como alicerce do Estado Democrático de Direito. Nessa perspectiva, a igualdade carregada pelo princípio da impessoalidade, impõe a ausência de discriminações, ou seja, o administrador público não pode prejudicar nem privilegiar ninguém em razão de interesses particulares.

Todavia, como assevera Maria Teresa Ribeiro “[...] não é adequado considerar o princípio da imparcialidade, pura e simplesmente, como mera manifestação específica do princípio da isonomia” (RIBEIRO, 1996, p. 201).

Isso porque, enquanto o princípio da igualdade busca assegurar a justiça no tratamento dos particulares, o princípio da impessoalidade visa proteger a imparcialidade do administrador público nesse tratamento.

A impessoalidade se fundamenta na busca pelo bem comum e a igualdade encontra fundamento na dignidade da pessoa humana.

No âmbito da transação tributária, a impessoalidade determina que o agente administrativo, dotado de discricionariedade para formalização do acordo deve proceder com absoluta impessoalidade, ou seja, não pode considerar quaisquer elementos extrínsecos ao interesse público de transacionar.

4.6 Supremacia e indisponibilidade do interesse público

Uma das maiores dificuldades para aprovar a transação em matéria tributária traduz-se no axioma da indisponibilidade do interesse público, sobretudo em face da indeterminação conceitual do termo interesse público.

Por essa razão, antes de analisar a transação tributária em face da supremacia e indisponibilidade do interesse público, mister se faz identificar o conceito de interesse público.

Atualmente, a expressão interesse público está prevista em pelo menos 12 oportunidades na CFRB/1988, como, por exemplo, no artigo, 19, I³⁴ e no artigo 37, IX³⁵. Outra norma que contempla, consideravelmente, a referida expressão é a Lei 9.784/1999, que trata do processo administrativo da administração pública federal (BRASIL, 1988; BRASIL 1999).

Mas, a concepção de interesse público, como princípio, está longe de fazer parte da doutrina contemporânea. No Estado greco-romano, embora ainda não se utilizasse o termo interesse público, já se diferenciava os interesses da sociedade dos interesses individuais dos cidadãos (DI PIETRO, 2010, p 86).

Já na idade média, surgiu o conceito de bem comum, justificando a existência de uma sociedade política para satisfação do interesse coletivo.

Com o advento do Estado Social de Direito, desenvolveu-se o interesse público como princípio de Direito Público, conforme atesta Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

[...] com o crescimento do Estado, os próprios indivíduos passaram a exigir uma atuação do poder público, não apenas para o exercício das atividades de segurança, política e justiça, como ocorria no período do Estado Liberal de Direito, mas também a prestação de serviços públicos essenciais ao desenvolvimento da atividade individual, em todos os seus aspectos, pondo fim às injustiças sociais geradas pela aplicação dos princípios incorporados pelo Direito Civil. Por outro lado, esse novo Estado prestador de serviços, trouxe consigo a prerrogativa de limitar o exercício de direitos individuais, em benefício do bem-estar coletivo, pondo em perigo a própria liberdade individual (DI PIETRO, 2010, p. 92)

Nesse contexto, surgia então, o princípio, até hoje vigente, da supremacia e da indisponibilidade do interesse público.

Todavia, qual o significado de **interesse público**? A resposta à essa indagação passa pela análise de cada termo que compõe a referida expressão: interesse e público.

O termo **interesse** consiste na importância de determinado valor para um indivíduo ou um grupo de pessoas. Já a expressão **público**, remete à ideia do que é importante para o Estado (ESCOLA, 1989, p.237).

Assim, chega-se ao conceito de Celso Bandeira de Mello, para quem o interesse público consiste no “interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da sociedade e pelo simples fato de o

³⁴ Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes, relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público (BRASIL, 1988);

³⁵ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998): [...] IX - a lei estabelecerá os casos de contratação por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público (BRASIL, 1988);

serem” (MELLO, 2013, p. 62). Em suma, o interesse público corresponde ao interesse de uma maioria, representada pelo Estado.

Já Marçal Justen Filho preferiu se valer da técnica da conceituação negativa (excludente) para definir a aludida expressão. Assim, sob pena de uma inversão lógica, não é possível conceituar o interesse público apenas como o interesse do Estado ou partir da identidade do seu titular, vez que o interesse público existe antes mesmo do Estado (JUSTEN FILHO, 2005, p. 37).

Baseando-se nesses ensinamentos, pode se afirmar que o interesse público não corresponde ao interesse individual do Estado, na qualidade de pessoa jurídica de Direito Público, mas sim aos interesses dos seus administrados. O ente público age em nome da coletividade, atuando em prol dos interesses de toda a sociedade.

Intrinsecamente ligada à supremacia do interesse público, encontra-se a sua indisponibilidade, que decorre do entendimento de que o Estado, na qualidade de gestor dos bens e direitos públicos, está impedido de dispor desses bens ou direitos, excetuando-se as hipóteses legais.

Para Lúcia Valle Figueiredo, a indisponibilidade é uma consequência da supremacia do interesse público (FIGUEREDO, 2004, p. 68) posto que, mesmo delegando ao Estado o exercício das funções públicas, em nome da coletividade, este não tem autonomia, ressalvadas as hipóteses previstas no ordenamento jurídico, de dispor de seus bens e direitos.

Apesar do princípio da indisponibilidade do interesse público ser concebido como um axioma autônomo em relação à supremacia do interesse público, esses princípios estão diretamente conectados³⁶. Isso porque é de interesse da coletividade proteger os bens e direitos do Estado, sendo a indisponibilidade desses valores uma consequência lógica.

Assim a indisponibilidade do interesse público decorre da própria supremacia, dado que o Estado não pode se furtar a atender aos interesses coletivos, muito menos, renunciar os poderes necessários para consecução daquela finalidade (MEIRELLES, 2013, p. 110).

Diógenes Gasparini, por sua vez, assevera que “[...] a indisponibilidade do interesse público significa que os interesses, direitos e bens públicos não se encontram à livre disposição dos órgãos e servidores [...]” (GASPARINI, 2012, p. 72). Em outras palavras, o Estado, por

³⁶ Embora o princípio da indisponibilidade do interesse público seja concebido como um princípio independente em relação ao princípio da supremacia do interesse público, consistindo, inclusive, como pilares da administração pública, ele inspira e está, intrinsecamente, ligado à supremacia do interesse público, vez que é do interesse público manter os bens e direitos do Estado como indisponíveis para assegurar os bens, direitos e interesses da coletividade.

meio dos seus servidores, apesar de curador e gestor da coisa pública, pode utilizá-la sem, contudo, poder dela dispor livremente.

Por essas razões, torna-se imperiosa a existência de lei³⁷ que autorize o Estado a alienar seus bens, renunciar seus direitos, transigir, bem como definir quais são os interesses da coletividade.

Logo, indaga-se: até que ponto a transação no âmbito tributário convive em harmonia com os princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse público?

A doutrina especializada, capitaneada por Celso Antônio Bandeira de Mello, entende que, para analisar a legitimidade do Estado em transigir sem, contudo, afrontar a supremacia e a indisponibilidade do interesse público, é forçoso distinguir dois tipos de interesse: o interesse do Estado, enquanto sociedade (interesse primário) do interesse do Estado, enquanto pessoa política (interesses secundários) (MELLO, 2013, p. 67).

Para referido autor, o interesse público primário é aquele que coincide com a concepção mais pura do interesse público, quais sejam: interesse dos indivíduos enquanto membros de uma sociedade. Já o interesse secundário seria aquele que se concretiza nos interesses do Estado na qualidade de pessoa jurídica de direito público individualmente considerada. (MELLO, 2013, p. 75).

Da mesma forma, ensina Luís Roberto Barroso:

O interesse público é a razão de ser do Estado e sintetiza-se nos fins que cabe a ele promover: justiça, segurança e bem-estar social. Estes são os interesses de toda a sociedade. O interesse público secundário é o da pessoa jurídica de direito público, que seja parte em determinada relação jurídica, quer se trate da União, quer se trate do Estado-membro, do Município, ou de suas autarquias. Em ampla medida, pode ser identificado como interesse do erário, que é o de maximizar a arrecadação e minimizar as despesas (BARROSO, 2009, p.71).

Em suma, de acordo com o entendimento dos dois autores, o interesse primário confunde-se com a razão de existir do próprio Estado, sobretudo quanto a sua responsabilidade por buscar a justiça, a segurança e o bem-estar social dos seus administrados. Já o interesse secundário caracteriza-se por representar, objetivamente, os interesses particulares do Estado, enquanto pessoa jurídica de direito público.

Realizada essa distinção, conclui-se que somente os atos praticados pelo Estado em atenção ao interesse da coletividade (interesse público primário) são dotados do atributo da

³⁷ Lei (em sentido amplo), como sinônimo de norma jurídica, incluindo a CRFB/1988, as leis (em sentido *stricto*) e os princípios informadores do ordenamento jurídico.

supremacia em relação aos interesses particulares e devem, por conseguinte, observância ao princípio da indisponibilidade do interesse público.

O mesmo raciocínio já não se aplica quando o Estado age como pessoa política (interesse secundário).

Exemplificando, a tributação e arrecadação tributária coadunam-se com os interesses público primário e secundário, na medida em que o Estado busca recursos financeiros com o objetivo de atender aos interesses da coletividade (interesse primário) praticando, na qualidade de pessoa jurídica de direito público (interesse secundário), os atos inerentes à sua condição de sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

Sobre o tema, vale sublinhar as lições de José Ricardo Catarino:

Assim, o interesse fazendário mais não é do que uma fatia do interesse público em geral, e, nesta medida, ele se acha limitado às balizas impostas pela lei fundamental. Apresenta, é certo, a especificidade de dizer respeito à receita do estado, mas isso não lhe confere a natureza de uma suprallegalidade formal e material, que justifique que o Estado não possa, quando haja litígio sobre as pretensões das partes, transacionar, conquanto se verifiquem os demais pressupostos a que alude o CTN (CATARINO, 2016, p. 172).

Sendo assim, nada impede que a lei, respeitados os limites do interesse público primário, possa estabelecer os critérios para a extinção do crédito tributário por meio da transação veiculando, inclusive, os limites da discricionariedade a ser utilizada.

4.7 Publicidade e sigilo fiscal

O § 2º do artigo 1º da Lei 13.988/2020 dispõe que a utilização da transação tributária no âmbito federal deverá observar, entre outros, o princípio da publicidade, resguardadas as informações protegidas por sigilo (BRASIL, 2020).

Com o reconhecimento do Brasil, por meio da CFRB/1988 (BRASIL, 1988), como um Estado Democrático de Direito, as atrocidades cometidas durante o regime militar tornaram-se públicas. Para sepultar o Estado de Exceção, instaurado entre 1964 e 1985, como bem anota Rodrigo Borges Valadão, “[...] uma das intenções mais evidentes do Poder Constituinte de 1988 foi indicar que todos os atos emanados do Poder Público devem merecer a mais ampla divulgação possível [...]” (VALADÃO, 2005). Surgia, então, a publicidade dos atos administrativos.

O princípio da publicidade decorre do direito que todo cidadão tem de se informar e tomar conhecimento dos atos praticados pelo Estado. Além de constar no rol dos princípios

consagrados no artigo 37 da CRFB/1988, a publicidade dos atos administrativos também pode ser percebida no inciso XXXIII do artigo 5º, o qual impõe ao Poder Público o máximo de transparência (BRASIL, 1988):

Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo em geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

De acordo com Celso Bandeira de Mello “[...] não pode haver um Estado Democrático de Direito, no qual o poder reside no povo, ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessam [...]” (MELLO, 2009, p.114).

Assim, o acompanhamento do desenvolvimento da atividade administrativa deve ser oportunizado a todo e qualquer cidadão, vez que corresponde a um pressuposto essencial e inerente ao Estado Democrático de Direito.

A publicidade dos atos administrativos possibilita ao administrado tomar conhecimento dos atos praticados pelo Estado. Em contrapartida, o Estado torna-se transparente. Daí a importância desse princípio que, ao mesmo tempo, protege o interesse público, a moralidade e o respeito à dignidade humana.

José Afonso da Silva assevera que “A publicidade sempre foi tida como um princípio administrativo, porque se entende que o Poder Público, por ser público, deve agir com a maior transparência possível [...]” (SILVA, 2009, p. 653).

No âmbito da transação tributária, é preciso zelar para que não haja distinções injustificadas nos acordos firmados pelo Estado. Para tanto, é indispensável que todos os contribuintes tenham acesso às transações formalizadas pelo fisco, sobretudo as transações individuais³⁸.

Obviamente, essa publicidade encontra limites no sigilo fiscal que, embora não esteja expressamente previsto na CRFB/1988 (BRASIL, 1988), encontra-se amparado na inviolabilidade do direito à vida privada e à intimidade das pessoas (art. 5, inciso X), bem como no § 1º do artigo 145 da CRFB/1988 que determina que autoridade administrativa deve respeitar os direitos individuais do contribuinte:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
[...]
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária,

³⁸ Sobre transação individual vide Seção 8.1.1.

especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

O dever de observância ao sigilo fiscal está previsto no *caput* do art. 198 do CTN:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades (BRASIL, 1966).

Referido dispositivo (art. 198) determina, dentre outras coisas, o escopo das matérias que deverão ser protegidas pelo sigilo fiscal, quais sejam: aquelas obtidas em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e os estados de seus negócios ou atividades.

Logo, as informações que a PGFN vem publicando em seus sítios na *internet* não se enquadram nas matérias tidas como sigilosas, uma vez que não se referem à situação econômica ou financeira do sujeito passivo, mas sim às condições (descontos, prazos e formas pagamento) que foram formalizadas nos termos de transação³⁹.

Vale sublinhar que antes mesmo da regulamentação da transação tributária no cenário federal, desde 2009, quando foi acrescentado o artigo 14-E à Lei 10.522/2002, a RFB e a PGFN estão obrigadas a divulgar, mensalmente, os parcelamentos concedidos no âmbito de suas competências (BRASIL, 2002). Trata-se de uma exigência legal para fins de transparência, visto que o devedor gozará de um benefício público.

Por fim, a análise dos princípios informadores da administração pública identificados nas subseções acima, permite concluir que não existe óbice para utilização da transação no âmbito tributário.

³⁹ Todas as transações individuais concedidas pela PGFN encontram-se disponíveis no seguinte endereço eletrônico: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>.

5 NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Consoante explicitado na Seção 3.1, no âmbito do Direito Civil, com o advento do Código Civil de 2002 (CC/2002), restou pacificado o entendimento acerca da natureza contratual da transação, sobretudo em decorrência da sua inserção entre as espécies de contratos, *ex vi* do artigo 840⁴⁰ da referida norma (BRASIL, 2002).

Todavia, diversamente do que ocorre na seara privada, a doutrina brasileira ainda diverge sobre a natureza jurídica da transação em matéria tributária.

Referida divergência também pode ser percebida em outros países. Na Itália, por exemplo, também se questiona se o *accertamento com adesione*⁴¹ deve ser caracterizado como um ato unilateral, com ampla participação do contribuinte, ou de natureza contratual (BUSA, 2008, p. 533).

Mencionada separação também pode ser vista no Direito Espanhol, conforme ensina Túlio Rosembuj:

La dimensión contractual que impregna la transacción reúne los elementos propios de los actos de consenso – interés del particular, bilateral, efecto preclusivo – pero, acentuando, si cabe, la obligación mutua de las partes de cumplimiento de los pactos alcanzados, em los términos del Código civil: autoridad de cosa juzgada, em el bien entendido de su validez (ROSEMBUJ, 2000, p. 43).

Desse modo, como restará demonstrado nesta seção, no Brasil a transação em matéria tributária ora se reveste de ato administrativo, ora possui as características de contrato fiscal.

5.1 Ato administrativo ou contrato fiscal

A fim de identificar a natureza jurídica da transação tributária, mister se faz examinar os conceitos existentes na doutrina de ato administrativo e de contrato fiscal.

Ato administrativo é 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 (MEIRELLES, 2012).

Lúcia Valle Figueiredo traz o seguinte conceito:

Ato administrativo é a norma concreta, emanada pelo Estado, ou por quem esteja no exercício da função administrativa, que tem por finalidade criar, modificar, extinguir ou declarar relações jurídicas entre este (o Estado) e o administrado, suscetível de ser contrastada pelo Poder Judiciário. (FIGUEIREDO, 2000, p. 97).

⁴⁰ “Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas” (BRASIL, 2002).

⁴¹ Sobre *accertamento com adesione* vide Seção 6.1.

Entende-se também que o ato administrativo é uma junção de quatro elementos: (1º) declaração do Estado; (2º) regime jurídico administrativo; (3º) produz efeitos jurídicos imediatos; e (4º) controle judicial (DI PIETRO, 2005).

Quanto à classificação dos atos administrativos, destaca-se que ela não é uniforme na doutrina, dada a diversidade de critérios que podem ser adotados para seu enquadramento em espécies ou categorias afins.

Adotar-se-á, nesta pesquisa, a classificação de Hely Lopes Meirelles para quem as espécies de atos administrativos são divididas em: atos normativos; atos ordinatórios; atos negociais; atos enunciativos e atos punitivos (MEIRELLES, 2012).

Em que pese a relevância dos demais atos, destaca-se apenas o conceito de ato administrativo negocial, que consiste em um ato que não possui imperatividade, vez que seus efeitos são desejados pelo administrado.

Os atos administrativos negociais, “embora unilaterais, encerram um conteúdo tipicamente negocial, de interesse recíproco da administração pública e do administrado, mas não adentram a esfera contratual” (MEIRELLES, 2005, P.186). Incluem-se nesta modalidade as licenças, permissões, autorizações e alvarás.

Em suma, o ato administrativo negocial manifesta a vontade da administração pública em concordância com o interesse dos particulares.

Para Heleno Torres, a transação tributária tem natureza de ato administrativo simplesmente pelo fato de o direito tributário encontrar-se inserido no âmbito do direito público, e, por conseguinte, tratar-se de direito supostamente indisponível (TORRES, 2008, p. 298).

De fato, deve-se reconhecer que o consenso obtido entre a administração pública e o particular é, muitas vezes, vertido em um ato administrativo unilateral. Por essa razão, justifica-se a expressão “atos carecidos de colaboração”, pois eles são obtidos em colaboração com o particular e buscam a obtenção do seu consentimento prévio ou posteriormente ao ato administrativo (NABAIS, 1994, p.100).

Natália Dacomo caracteriza a transação tributária como ato administrativo participativo:

Para nós, a transação é ato administrativo participativo, pois, antes da concretização unilateral, existe um momento de diálogo entre Fisco e o contribuinte, no processo de produção, que possibilita a elaboração de um ato administrativo, isto é, o reconhecimento de que o ato é emitido com base em um acordo. Reiteramos nossa convicção de que, na esfera do direito público a transação é norma individual e concreta, ou seja, um ato administrativo. Mas trata-se de uma espécie do gênero ato administrativo que terá a participação do contribuinte no seu processo de produção. (DACOMO, 2009, p. 115).

Aliomar Baleeiro também repele a natureza contratual da transação tributária, sob o fundamento de que referido instituto apenas extingue ou modifica obrigação, mas não a cria (BALEIRO, 2013, p. 1324).

Heleno Taveira Torres também entende que a transação não possui natureza contratual, devendo ser caracterizada como ato administrativo:

Para dar contornos de aplicação do mecanismo em apreço e guardando vistas ao quanto alega a doutrina estrangeira a respeito, nenhuma razão assiste àqueles que querem ver no ato decisório do procedimento uma espécie de contrato entre contribuinte e a administração. Nada mais descabido. O que se verifica é tão-só a potência no sistema jurídico de uma norma individual a concreta, típico de ato administrativo, por meio do qual o contribuinte chega a um entendimento prévio com a administração, participando do procedimento (TORRES, 2008, p. 1.765)

Desse modo, ainda que o contribuinte faça concessões com o fito de pôr fim ao litígio, ao final, ele acaba por aceitar as condições ofertadas pela administração pública.

Todavia, mesmo para aqueles que sustentam que o acordo transacional consiste em um ato administrativo, mister se faz reconhecer que não se trata de mero ato unilateral da administração pública, mas, no mínimo, de ato com ampla participação do contribuinte.

Definir a transação como simples ato administrativo é dizer que cabe ao contribuinte somente aceitar ou não as condições concedidas pelo fisco, conforme sugerido por Heleno Taveira Torres.

Logo, se por um lado o acordo transacional, por depender de lei⁴², pode ser considerado um ato administrativo, por outro lado, por envolver uma negociação entre contribuinte e fisco, não pode se limitar a uma simples manifestação unilateral da administração pública.

Assim, conceber a transação tributária, em todas as suas modalidades, como um ato administrativo, mesmo negocial, não parece conferir a importância do referido instituto, mormente diante da exigência de concessões mútuas⁴³ consoante determina o artigo 171 do CTN (BRASIL, 1966).

⁴² 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 ele, 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 realização dos bens públicos. Em algumas situações é mais conveniente para o interesse público transigir e extinguir o litígio, do que levar este à última instância, com a possibilidade de restar a Fazenda Pública, vencida. Daí a possibilidade de transação. Em casos estabelecidos na lei, naturalmente, e realizada pela autoridade à qual a lei atribuiu especial competência para esse fim (MACHADO, 2008, p. 115).

⁴³ Sobre concessões mútuas vide Seção 3.1.3.

Mesmo porque, é possível cominar a natureza jurídica específica de contrato para determinadas formas de atuação consensual em matéria tributária, dentre elas a transação. Veja-se:

Os contratos são instrumentos que servem de suporte material para um acordo de vontades, tendo nessa bilateralidade uma característica fundamental, conforme ensina Cezar Peluso ao comentar o Código Civil:

De qualquer maneira, dúvida nunca houve de que a transação consubstanciasse, como consubstancia, negócio jurídico bilateral, cuja finalidade se volta à prevenção ou extinção de uma incerteza obrigacional, ou seja, de uma controvérsia, uma dúvida que tenham as partes vinculadas a uma obrigação, que elas solucionam mediante concessões recíprocas, mútuas.” (PELUSO, 2014, p.810).

Na transação tributária, a bilateralidade é evidente, pois somente será implantada mediante consenso das partes com relação ao montante do tributo e à forma de pagamento. Nesse contexto, percebe-se a possibilidade de atribuir à transação tributária a natureza jurídica de um contrato fiscal.

O ônus da Fazenda Pública será, por exemplo, dispensar parcialmente o contribuinte do pagamento do crédito tributário, esse compreendido como principal, juros e multa, enquanto que o ônus do contribuinte consistirá em renunciar ao questionamento e adimplir com o pagamento, nos termos pactuados.

As vantagens para o fisco se verificam pela possibilidade efetiva do recebimento enquanto para o contribuinte a vantagem consiste em equacionar, dentro da sua realidade, mormente quanto à sua capacidade de pagamento, um passivo tributário.

Hugo de Brito Machado, manifesta entendimento pela natureza contratual da transação tributária:

A transação, no sentido específico que essa palavra tem no âmbito desse parecer, é um ato de vontade. É bilateral, podendo ser considerada um contrato. Os que afirmam não ser a transação um contrato, o fazem apenas a consideração de que ela apenas extingue direitos (MACHADO, 2010, p.14).

Na mesma linha, ensina Onofre Alves Batista Junior:

A transação administrativo-tributária é contrato de direito que possibilita, mediante a existência de controvérsia (efetiva ou potencial) a fixação acordada do montante do crédito tributário (transação administrativa preventiva de fixação), anteriormente ao lançamento, bem como a extinção das obrigações tributárias controversas (ou do crédito tributário) por meio do perdão de multas (ou de parte das multas), ou mesmo do afastamento do tributo (ou de parte deste) tal como se dá na anistia ou remissão (figuras específicas do CTN. (...) Pode-se verificar que a transação administrativo-tributária terminativa é contrato administrativo de transação que estabelece “caminho acertado alternativo”, possibilitando que as obrigações controversas, postas pela lei de forma heterônoma sejam extintas” (BATISTA JUNIOR, 2007, p. 415-418)

Assim, se considerada simplesmente como ato administrativo, a transação representaria um “[...] mero mecanismo para se verificar a realidade resultante da incidência legal, realidade esta encoberta por uma penumbra que impede que se verifique com exatidão a matéria fática” (BATISTA JUNIOR, 2007, p. 415).

Desse modo, para o referido autor, a transação tributária assume feição contratual por possibilitar às partes acordarem sobre o valor do crédito tributário, assim considerado como principal, juros e multa.

José Casalta Nabais, reconhece a transação como um verdadeiro contrato fiscal, ao admitir que no decurso do procedimento tributário, acordos relativos à prestação tributária – que se referem à sua determinação ou mesmo referentes à sua exigibilidade – são obtidos por meio de concessões recíprocas (NABAIS, 1994, p. 108).

Outro elemento que serve para atribuir a natureza de um contrato fiscal à transação tributária consiste na boa-fé das partes envolvidas. Para Silvio de Salvo Venosa a boa-fé “se estampa pelo dever das partes de agir de forma correta, eticamente aceita, antes, durante e depois do contrato, isso porque, mesmo após o cumprimento de um contrato, podem sobrar-lhes efeitos residuais” (VENOSA, 2017, p. 372).

Em outras palavras, a boa-fé é imprescindível para validade dos contratos do âmbito do Direito Civil, assim como na transação tributária, sob pena de se desvirtuar do ordenamento jurídico e do equilíbrio das partes.

Com relação ao requisito de conformidade legal dos instrumentos contratuais, não há o que se questionar, vez que o artigo 171 do CTN encontra-se devidamente regulamentado, no âmbito federal, pela Lei 13.988/2020 (BRASIL, 1966; BRASIL, 2020).

Vale salientar que esse entendimento (reconhecer a transação tributária como um contrato fiscal), não é isento de críticas. Sua oposição se observa com base nos argumentos de desigualdade das partes, ausência de discussão, possibilidade de revogação unilateral pela administração pública, bem como no fato de o acordo se integrar, ao final, num ato administrativo que, na pior das hipóteses, será implícito de aceitação.

Contudo, contra o argumento da revogabilidade, aponta-se que tal faculdade de revogação encontra paralelo na possibilidade que os contratantes privados dispõem de resolver o conflito por inexecução da outra parte.

A seu turno, ausência de discussão não é incompatível com a noção de contrato e significa tão simplesmente que se trata de contrato de adesão pelo qual o contribuinte “adere” ao regime previsto na lei.

Por derradeiro, o fato de haver integração do contrato com a vontade da administração pública não desfigura a natureza contratual, podendo, quando muito, resultar na classificação de tal situação jurídica como ato misto (ato administrativo e contrato fiscal).

6 A EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA

A busca por formas alternativas de solução de conflitos no âmbito tributário não consiste em um fenômeno singular do Brasil. Muito antes do Brasil regulamentar a transação tributária no âmbito nacional, por meio da Lei 13.988/2020, outros países já possuíam disciplina normativa e prática sobre o referido instituto, razão pela qual as legislações estrangeiras merecem especial atenção (BRASIL, 2020).

Em uma sociedade pluralista e num mundo globalizado, não é aconselhável analisar sistemas jurídicos hermeticamente isolados, vez que os problemas e desafios se assemelham.

Neste capítulo, será descrita e analisada a eficácia das modalidades desse instrumento em outros sistemas jurídicos, especificamente os modelos de transação tributária utilizados na Itália, principal inspiração para o Projeto de Lei 5.082/09, nos Estados Unidos da América (EUA), cuja experiência foi inclusive citada na exposição de motivos da Medida Provisória 899/2019 e na Espanha, devida à grande semelhança com a transação tributária regulamentada pela Lei 13.988/2020 (BRASIL, 2009; BRASIL, 2019; BRASIL, 2020).

Mister se faz salientar que, apesar da pesquisa ter tratado sobre esses três países, existem outros ordenamentos jurídicos, especialmente, em Portugal, na França, no México e na Alemanha, que dispõem sobre institutos que se assemelham à transação tributária.

6.1 Itália

A experiência italiana serviu de base para Projeto de Lei brasileiro 5.082/2009⁴⁴ (Projeto de Lei Geral de Transação em matéria tributária no Brasil) (BRASIL, 2009). Em 2007, o Procurador Geral da Fazenda brasileira enviou para o Ministro da Fazenda um anteprojeto de lei⁴⁵, que viria a se tornar o Projeto de Lei 5.082/2009, contendo dados do modelo transacional adotado pela Itália, demonstrando a redução do número de litígios tributários em decorrência do uso da transação (BRASIL, 2009).

De fato, a transação tributária há muito tempo não é, na Itália, um tema desconhecido. Pelo contrário, a Itália certamente é o país que há mais tempo utiliza os métodos alternativos de solução de conflitos no âmbito tributário, dentre eles: a transação.

⁴⁴ Sobre o Projeto de Lei 5.082/2009, vide Capítulo 7.

⁴⁵ Os dados apresentados pela PGFN constam do Ofício 624/PGFN/PG, de 14 março de 2007. (PGFN, 2007)

Desde 1877 a legislação italiana já previa que a autoridade fiscal poderia promover acordos (*concordato*) com os contribuintes para definirem a renda tributária. Segundo Carlos Yuri Morais, em 1907 a legislação italiana (*Imposto de Richezza Mobile*) já previa que os sujeitos da relação jurídico-tributária poderiam transacionar a respeito da determinação da renda tributável. (MORAIS, 2008, p.494).

O *concordato tributário*, nessa época já apresentava uma certa semelhança com a transação tributária prevista no art. 171 do CTN, uma vez que, em algumas modalidades, o lançamento fiscal era formalizado após a abertura de um procedimento contraditório entre a Fazenda Pública e o contribuinte (BATISTA JUNIOR, 2007, p. 394).

Nesse sentido, o lançamento fiscal era realizado somente após a tentativa de um acordo (*concordato tributário*) entre os sujeitos passivo e ativo da obrigação tributária. Não ocorrendo a transação, formalizava-se o lançamento e instaurava-se, a critério do contribuinte, o contencioso fiscal.

Destaca-se que nessa época, referido acordo não era definitivo. As comissões tributárias italianas de primeira instância podiam revogá-lo sempre que fosse evidenciada, no caso concreto, a possibilidade de aumento da receita tributável.

Segundo Francesco Moschetti, eram consideráveis as críticas ao sistema até então adotado, vez que o lançamento fiscal, diferentemente do que era constatado à época, deveria retratar, como regra, a contabilidade do contribuinte. Logo, o *concordato* deveria existir somente em situações excepcionais quando o contribuinte apresentasse uma escrita fiscal e contábil irregulares (MOSCHETTI, 1996, p. 120-121).

Assim, o *concordato* contribuía para postergação do pagamento dos impostos colocando em risco, por conseguinte, a credibilidade da Administração Pública.

Por essas razões, apesar de permanecer vigente no ordenamento italiano durante décadas, em 1971, por meio Lei 825/71, o *concordato tributário* foi praticamente extirpado da legislação daquela País (ITÁLIA, 1971). A partir daí, restou eliminada a possibilidade do contribuinte participar do lançamento, restando, assim, apenas a discussão no âmbito judicial.

Essa alteração eliminou a possibilidade de composição entre a administração e o contribuinte, cabendo a ele apenas aceitar as condições impostas unilateralmente pela autoridade fiscal.

O fim do *concordato* fortaleceu o poder impositivo do fisco que passou a apurar unilateralmente o crédito tributário o que agigantou, conseqüentemente, a litigiosidade e contribuiu para a demora na solução das lides (MOSCHETTI, 1996, p. 122).

Ao descrever sobre esse momento histórico, Honofre Alves Batista Junior afirma que:

Pari passu, para fazer frente à evasão, a legislação tributária tornou-se cada vez mais severa e odiosa para os contribuintes, incorporando, cada vez mais, alternativas rígidas, tais como a criminalização de ilícitos tributários, mesmo para situações de menor gravidade; aumento na quantidade de obrigações acessórias; o estabelecimento de pautas e de tributação com base em indicadores; a fixação de presunções, uma vez que se havia perdido a confiança na veracidade da escrita fiscal; etc (BATISTA JUNIOR, 2007, p.395-396).

O quadro permanente de litigiosidade agravou a rivalidade entre a administração pública e o contribuinte, ensejando uma crescente intolerância por parte dos administrados, deixando clara a conveniência e a necessidade de proporcionar maiores garantias ao contribuinte.

Com edição da Lei 656/94 (ITALIA, 1994), bem como do Decreto Legislativo 218/97 (ITÁLIA, 1997), o legislador italiano buscou combater a citada litigiosidade e a descrença dos contribuintes diante de um autoritarismo fiscal exacerbado.

Assim, a Itália retomava a ideia de soluções acertadas para o lançamento fiscal, criando, dentre outras formas alternativas para solução de conflitos tributários, o *accertamento con adesione*⁴⁶ e a *conciliazione giudiziale*⁴⁷ que permitem a busca pela “verdade real” sobre os fatos ocorridos e o acertamento de incertezas fáticas.

O *accertamento con adesione* retorna com a possibilidade de celebração de acordos entre o contribuinte e a autoridade fiscal antes da demanda ser judicializada. Essa solução concertada, que se aplica somente na **fase administrativa**, abrange os principais impostos diretos e indiretos e pode ser proposta por ambas as partes.

O fisco apresenta uma proposta de entendimento para apuração do tributo, facultando ao contribuinte, antes do lançamento, questionar e apresentar as suas razões. Efetuado o lançamento, cabe ao contribuinte formalizar sua adesão.

Instaurado o procedimento de *accertamento*, somente após o consenso é que a autoridade fiscal formaliza o lançamento, que é concretizado com a adesão do contribuinte. O valor acertado na transação não poder ser questionado pelo contribuinte e tão-pouco revisto de ofício, exceto se eivado de vícios de quanto à vontade dos agentes.

Enfim, o procedimento para a formalização do *accertamento* compreende quatro fases: (1ª) iniciativa do fisco ou do contribuinte; (2ª) contraditório; (3ª) formação da proposta de adesão e (4ª) o perfazimento da adesão pelo contribuinte (INFANTE, 2010, p. 47). A adesão

⁴⁶ITÁLIA. *Agenzia Entrate. Accertamento con adesione.* Disponível em: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/accertamento-con-adesione-cont-strum-defl>. Acesso em: 22 dez. 2021.

⁴⁷ITÁLIA. *Agenzia Entrate, Conciliazione-giudiziale.* Disponível em: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/conciliazione-giudiziale>, Acesso em: 22 dez. 2021.

do contribuinte permite a redução de até um terço das penalidades administrativas (multas, juros) e é considerada uma atenuante caso a conduta do contribuinte seja passível de responsabilização penal.

Enquanto o *accertamento con adesione* ocorre durante a fase administrativa a *conciliazione giudiziale* ocorre na **fase judicial**. Conforme destaca Donizete Fátima Michelin, trata-se de uma nova oportunidade para extinção do litígio, (MICHELIN, 2008, p. 343). É aplicável a todos os litígios fiscais, em primeira ou segunda instância.

Segundo Natália de Nardi Dacomo, a doutrina italiana distingue duas espécies de *conciliazione giudiziale*, quais sejam: o acordo preventivo e o acordo perante o juízo (DACOMO, 2008, p. 176).

No acordo preventivo, mesmo já instaurado o procedimento judicial, o acordo é formalizado previamente, “fora” do processo, cabendo ao juízo apenas homologá-lo. Já no acordo perante o juízo a formalização se dá em audiência. Em ambos os casos, o juízo não participa da “negociação” apenas verifica os pressupostos e as condições de admissibilidade do acordo celebrado.

A *conciliazione giudiziale* permite ao contribuinte usufruir de redução das penalidades administrativas no importe correspondente a 60% (sessenta por cento) na primeira instância e 50% (cinquenta por cento) na segunda.

Enfim, a transação tributária foi reintroduzida na Itália com o objetivo inicial de aproximar o contribuinte da autoridade fiscal (democracia participativa) e, por conseguinte, reduzir a litigiosidade e aumentar a eficiência da arrecadação tributária.

6.2 Estados Unidos da América

Assim como ocorre na Itália, os Estados Unidos da América (EUA) também se valem de formas alternativas para resolução de conflitos no âmbito tributário, conhecidas como *alternative dispute resolution (ADR)*⁴⁸.

⁴⁸ Segundo João Aurino de Melo Filho: “No início da década de noventa, houve a grande expansão dos meios alternativos de resolução de conflitos nos Estados Unidos com o forte apoio do governo federal e dos estados federados. Aplicação da ADR cresceu em praticamente todos os setores da sociedade americana. [...] Em 1990, o Congresso Nacional americano publicou dois estatutos que promoveram a expansão da ADR no governo federal. O primeiro chamado *The Administrative Dispute Resolution Act (ADRA)* dava às agências federais autoridade para usar esses meios alternativos para resolver grande parte dos litígios administrativos, com a inserção das exigências da ADR em todos os seus contratos de bens e serviços. O segundo, denominado *Negotiated Rulemaking Act (NRA)*, determinava que as agências reguladoras deveriam usar a negociação no âmbito administrativo. [...] Em observância à determinação acima, mediante reforma na legislação fiscal federal americana (*Reform Act* de 1998), também conhecida como *Bill of Right* do contribuinte, foram introduzidas numerosas alterações ao Interna

De acordo com Henriette Bertrand, os EUA sempre evitaram a utilização de meios coercitivos no ofício da arrecadação tributária, prevalecendo os procedimentos consensuais entre fisco e contribuinte (BERTRAND, 2004, p.11).

Ao contrário dos outros países, incluindo o Brasil, nos EUA a transação é adotada como regra (prática corriqueira) na cobrança do crédito tributário. Segundo Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy “oitenta por cento das questões são resolvidas administrativamente, sem intervenção do judiciário”. (GODOY, 2010, p. 87). E continua:

É política do IRS oferecer ao contribuinte oportunidades para recolhimento de débitos fiscais, resguardando-se, de certa forma, e reconhecendo-se, as características específicas e fáticas dos devedores. Há amplo leque de procedimentos formais que conduzem à transação, antes de eventual julgamento do caso (administrativo ou judicial), evitando-se esse último. Há também, por parte de vários tribunais fiscais, administrativos ou judiciais, esforço para o implemento de acordo, de modo que se tem também a possibilidade de transação ao longo de disputa administrativa ou judicial (GODOY, 2008, p. 87).

Constata-se que o objetivo da solução acertada no direito norte-americano é, de fato, o recebimento do tributo, pouco importando as condições das concessões a serem feitas, desde que o fisco receba de acordo com a capacidade de pagamento de cada contribuinte.

Conhecidas como *settlement of tax disputes*, as modalidades de transação tributária nos EUA encontram-se disciplinadas nos § 7121, 7122 do Capítulo 74 do *Internal Revenue Code (IRC)*. (ESTADO UNIDOS DA AMÉRICA, 2021).

Para facilitar o acesso dos contribuintes às informações, o fisco americano, (*Internal Revenue Service – IRS*) disponibiliza pelo *site*, os formulários e as orientações necessárias para instruir aqueles que têm interesse em formalizar um acordo (WATSON, 2006).

Uma instituição que tem colaborado muito para tornar a transação tributária cada vez mais acessível nos EUA é o *Taxpayer Advocate Service (TAS)*.

Trata-se de uma organização independente, dentro da *IRS*, que atende os contribuintes que estão sofrendo, ou prestes a sofrer, danos econômicos irreparáveis em decorrência de uma fiscalização *IRS*. O *TAS* trabalha para proteger os direitos do contribuinte e ajudar indivíduos, proprietários de negócios e organizações isentas com questões fiscais não resolvidas. Duas vezes por ano o *TAS*, com o objetivo de assegurar um tratamento justos aos contribuintes, envia relatórios ao Congresso Nacional propondo soluções para problemas sistêmicos que afetam os contribuintes daquela país.

Revenue Code, dentre elas a previsão de utilização dos meios alternativos de resolução de litígios (MELHO FILHO, 2018, p. 356).

Atualmente, existem duas modalidades de *settlement of tax disputes* (resolução de disputas fiscais) nos EUA, quais sejam: *closing agreements* (acordos terminativos) e *offers in compromise* (ofertas de compromisso).

Os *closing agreements*, previstos no §7121⁴⁹, do Capítulo 74 do *Internal Revenue Service (UNITED STATES OF AMERICA, 2021)*, são acordos conclusivos extrajudiciais que resolvem, de forma definitiva, o conflito tributário. Podem ser celebrados a qualquer momento, antes do litígio tornar-se judicial, exceto nos casos de falência, quando os *closing agreements* prescindem de autorização da Corte de Justiça.

Pode-se objeto desse acordo qualquer obrigação tributária (principal ou acessória), incluindo as vincendas. Nesse sentido, conforme ensina Honofre Alves Batista Junior, as autoridades fiscais possuem ampla margem de discricionariedade.

O acordo conclusivo é a fórmula genérica de transação administrativa-tributária. Para seu manejo, o Direito norte-americano abre ampla margem de apreciação discricionária, bastando, a critério do Secretário do Tesouro, que o caso pareça vantajoso para o Erário e que o contribuinte exiba boas e suficientes razões para desejar o acordo (BATISTA JUNIOR, 2007, p.404).

Não há nenhum outro país em que o fisco possua tamanha discricionariedade para “negociar” com o contribuinte e formalizar o lançamento fiscal por meio da transação tributária.

A formalização do acordo vincula as partes de forma definitiva, o que impede sua alteração bem como a rediscussão dos pontos acordados, exceto nos casos de comprovada fraude, má-fé ou declaração falsa por parte do contribuinte.

Diferentemente do que ocorre no Brasil, eventual descumprimento do *closing agréments* por parte do contribuinte não implica em recomposição do crédito tributário originário, caracterizando, assim, uma verdadeira novação da obrigação tributária.

Outra modalidade de *settlement of tax disputes* é o *offer in compromise*, previsto no §7122⁵⁰ do IRC. Referida modalidade, inclusive, foi citada na exposição de motivos da Medida Provisória 899/2019 (BRASIL, 2019), convertida na Lei 13.988/2020, como similar ao modelo de transação tributária proposto naquela oportunidade (BRASIL, 2020).

⁴⁹ Nesse sentido é a redação do § 7121 do IRC. “*The Secretary is authorized to enter into an agreement in writing with any person relating to the liability of such person (or of the person or estate for whom he acts) in respect of any internal revenue tax for any taxable period*”.

⁵⁰ Nesse sentido é a redação do § 7122 do IRC. “*The Secretary may compromise any civil or criminal case arising under the internal revenue laws prior to reference to the Department of Justice for prosecution or defense; and the Attorney General or his delegate may compromise any such case after reference to the Department of Justice for prosecution or defense*”.

Trata-se, portanto, de uma oferta, de iniciativa do contribuinte, para pagamento do crédito tributário. Obviamente, o valor proposto será menor que o devido. Essa modalidade de transação ocorre somente quando o fisco esgota todas as tentativas de receber o crédito tributário.

O IRC prevê três situações que permitem a formalização de uma *offer in compromise*, quais sejam: (1ª) dúvida quanto à responsabilidade do sujeito passivo (*doubt as to liability*); (2ª) dúvida quanto à possibilidade de o tributo ser efetivamente recebido, tendo em vista as condições financeiras e patrimoniais dos contribuintes (*doubt as to collectibility*) e (3ª) dúvida quanto à efetividade na arrecadação tributária (*effective tax administration*).

A primeira situação ocorre diante de uma controvérsia quanto à existência do tributo ou com relação ao seu valor. Na segunda hipótese, apura-se a capacidade de pagamento do contribuinte. A última consiste em uma espécie excepcional, aplicável quando restar evidenciado que não existe outra alternativa para satisfação do crédito tributário.

Em qualquer caso, o fisco avaliará a situação financeira do contribuinte. Em que pese existirem padrões a serem seguidos pela autoridade fiscal na celebração do *compromise*, o critério mais importante é o valor das despesas básicas para sobrevivência de acordo com a realidade de cada contribuinte (*basic living expenses*).

A singularidade da cultura norte-americana em relação à discricionariedade do agente público na utilização de métodos alternativos de solução de conflitos não ocorre somente no âmbito do Direito Tributário, mas também em outros ramos, sobretudo no Direito Processual Civil e no Direito Penal⁵¹.

A cultura transacional dos EUA “parte-se de antropologia positiva, isto é, o modelo fia-se na correção do agente” (GODOY, 2010, p. 170).

Assim, os administrados pressupõem que o agente público sempre agirá com o melhor dos interesses. Isso explica por que, naquele país, o fisco é conhecido como *the servise*, ou seja, um órgão a servidos de todos.

⁵¹ Explica Arnaldo Sampaio Godoy que: “A maior parcela das discussões que envolvem contribuintes e autoridades fiscais norte-americanas resolve-se por algum tipo de transação. Há comprometimento com o Estado com políticas que conduzam a alguma forma de acordo. É da cultura normativa americana a alternativa de transação, circunstância historicamente plasmada no processo civil e no processo penal, como nos dá conta a figura do *plea bargaining*” (GODOY, 2010 p. 88).

6.3 Espanha

Diferentemente do que ocorreu na Itália e nos EUA, o ordenamento jurídico espanhol não contemplava taxativamente a transação como forma de resolução de conflitos tributários.

O marco inicial das soluções acertadas no âmbito tributário na Espanha surgiu em decorrência da tese dos atos administrativos participados, prevista na Lei 30/1992 (*Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*) conhecida como LRJPAC (ESPANHA, 1992).

O artigo 88⁵² da LRJPAC autorizava a administração pública a celebrar acordos com pessoas físicas e jurídicas de direito privado com o objetivo de encerrar os litígios.

Destaca-se que, nessa época, a doutrina não era unânime com relação à utilização do referido dispositivo para resolver as demandas tributárias, sob o fundamento de que as relações jurídico-tributárias eram por demais específicas.

Somente em 2003, com a edição da Lei 58/2003 (*Ley General Tributaria*) a legislação espanhola passou a contemplar dispositivos específicos que autorizavam um diálogo entre fisco e contribuinte, possibilitando, por conseguinte, a celebração de acordos (ESPANHA, 2003).

Para a autora italiana Yolanda Martínez Muñoz, referida lei refletiu a necessidade de mudança na relação fisco-contribuinte:

A hegemonia da Administração tributária no desenvolvimento de procedimentos de cobrança de tributos está cedendo passo, nos últimos tempos, a uma subsidiariedade da atuação administrativa reservada, essencialmente, a uma função de controle do contribuinte, na medida em que este último colabora, de uma forma notória, no procedimento de gestão tributária. Tal colaboração, que se manifesta no conjunto de deveres tributários que correspondem ao sujeito passivo, está resultando em que, em inúmeros casos, o procedimento se finalize sem que se tenha a intervenção da Administração, dado que a autoliquidação feita pelo contribuinte se torne definitiva em face da falta de colaboração administrativa. (MUNOZ, 2005, p. 23)

Dentre as modalidades criadas, destacam-se as *actas con acuerdo* previstas no artigo 155⁵³ da Lei 58/2003 (ESPANHA, 2003) utilizadas para dirimir questões fáticas, tais como

⁵² Nesse sentido é o artigo 88 da LRJPAC: *Artículo 88. Terminación convencional. Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin.* (ESPANHA, 2003).

⁵³ Nesse sentido é a redação do artigo 155 da Ley 58/2003 (Ley General Tributaria) *Artículo 155. Actas con acuerdo. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda*

definição de conceitos jurídicos indeterminados, preços de transferência e classificação fiscal de produtos. Trata-se de um procedimento prévio ao lançamento.

De forma singular, para pleitear o *acuerdo*, o contribuinte, nos termos do item 3 do artigo 155 da Lei 58/2003, deve prestar uma garantia no montante suficiente para assegurar o crédito tributário que se discute, que poderá se formalizar por meio de caução, aval de instituição de crédito ou seguro.

As *actas con acuerdo* têm considerável potencial para evitar os litígios, uma vez que são utilizadas para eliminar pontos controvertidos de constante divergências entre o fisco e os contribuintes (MELO FILHO, 2018, p. 381).

Fazendo um comparativo com a legislação brasileira, as *actas con acuerdo* funcionam como uma consulta fiscal, disciplinada no artigo 46 e seguintes do Decreto 70.235/1972 (BRASIL, 1972).

A consulta fiscal no Brasil, que vincula o contribuinte que a formula, consiste em um instrumento de colaboração entre o fisco e o contribuinte, orientado à garantia da segurança jurídica na tributação e à melhora no trato entre os seus sujeitos.

Assim como ocorre nos EUA e Itália, o lançamento fiscal decorrente do *acuerdo* é definitivo, podendo ser anulado somente em decorrência de vícios de consentimento ou mediante procedimento de reconhecimento de nulidade de pleno direito, conforme dispõe o artigo 217 da *Ley General Tributária* (ESPANHA, 2003).

Outra modalidade de transação tributária consiste na *actas de conformidad*, prevista no artigo 156⁵⁴ da Lei 58/2003 (ESPANHA, 2003). Trata-se de uma proposta de regularização que é apresentada pelo fisco em uma audiência. Havendo anuência do contribuinte, essa circunstância é formalizada em ata.

A *actas con acuerdo* e as *actas de conformidad*, nos termos do artigo 188 da Lei 58/2003, não possibilitam a redução no valor do tributo devido, mas permitem a redução das penalidades em, respectivamente, 50% e 30% (ESPANHA, 2003).

tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo. (ESPANHA, 2003)

⁵⁴ Nesse sentido é a redação do artigo 156 da Ley 58/2003 (Ley General Tributária) Artículo 156. Actas de conformidad. Con carácter previo a la firma del acta de conformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho. Cuando el obligado tributario o su representante manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta. (ESPANHA, 2003)

Assim sendo, percebe-se que a transação tributária, há tempos, vem sendo utilizada no cenário internacional, independentemente da tradição jurídica de cada país (*civil law* ou *common law*).

Nesse sentido, apesar do instituto em questão não se encontrar livre de críticas, vê-se, pela experiência dos outros países, a relevância da transação tributária como forma alternativa de solução de conflitos.

7 ANÁLISE DO PROJETO DE LEI GERAL DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA (PLGTT) - PL 5.082/2009

Muito antes de regulamentar, em âmbito nacional, os artigos 156, III e 171 do CTN (BRASIL, 1966), o que ocorreu somente em 2020, mediante a conversão da Medida Provisória (MP) 899/2019 (BRASIL, 2019) na Lei 13.988/2020 (BRASIL, 2020), o Poder Executivo já havia apresentado, em 2009, um Projeto de Lei (PL).

Trata-se do PL 5.082/2009⁵⁵ (BRASIL, 2009) intitulado de Projeto da Lei Geral de Transação em matéria tributária (PLGTT), com o objetivo de regulamentar a transação perante a RFB e a PGFN.

Considerando que o PL em cotejo possui dispositivos que podem ser considerados normas gerais em matéria de legislação tributária sujeitos, portanto, à Lei Complementar⁵⁶, o Poder Executivo apresentou, juntamente com o PLGTT, um Projeto de Lei Complementar (PLC) para alteração do CTN. Trata-se do PLC 469/2009⁵⁷ (BRASIL, 2009).

Como faz parte do objeto desta pesquisa analisar a transação tributária no âmbito federal, mesmo já tendo ocorrido a regulamentação desse instituto, mister se faz analisar os principais pontos dos referidos PLC e PLGTT (BRASIL, 2009; BRASIL, 2009).

Consoante explicitado alhures, visando compatibilizar os dispositivos do PL 5.082/2009, o PLC 469/2009 propõe alterações no CTN referentes à transação tributária para evitar os questionamentos apontados pela doutrina em relação à sua implementação (BRASIL, 2009; BRASIL, 2009).

Dentre as propostas contidas no PLC, destaca-se a alteração do *caput* do artigo 171 do CTN (BRASIL, 1966) para constar a seguinte redação:

Art. 171. A lei, geral ou específica, pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que importe em composição de conflito ou de litígio, visando a extinção de crédito tributário” (BRASIL, 2009).

⁵⁵ Conforme informações obtidas no sítio da Câmara dos Deputados, o PL 5.082/2009 encontra-se na Comissão de Finanças e Tributação (CFT). O último andamento que consta consiste na resposta apresentada pelo Ministério da Economia sobre a estimativa de impacto orçamentário e financeiro. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1853338&filename=Tramitacao-PL+5082/2009. Acesso em: 21 Dez. 2021

⁵⁶ Conforme artigo 146, III, “b” da CRFB/1988 (BRASIL, 1988).

⁵⁷ O PLC 469 encontra-se na Comissão de Finanças e Tributação (CFT). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/431262>. Acesso em: 21 Dez. 2021.

Comparando as duas redações (CTN e PLC), verifica-se que a redação proposta abandona o conceito clássico de transação, vez que, além de mencionar que a lei que faculta a celebração do acordo poder ser geral ou específica, retira o requisito de concessões mútuas e substitui a expressão *determinação de litígios* pela expressão *composição de conflitos ou litígios*. Para João Aurino de Melo Filho:

O objetivo da redação, parece, é deixar clara a possibilidade de transação também na seara administrativa, sanando-se a dúvida existente na redação atual do CTN. Já tivemos oportunidade de explicar que o termo litígio, presente na redação atual do CTN, remete a um momento específico do conflito, quando formalizada a lide. Também mencionamos a existência de uma corrente doutrinária que nega a existência de lide no processo administrativo. Para essa linha doutrinária, ao mencionar a possibilidade de transação apenas quando configurado o litígio, a redação atual do CTN afastaria o acordo na seara administrativa, antes da judicialização do conflito. [...] Em todo o caso, a nova redação proposta tem a vantagem de sanar eventuais controvérsias – embora nos pareça que andaria melhor o projeto de lei se, ao declarar a amplitude do termo, tivesse registrado que a transação se aplicaria às lides formalizadas tanto nos processos judiciais quanto nos administrativos, não sendo preciso fazer menção, no mesmo enunciado normativo, aos termos conflito e litígio que, inclusive, costumam ser utilizados como sinônimos, nada obstante possuam distinção técnica. (MELO FILHO, 2018, p. 664).

Segundo referido autor, a principal alteração consiste em esclarecer as dúvidas existentes na doutrina acerca da possibilidade ou não da transação poder ser utilizada no âmbito administrativo. Mas a mudança maior consiste em retirar a exigência de concessões mútuas, modificando assim o clássico conceito de *transação*.

Apesar do avanço acima do PLC 469/2009, ele poderia ter aprofundado sobre as diretrizes gerais acerca da transação tributária, mormente sobre a possibilidade do acordo de forma preventiva, ou seja, antes do lançamento do crédito tributário (BRASIL, 2009).

Passados mais de dez anos, o Projeto de Lei Complementar não foi sequer pautado para votação. De acordo com as informações obtidas no sítio da Câmara dos Deputados⁵⁸, atualmente o PLC encontra-se na Comissão de Finanças e Tributação (CFT).

Conforme já explicitado, juntamente com o PLC, o então Procurador Geral da Fazenda Nacional, Luiz Inácio Adams enviou ao Ministro da Fazenda, Guido Mantega, o Ofício nº 624/PGFN-PG (BRASIL, 2007) contendo dois anteprojetos de lei: um instituindo a Execução Fiscal Administrativa e o outro o PLGTT.

Para fundamentar a viabilidade do PLGTT, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou dados referentes à utilização da transação tributária na Itália. Naquela

⁵⁸ Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431262>. Acesso em: 06 maio 2021.

oportunidade, restou demonstrado⁵⁹ que 40% das decisões em processos judiciais em curso naquele País, no ano de 2005, foram proferidas em decorrência da transação tributária.

O Projeto de Lei 5.082/2009, apesar de idealizado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, contou com o apoio da academia jurídica. Referido Projeto foi tema de destaque em diversos congressos e debates tributários, sendo amplamente difundido pelo jurista Heleno Taveira Torres e pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional (BRASIL, 2009).

Além de Heleno Torres, que certamente foi o principal defensor do PLGTT, Arnaldo Sampaio Godoy também justifica as vantagens advindas de conversão do referido em Lei, principalmente em decorrência da ineficiência do modelo de arrecadação tributária do Brasil e do sucesso da utilização da transação em outros países (GODOY, 2009).

No entanto, Eurico Marcos Diniz de Santi se posiciona de forma contrária à aprovação do PL (BRASIL, 2009), sob o fundamento de que o crédito tributário não pode ser transacionado, uma vez que decorre da Lei e não da vontade das partes envolvidas na relação jurídico-tributária (SANTI, 2009). Segundo Santi, “[...] a transação neste projeto ignora tais critérios, rompe o ciclo de positivação do direito e se auto impõe, como forma definitiva de cobrança e exigência do tributo, distorcendo o artigo 3º do CTN” (SANTI, 2009, p. 609).

Na mesma perspectiva, Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2010), em Parecer elaborado para o Sindicato dos Auditores da Receita Federal do Brasil (Sinafisco), entendeu que o PL (BRASIL, 2009), além de ser contrário aos princípios constitucionais consagrados no artigo 37 da CRFB/1988 (BRASIL, 1988), é incompatível com o conceito legal de tributo previsto no artigo 3º⁶⁰ do CTN (BRASIL, 1966)

Originariamente, o PLGTT continha 63 artigos, e foi dividido em sete capítulos: Capítulo I, Disposições gerais; Capítulo II, Do regime geral da transação; Capítulo III, Das modalidades específicas de transação; Capítulo IV, Das câmaras de transação e conciliação; Capítulo V, Das sanções penais; Capítulo VI, Das disposições gerais e Capítulo VII, Das disposições finais.

Com críticos e defensores, o PL 5.082/2009 (BRASIL, 2009) tramita⁶¹, há mais de 12 anos, na Câmara dos Deputados. Mesmo não tendo sido colocado em pauta, o mesmo merece

⁵⁹ PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Ofício 624, de 14 de março de 2007**. Disponível em: <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2015/02/oficio-624-PGFN.pdf>. Acesso em 06 abr. 2021

⁶⁰ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966).

⁶¹ Conforme informações obtidas no sítio da Câmara dos Deputados, o PL 5.082/2009 encontra-se na Comissão de Finanças e Tributação (CFT). O último andamento que consta consiste na resposta apresentada pelo Ministério da Economia sobre a estimativa de impacto orçamentário e financeiro. Disponível em:

ser analisado considerando o objetivo de esgotar o tema da transação tributário no âmbito federal. Nesta seção se buscará analisar os aspectos mais relevantes do Projeto de Lei 5.082/2009, sobretudo as normas gerais, as modalidades de transação e suas particularidades.

7.1 Normas gerais do PL 5.082/2009

Conforme já asseverado, o Projeto de Lei 5.082/2009 (BRASIL, 2009) definiu as condições gerais e os procedimentos para que a PGFN e a RFB celebrem acordos de transação em matéria tributária, como causa extintiva do crédito tributário. Veja-se:

Art. 1º Esta Lei estabelece as condições e os procedimentos que a União, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os sujeitos passivos de obrigação tributária deverão observar para a realização de transação, que importará em composição de conflitos ou terminação de litígio, para extinção do crédito tributário, nos termos dos arts. 156, inciso III, e 171 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Parágrafo único. Em qualquer das modalidades de transação de que trata esta Lei, a Fazenda Nacional poderá, em juízo de conveniência e oportunidade, obedecidos os dispositivos desta Lei, celebrar transação, sempre que motivadamente entender que atende ao interesse público (BRASIL, 2009).

Apesar do artigo 1º dispor que poderão ser transacionados apenas os créditos tributários da União, na qualidade de Administração Pública Direta, no âmbito da Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda Nacional, o artigo 60 do mesmo PL permite a utilização da transação para créditos não tributários, desde que inscritos na Dívida Ativa da União (DAU).

Segundo o artigo 2º do PLGTT (BRASIL, 2009), além do dever de observar os princípios constitucionais consagrados no artigo 37⁶² da CF/1988 (BRASIL, 1988) e aqueles contidos no artigo 2º⁶³ da Lei 9.784/1999 (BRASIL, 1999), os procedimentos de transação deverão respeitar os deveres de veracidade, de lealdade, de boa-fé, de confiança, de colaboração e de celeridade.

O PL 5.082/2009 (BRASIL, 2009) também cria (arts. 4º, 46º e seguintes), a Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional (CGTC), vinculada à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que, além de regulamentar a aplicação da lei, será responsável pela

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1853338&filename=Tramitacao-PL+5082/2009. Acesso em: 21 Dez. 2021.

⁶² “Art. 37 A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e, também, ao seguinte:” (BRASIL, 1988).

⁶³ “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.” (BRASIL, 1988).

aprovação das transações tributárias. A criação de um órgão técnico contribui para a qualidade dos acordos.

De acordo com o artigo 6º, em quaisquer das modalidades de transação previstas no PLGTT, a redução (total ou parcial) se aplica somente às multas, de mora e ofício, juros moratórios, encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, observando os seguintes limites: (1) cem por cento do valor de multas decorrentes unicamente do descumprimento de obrigações acessórias; (2) cinquenta por cento das multas de mora e de ofício; (3) sessenta por cento dos juros de mora; e (4) cem por cento do encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária.

Destaca-se que, nos termos do § 2º do artigo 6º do PL (BRASIL, 2009), mesmo com as reduções acima especificadas, o crédito tributário consolidado não poderá ser reduzido em mais de cinquenta por cento.

Logo, pode-se dizer que existem dois parâmetros para redução: um específico, de acordo com cada tipo de acréscimo e outro geral, para assegurar que a redução não seja excessiva.

Os parágrafos 1º e 3º do mesmo artigo 6º, definem qual redução deve ser aplicada a cada modalidade de transação tributária. Assim, nas transações por insolvência civil, falência e recuperação judicial ou recuperação tributária aplica-se as reduções sobre as sanções de natureza pecuniária, juros de mora e demais acréscimos pecuniários. Enquanto nas transações administrativas ou em processo judicial fica permitida a dispensa de valores devidos apenas a título de encargo legal e de verbas sucumbenciais.

Outro ponto que merece destaque é que o PLGTT (BRASIL, 2009) não permite a redução da multa que fora aplicada em razão da constatação de que houve sonegação, fraude ou conluio por parte do contribuinte, nos termos previstos nos artigos 71 a 73⁶⁴ da Lei 4.502/1964 e do § 1º do artigo 44⁶⁵ da Lei 9.430/1996 (BRASIL, 1964; BRASIL, 1996).

O artigo 7º do PL determina, como regra, que a transação não pode implicar em redução do valor correspondente ao tributo, como também não poderá deixar de aplicar acordo, tratado

⁶⁴ “Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido e evitar ou diferir o seu pagamento. Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.” (BRASIL, 1996).

⁶⁵ “§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” (BRASIL, 1996).

ou decreto internacional, sob o fundamento de inconstitucionalidade. Excetua-se da referida regra a transação decorrente da interpretação de conceitos indeterminados do direito ou à identificação e relevância do fato, aplicáveis ao caso, cujo resultado seja a redução de parte do crédito tributário (BRASIL, 2009).

O descumprimento da transação tributária ensejará a aplicação de multa de vinte por cento (art. 9º) e haverá a recomposição do crédito tributário, ou seja, será exigido no seu valor originário, com os seus acréscimos legais, deduzindo, nos termos do artigo 14 do PLGTT, o montante pago pelo contribuinte (BRASIL, 2009).

A previsão legal de multa por descumprimento da transação reforça a utilização do instituto como efetiva causa de extinção do crédito tributário, pois se a multa será aplicada sobre o valor transacionado, é porque o valor originário não existe mais.

O PL traz, em seu artigo 18, uma vasta relação de documentos e informações que devem ser apresentadas pelo contribuinte para formalização da transação tributária. Beatriz Biaggi Ferraz, critica referidas exigências:

O artigo 18, por sua vez, exige extensa documentação para celebração do termo de transação e, em uma primeira análise, criticamos a demasiada burocratização do referido artigo, uma vez que, diante da quantidade de documentos que elenca para a celebração do termo de transação, pode, a bem da verdade, vir a torná-la impossível. (BRASIL, 2018, p. 116).

De fato, alguns documentos/informações exigidos, como por exemplo aqueles contidos no inciso III⁶⁶ do referido artigo, não contribuem para elucidação das questões fáticas sendo, por conseguinte, dispensáveis para formalização do acordo.

O procedimento para formalização da transação pode ser dividido em três fases: (1ª) apresentação da proposta de transação; (2ª) admissão da proposta de transação pela autoridade competente e (3ª) solução do litígio e formalização do respectivo termo de transação.

A proposta de transação, que, normalmente, se dá pelo contribuinte, pode ser apresentada uma única vez (art. 16, § único). Apresentada a proposta, a autoridade competente, designada pela CGTC, poderá admiti-la, recusá-la ou determinar que sujeito passivo complemente a sua proposta (BRASIL, 2009).

⁶⁶ “Art. 18. A proposta de transação deverá ser instruída com: [...] III - informação sobre se o sujeito passivo, ou seus controladores, formularam, nos últimos cinco anos: a) anterior proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo, o seu objeto específico e a conclusão do procedimento; b) procedimento de consulta junto à administração tributária federal sobre o mesmo objeto, no todo ou em parte, da presente proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo e a conclusão do procedimento; c) procedimento de compensação tributária, na forma do art. 170 da Lei no 5.172, de 1966, de qualquer natureza e sob qualquer fundamento, que envolva, direta ou indiretamente, o mesmo objeto da presente proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo, o seu objeto específico e a conclusão do procedimento;” (BRASIL, 2009).

A admissão da proposta de transação ocorrerá de forma expressa, exceto se ultrapassados sessenta dias da sua apresentação. Nesse caso, de acordo com o § 1º do artigo 19 do PL 5.082/2009, a proposta será tacitamente recebida.

Consoante dispõe o artigo 20, II do PLGTT (BRASIL, 2009) a admissão da proposta de transação apresentada pelo contribuinte assegura, por si só, o direito do sujeito passivo de obter a certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do artigo 206⁶⁷ do CTN (BRASIL, 1966).

Uma vez processada a proposta de transação, as partes terão o prazo de cento e oitenta dias, prorrogáveis por igual período, para formalizar o termo de transação, sob pena da autoridade fiscal voltar a exigir o crédito tributário que se encontrava suspenso.

Nos termos do artigo 23 do PL, autorizada a transação pela CGTC, será lavrado o respectivo termo que deverá conter, dentre outras coisas, a referência à decisão que autorizou a transação, a especificação das obrigações ajustadas, responsabilidades por eventual descumprimento e fixação do valor devido e forma de pagamento. (BRASIL, 2009).

A formalização da transação poderá ser vinculada à exigência de assinatura de um termo de ajustamento de conduta. Referida obrigação não faz sentido na medida em que toda e qualquer obrigação eventualmente contida em um termo de ajustamento de conduta poderia estar previsto no próprio termo de transação, sem qualquer prejuízo para o fisco.

Por fim, o artigo 61 do PL, em total afronta ao princípio da isonomia, proíbe a utilização da transação para débitos apurados dentro do regime do SIMPLES NACIONAL⁶⁸.

7.2 Modalidades de transação tributária do PL 5.082/2009

O PLGTT contemplou, no Capítulo III, quatro modalidades de transação tributária, a saber: (1ª) transação em processo judicial; (2ª) transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência; (3ª) transação por recuperação tributária e (4ª) transação administrativa por adesão. A seguir serão analisados o conteúdo e as diferenças dessas modalidades.

7.2.1 Transação em processo judicial

A transação em processo judicial, prevista nos artigos 30 e 31 do PL 5.082/2009, como o próprio nome diz, se aplica aos créditos tributários objeto de litígio judicial, exceto mandado

⁶⁷ “Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.” (BRASIL, 1966).

⁶⁸ O SIMPLES NACIONAL consiste em um regime tributário, previsto na Lei Complementar 123/2006, destinado às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

de segurança ou medida cautelar (BRASIL, 2009). Para Fernanda Drumond Parisi “a limitação não se afigura a mais salutar, haja vista que comumente a exigibilidade do crédito tributário pode ser objeto de discussão em mandado de segurança” (PARISI, 2016, p. 140).

De fato, referida restrição não merece prosperar, sobretudo pela possibilidade de utilização da via mandamental para discutir a legalidade das exações.

Destaca-se que o PL institui um marco processual para a formalização da transação. Dessa forma, havendo execução fiscal, caberá a transação somente até sentença proferida nos embargos ou, se inexistentes, antes da decisão que determinar a realização de hasta pública. Não existindo execução fiscal, as partes somente poderão transacionar até a publicação da decisão que admitir ou inadmitir recurso especial ou extraordinário interpostos por qualquer uma das partes.

Por derradeiro, mesmo sendo formalizada no âmbito de um processo, a transação em processo judicial prescinde de homologação perante a Câmara Geral de Transação e Conciliação.

Todavia, consoante ponderação realizada por Helena Marques Junqueira, mesmo não havendo previsão legal condicionando a transação à homologação judicial, tal procedimento será inevitável (JUNQUEIRA, 2009, p. 223).

Apesar do PL ser omissivo a esse respeito, certamente quando da homologação da transação já formalizada perante a CGTC, o juiz se aterá apenas às condições e aos requisitos legais, ou seja, não analisará o mérito do conteúdo do respectivo acordo.

7.2.2 Transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência

Contemplada nos artigos 32, 33 e 34 do PL, esta modalidade tem como objetivo recuperar créditos tributários de devedores com comprovada insolvência. (BRASIL, 2009).

A transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência consiste em uma modalidade de parcelamento distinta da regra⁶⁹ prevista no artigo 155-A da Lei 11.101/2005 (Lei de Falências e Recuperação Judicial). (BRASIL, 2005).

Para Dolizete Fátima Michelin, como a Lei 11.101/2005 já prevê a possibilidade de um parcelamento diferenciado do crédito tributário, não seria possível a transação (MICHELIN,

⁶⁹ O artigo 155-A da Lei 11.101/05 determina que a lei disporá sobre as condições diferenciadas para parcelamento do crédito tributário do devedor em recuperação judicial. Nesse sentido, visando regulamentar referido dispositivo, a União, os Estados e os Municípios editaram leis contemplando apenas um parcelamento mais longo para esses contribuintes, sem qualquer possibilidade de desconto ou redução.

2008, p. 352). Todavia, o PL 5.082/2009 pode ser considerado a Lei que regulamentará o parcelamento previsto na Lei de Falências e Recuperação Judicial não havendo, portanto, incompatibilidade de normas.

Diferentemente das demais modalidades, nessa a proposta é apresentada ao juiz pela PGFN, com base em resolução da CGTC. Apesar de manter a competência da CGTC, nessa modalidade caberá ao juízo concursal apreciar a proposta de transação, especialmente para evitar prejuízo dos demais credores.

Com base na situação econômica e financeira do contribuinte, a PGFN pode propor remissão parcial do crédito tributário, anistia de multas e dação em pagamento, conforme artigo 32, § 2º do PL (BRASIL, 2009). Em uma análise imediata, poder-se-ia concluir que referido dispositivo contradiz a regra contida no artigo 7º, I do mesmo PL, qual seja: a transação não pode implicar em redução do tributo devido. (BRASIL, 2009).

Entretanto, não será o negócio transacional, mas a remissão que proporcionará a referida redução e, a princípio, não há nada que a proíba, conforme inciso I do artigo 172⁷⁰ do CTN (BRASIL, 1966).

Caso o contribuinte recupere a condição de adimplente, com a conseqüente extinção da insolvência ou falência, deverá ser firmado termo de ajustamento de conduta para manter sua regularidade nos próximos cinco anos, sob pena de ser cobrada a diferença dos débitos transacionados.

Por um lado, percebe-se que o legislador objetivou atribuir um caráter educativo com essa condição, forçando o contribuinte a zelar com suas obrigações tributárias. Por outro lado, trata-se de uma perigosa causa de rescisão da transação que não se encontra presente nem mesmo na Lei de Falências e Recuperação Judicial, com relação aos demais débitos.

7.2.3 Transação por recuperação tributária

A transação por recuperação tributária tem como base o princípio da preservação da empresa, sua função social e a geração e manutenção de empregos. Apesar da semelhança com a modalidade anterior, se aplica às pessoas jurídicas que **não** podem requerer a recuperação judicial de que trata a Lei 11.101/2005, nem às empresas públicas, sociedades de economia mista, instituições financeiras e entidades de previdência complementar (BRASIL, 2005). Em suma, esta modalidade se aplica apenas às sociedades simples.

⁷⁰ “Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I - à situação econômica do sujeito passivo;” (BRASIL, 1966)

Nos termos do artigo 36 do PL, para pleitear essa espécie transacional o contribuinte, além de exercer suas atividades há mais de dois anos, deverá comprovar: (1) que não é insolvente; (2) que não formalizou outra transação nos últimos cinco anos; (3) que não foi condenado, há menos de cinco anos, por fraude contra credores ou qualquer crime contra a ordem tributária (BRASIL, 2009).

Com relação aos requisitos objetivos, para obtenção da transação por recuperação tributária, o contribuinte deverá explicitar, dentre outras coisas (art. 37), os fatos que ensejaram sua dificuldade financeira, bem como apresentar um plano de recuperação tributária demonstrando sua capacidade de pagamento para honrar com o compromisso proposto.

Essa modalidade, uma vez concedida, também exige a formalização de termo de ajustamento de conduta, obrigando o contribuinte a manter sua regularidade fiscal pelo prazo de três anos contados da celebração o acordo.

7.2.4 Transação administrativa por adesão

Enfim, a derradeira modalidade de transação consiste na denominada transação administrativa por adesão. Esta modalidade negocial tem como objetivo antecipar a solução de processos tributários, administrativos e judiciais, diante da pacificação de jurisprudência pelos tribunais superiores (Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça).

Conforme ponderação realizada por Fernanda Drumond Parasi “[...] cumpre observar que a justificativa para a transação administrativa por adesão é a abreviação e finalização do litígio que há muito envolve os transatores”. (PARASI, 2016, p. 145). No mesmo sentido, afirma Phellipe Toledo Pires de Oliveira:

É que, considerando que essa modalidade transacional pressupõe jurisprudência pacífica de nossa Corte Suprema ou dos tribunais superiores, a questão jurídica de fundo já estará, de fato, resolvida, seja a favor do fisco, seja a favor do contribuinte. Será apenas uma questão de tempo para que casos semelhantes cheguem a essas instâncias e recebam a mesma solução. Nessas condições, tem-se que a celebração da transação apenas antecipará um resultado previsto e provável, reduzindo o número de ações em trâmite, o que importará um ganho em eficiência na prestação jurisdicional (OLIVEIRA, 2013, p. 176).

De fato, uma vez pacificada a matéria, não justifica a continuidade dos processos que versem sobre o mesmo tema.

Segundo o PL, a transação administrativa por adesão deve ser autorizada por lei específica ou pelo Ministro da Fazenda juntamente com o Advogado Geral da União (BRASIL, 2009).

A transação por adesão tem como particularidade o fato da controvérsia jurídica poder afetar inúmeros contribuintes, razão pela qual deve ser dada a mesma solução. Assim, em prol do princípio da isonomia, uma vez definidos os requisitos e condições da transação, será dado o mesmo desfecho a todos os contribuintes que se encontrem em situação idêntica.

Enfim, o Projeto de Lei 5.082/2009, que regulamenta a transação tributária em âmbito federal, insere-se no contexto das transformações percebidas no Direito Tributário, sobretudo na busca por uma maior eficiência da administração pública, permitindo uma participação mais efetiva do contribuinte no processo administrativo decisório (BRASIL, 2009).

8 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA À LUZ DA LEI 13.988/2020

O *caput* do artigo 171 do CTN dispõe que a lei poderá facultar, nas condições que estabeleçam, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação (BRASIL, 1966). Assim, a lei complementar (CTN) autoriza a União, os Estados e os Municípios, por intermédio de suas legislações específicas, a regulamentarem a transação tributária.

No âmbito federal, a regulamentação da transação tributária se deu por meio da Medida Provisória 889/2019, convertida na Lei 13.988/20 (BRASIL, 2019; BRASIL 2020).

Assim, o artigo 1º da Lei 13.988/2020 enuncia que referida norma estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores e as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não (BRASIL, 2020).

Para tanto, o legislador impõe a necessidade de respeito ao princípio da motivação, quando assenta que o representante da administração pública deve atender ao interesse público (art. 1º, § 1º). Ao mesmo tempo, a decisão de celebrar a transação passa pela análise de conveniência e oportunidade por parte do fisco⁷¹.

Essa conveniência e oportunidade, que podem ser traduzidas por juízo de discricionariedade, não quer dizer atribuir ao fisco total liberdade para decisões isoladas em descompasso com os princípios constitucionais. À vista disso que o parágrafo segundo do artigo 1º da Lei 13.988/2020, expressamente, determina a necessidade de se observar “[...] os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade” (BRASIL, 2020).

Com essa margem de discricionariedade, cercada pelos princípios constitucionais, o instituto da transação tributária surge como mais um instrumento que busca soluções para resolver e prevenir conflitos na seara tributária.

A transação consiste em uma oportunidade de o contribuinte regularizar seus débitos perante a União, vez que a transação sempre implicará em uma forma mais benéfica de parcelamento/pagamento.

⁷¹ Conforme parágrafo 1º do artigo 1º do artigo 171 do CTN: A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende o interesse público (BRASIL, 2020).

Com relação aos benefícios, além da concessão de descontos sobre multas, juros de mora e encargos legais⁷², o artigo 11 da Lei 13.988/2020⁷³ autoriza a concessão de prazos e formas de pagamento especiais, incluindo o diferimento e a moratória, bem como o uso de precatório⁷⁴ e a substituição ou a alienação de bens/direitos onerados (BRASIL, 2020).

No tocante ao valor dos descontos e à quantidade de parcelas⁷⁵, restaram expressamente vedadas⁷⁶ as transações que impliquem em redução superior à 50% (cinquenta por cento) do crédito tributário e que concedam prazo de quitação acima de 84 (oitenta e quatro) parcelas.

Excepcionalmente, com relação à pessoa física, Microempresa (ME), Empresa de Pequeno Porte (EPP), Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas, instituições de ensino e demais organizações da sociedade civil, de que trata a Lei nº 13.019/2014⁷⁷, a redução

⁷²Os encargos legais decorrem, originariamente, do artigo 21 da Lei nº 4.439/64, que previa o acréscimo de porcentagens devidas aos Procuradores da República, aos Promotores de Justiça e Procuradores da Fazenda Nacional (BRASIL, 1964). Posteriormente, o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.025/69 alterou aquele dispositivo para extinguir a participação dos servidores públicos na cobrança da dívida ativa e determinar que referido valor, agora no importe correspondente à 20%, será recolhido em favor da União (BRASIL, 1969). Ademais, nos termos do artigo 3 do Decreto-lei nº 1.569/77, ficou estabelecido que, na hipótese do pagamento do crédito inscrito em dívida ativa antes de remetida a certidão de dívida ativa para ajuizamento, haverá uma redução do encargo legal para o percentual de 10% (BRASIL, 1977).

⁷³ “Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios: I - a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária, nos termos do inciso V do *caput* do art. 14 desta Lei; II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de construções. § 1º É permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II e III do *caput* deste artigo para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa da União” (BRASIL, 2020).

⁷⁴ Sobre a utilização de precatório, vide Seção 8.3.

⁷⁵ “Art. 11 [...] § 2º É vedada a transação que: I - reduza o montante principal do crédito, assim compreendido seu valor originário, excluídos os acréscimos de que trata o inciso I do *caput* deste artigo; II - implique redução superior a 50% (cinquenta por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados; III - conceda prazo de quitação dos créditos superior a 84 (oitenta e quatro) meses; IV - envolva créditos não inscritos em dívida ativa da União, exceto aqueles sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da União. § 3º Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima de que trata o inciso II do § 2º deste artigo será de até 70% (setenta por cento), ampliando-se o prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição Federal. § 4º O disposto no § 3º deste artigo aplica-se também às: I - Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014; e II - instituições de ensino. § 5º Incluem-se como créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, para os fins do disposto no inciso I do *caput* deste artigo, aqueles devidos por empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência. § 6º Na transação, poderão ser aceitas quaisquer modalidades de garantia previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios, alienação fiduciária de bens móveis, imóveis ou de direitos, bem como créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado” (BRASIL, 2020).

⁷⁶ Nos termos da Lei 13.019/2014, consideram-se organizações da sociedade civil as entidades privadas sem fins lucrativos, as sociedades cooperativas previstas, as integradas por pessoas em situação de risco ou vulnerabilidade pessoal ou social; as alcançadas por programas e ações de combate à pobreza e de geração de trabalho e renda; as voltadas para fomento, educação e capacitação de trabalhadores rurais ou capacitação de agentes de assistência técnica e extensão rural; e as capacitadas para execução de atividades ou de projetos de interesse público e de cunho social, as organizações religiosas que se dediquem a atividades ou a projetos de interesse público e de cunho social distintas das destinadas a fins exclusivamente religiosos (BRASIL, 2014).

máxima poderá ser de até 70% (setenta por cento), ampliando-se o prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses (BRASIL, 2014).

Apesar de não substituir o tradicional procedimento judicial de cobrança dos créditos inscritos na Dívida Ativa da União, pode se dizer que a transação acaba por contribuir com a arrecadação e satisfação do crédito.

8.1 Modalidades de transação tributária

A Lei 13.988/2020, como uma norma geral regulamentadora⁷⁸, a fim de direcionar os caminhos para que o Poder Executivo possa implementar a transação tributária, estabelece as modalidades que podem ser realizadas (BRASIL, 2020). Com efeito, dispõe o artigo 2º:

Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:

I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União;

II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário;

e

III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor (BRASIL, 2020).

Em suma, as três modalidades acima descritas se resumem, na prática, em duas espécies, quais sejam: transação individual e a transação por adesão.

A transação individual tem como essência a voluntariedade dos sujeitos passivo ou ativo, tendo como objetivo estruturar, de forma customizada com base, sobretudo, na situação financeira do contribuinte, as concessões e condições que serão ajustadas.

Já na modalidade por adesão, como o próprio nome diz, cabe ao contribuinte apenas aderir às condições impostas pelo fisco, ou seja, não existe uma customização conforme a realidade de cada contribuinte, vez que as condições e concessões são estabelecidas exclusivamente pelo fisco, reduzindo-se consideravelmente a possibilidade de negociação, intrínseca ao instituto da transação.

Apresentadas as modalidades de transação, analisar-se-á, a seguir, as subespécies já regulamentadas pela PGFN e pela RFB.

⁷⁸ Sobre norma regulamentadora, vide Seção 3.1.4.

8.1.1 Transação individual de créditos inscritos na dívida ativa da União

A Portaria PGFN 9.917/2020 regulamentou as duas modalidades de transação individual, quais sejam: a transação individual proposta pelo devedor e a transação individual proposta pela PGFN (BRASIL, 2020).

Art. 4º São modalidades de transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:
I – [...]

II – transação individual proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

III - transação individual proposta pelo devedor inscrito em dívida ativa da União e do FGTS.

§ 1º A transação de débitos inscritos em dívida ativa da União cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) e aquela de débitos inscritos em dívida ativa do FGTS cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) serão realizadas exclusivamente por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sendo autorizado, nesses casos, o não conhecimento de propostas individuais (BRASIL, 2020).

Veja que a legislação restringiu o uso da transação individual com base no valor do crédito tributário. Desse modo a transação individual somente poderá ser utilizada quando o valor consolidado do débito inscrito na Dívida Ativa da União foi superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) ou, no caso de débitos do FGTS, superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Conforme § 2º do artigo 4º da Portaria PGFN 9.917/2020, esses limites serão calculados considerando o somatório de todas as inscrições do devedor elegíveis à transação (BRASIL, 2020).

A transação individual proposta pelo devedor está prevista nos artigos 36 e seguintes da Portaria PGFN 9.917/2020 e tem por essência, dentre os outros parâmetros legais, a estruturação de um plano de recuperação fiscal (BRASIL, 2020).

Para essa modalidade, a norma regulamentadora impõe a necessidade de inúmeras⁷⁹ informações, documentos e declarações por parte do contribuinte.

⁷⁹ Nos termos do artigo 36 da Portaria PGFN 9.917/2020, a proposta de transação individual apresentada pelo contribuinte deverá conter: “Art. 36. [...]: I - a exposição das causas concretas de sua situação econômica, patrimonial e financeira, as razões da crise econômico-financeira e a sua capacidade de pagamento estimada, observado o disposto no *caput* do art. 20 desta Portaria; II - a qualificação completa do requerente e, no caso de requerente pessoa jurídica, de seus sócios, controladores, administradores, gestores e representantes legais; III - as demonstrações contábeis relativas aos 3 (três) últimos exercícios sociais e as levantadas especialmente para instruir o pedido, confeccionadas com estrita observância da legislação societária aplicável e compostas obrigatoriamente de: (a) balanço patrimonial; (b) demonstração de resultados acumulados; (c) demonstração do resultado desde o último exercício social; (d) relatório gerencial de fluxo de caixa e de sua projeção; (e) descrição das sociedades de grupo societário, de fato ou de direito; IV - a relação nominal completa dos credores, a natureza, a classificação e o valor atualizado do crédito e a indicação dos registros contábeis de cada transação pendente; V - a relação de bens e direitos de propriedade do requerente, no país ou no exterior, com a respectiva localização e destinação, com apresentação de laudo econômico-financeiro e de avaliação dos bens e ativos, subscrito por profissional legalmente habilitado ou empresa especializada; VI - declaração de que o sujeito passivo ou responsável tributário,

Logo, a proposta individual de transação a ser apresentada pelo devedor consiste em uma estruturação de informações que devem ser organizadas em um plano de recuperação fiscal para pagamento dos créditos tributários inscritos na dívida ativa da União.

Todavia, a quantidade de informações, algumas voltadas, até mesmo, para terceiros que não participaram da relação jurídico-tributária, gera uma insegurança e acaba por desestimular os contribuintes. Isso porque, caso a proposta do devedor não seja aceita pela PGFN, o pleito poderá se transformar em uma verdadeira armadilha, vez que inexistente impedimento para que a autoridade administrativa se utilize, durante o procedimento de cobrança do crédito tributário, dessas informações.

Nos termos do artigo 32 da Portaria PGFN 9.917/2020, a proposta de transação deverá ser apresentada perante a unidade da PGFN do domicílio no respectivo contribuinte (BRASIL, 2020).

Por fim, o artigo 38 da mesma Portaria elenca as diretrizes que devem ser observadas pela PGFN para aceitação ou não da proposta apresentada pelo contribuinte. Veja-se:

Art. 38. Recebida a proposta, a unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá:

- I - analisar o atual estágio das execuções fiscais movidas contra o devedor e a existência de exceção, embargos ou qualquer outra ação proposta contra o crédito;
- II - verificar a existência de garantias já penhoradas em execuções fiscais movidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o valor e a data da avaliação oficial e se houve tentativa de alienação judicial dos bens penhorados;
- III - verificar a existência de garantias ofertadas em parcelamentos administrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ainda que já extintos por pagamento ou rescindidos por descumprimento das obrigações;
- IV - verificar a existência de débitos não ajuizados ou pendentes de inscrição em dívida ativa da União do FGTS;
- V - verificar a existência de débitos inscritos ou ajuizados por outra unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;
- VI - analisar o histórico fiscal do devedor, especialmente a concessão de parcelamentos anteriores, ordinários ou especiais, eventuais ocorrências de fraude, inclusive à execução fiscal, ou quaisquer outras hipóteses de infração à legislação com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos devidos;
- VII - analisar a aderência da proposta apresentada à atual situação econômico-fiscal e à capacidade de pagamento do devedor e suas projeções de geração de resultados, podendo, se for o caso, solicitar documentos e informações complementares, inclusive laudo técnico firmado por profissional habilitado, ou apresentar contraproposta (BRASIL, 2020).

durante o cumprimento do acordo, não alienará bens ou direitos sem proceder à devida comunicação à Fazenda Nacional; VII - exposição de que o plano de recuperação observa as obrigações, exigências e concessões previstas nesta Portaria e está adequado à sua situação econômico-financeira; VIII - relação de bens e direitos que comporão as garantias do termo de transação, inclusive de terceiros, observado o disposto nos arts. 9º e 10 da Portaria PGFN nº 33, de 8 de fevereiro de 2018; IX - declarar que não utiliza ou reconhecer a utilização de pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos; X - declarar que não alienou, onerou ou ocultou bens ou direitos com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos inscritos ou reconhecer a alienação, oneração ou ocultação com o mesmo propósito” (BRASIL, 2020).

Apesar da noticiada complexidade, a transação individual apresentada pelo contribuinte é, de certo modo, a modalidade que contempla a essência do instituto da transação tributária, nos termos do artigo 171 do CTN (BRASIL, 1966).

Com relação à transação individual proposta pela PGFN, dispõe o artigo 32 da Portaria PGFN 9.917/2020:

Art. 32. Sem prejuízo da possibilidade de adesão à proposta de transação formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do respectivo edital, a transação individual proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é aplicável aos:

I - devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União for superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais);

II - devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial;

III - Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas entidades de direito público da administração indireta;

IV - débitos cujo valor consolidado seja igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia;

V - devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa do FGTS for superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais);

VI - débitos inscritos na dívida ativa do FGTS, superiores a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia (BRASIL, 2020).

Desse modo, estabelecidos os critérios, cabe à PGFN identificar os contribuintes que fazem jus à transação individual e apresentar, de forma individualizada, as condições para sua aceitação.

Uma vez notificado da proposta, o que poderá ocorrer de forma eletrônica ou postal (art. 33 da Portaria PGFN 9.917/2020), o contribuinte deverá, dentro do prazo que for estabelecido na proposta de transação, aceitar ou submeter uma contraproposta às condições apresentadas pelo fisco.

Para apresentar uma contraproposta, o contribuinte deverá observar os mesmos critérios exigidos na transação tributária proposta pelo devedor, conforme artigo 36 da Portaria PGFN 9.917/2020.

8.1.2 Transação por adesão de créditos inscritos na dívida ativa da União

Além das transações individuais, conforme explicitado anteriormente, existe, ainda, a transação por adesão de créditos inscritos na dívida ativa da União. Nessa modalidade, a PGFN estabelece previamente todas as condições e concessões para o seu ingresso.

Antes mesmo da MP 889/2019 ser convertida na Lei 13.988/2020 a PGFN já havia publicado o Edital 1/2019, com as condições para adesão à transação de débitos inscritos na dívida ativa da União (BRASIL, 2019; BRASIL, 2020; BRASIL 2019).

Essa modalidade se aplica a créditos tributários inferiores à R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais) considerados pela PGFN como irrecuperáveis ou de difícil recuperação.

Como parâmetro, a PGFN considera como débitos irrecuperáveis ou de difícil recuperação: (a) débitos inscritos há mais de 15 (quinze) anos e sem anotação de garantia ou suspensão de exigibilidade; (b) débitos suspensos há mais de 10 (dez) anos; (c) débitos de titularidade de pessoas jurídicas baixadas, extintas ou inaptas no CNPJ e (d) débitos de pessoas físicas com indicativo de óbito perante o cadastro de pessoa física.

O prazo de adesão, inicialmente previsto para o dia 28 de fevereiro de 2020, vem sendo reaberto constantemente pela PGFN por meio de novos Editais.

Além disso, após a publicação da Lei 13.988/2020, a PGFN regulamentou outras modalidades de transação por adesão, quais sejam: (1) transação em razão dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (Portarias PGFN 9.924/2020 e 14.402/2020); (2) transação para débitos do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos devidos pelas ME e EPP (Portaria PGFN 18.731/2020); (3) transação de débitos originários de operações de crédito rural e de dívidas contraídas no âmbito do Fundo de Terras e da Reforma Agrária (Portaria PGFN 21.561/2020); e (4) transação relativa ao Programa Emergencial de retomada do setor de eventos (Portaria PGFN 7.917/2021).

Recentemente, a Portaria PGFN/ME 15.059 de 24 de dezembro de 2021 reabriu o prazo de adesão das modalidades de transação acima especificadas. Desse modo os contribuintes têm até o dia 28 de fevereiro de 2022 para celebrar os acordos.

8.1.3 Transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica

Nessa modalidade⁸⁰, a Lei 13.988/2020 autoriza o Ministro da Economia a propor transações resolutivas de conflitos aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e

⁸⁰ Nos termos do artigo 16 da Lei 13.988/2020: “Art. 16. O Ministro de Estado da Economia poderá propor aos sujeitos passivos transação resolutiva de litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia. § 1º A proposta de transação e a eventual adesão por parte do sujeito passivo não poderão ser invocadas como fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese sustentada por qualquer das partes e serão compreendidas exclusivamente como medida vantajosa diante das concessões recíprocas. § 2º A proposta de transação deverá, preferencialmente, versar sobre controvérsia restrita a

disseminada controvérsia jurídica (BRASIL, 2020). Trata-se de mais um mecanismo que visa fazer frente à supina litigiosidade tributária que decorre, dentre outros motivos⁸¹, da complexidade do sistema tributário brasileiro.

Desse modo, a transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica consiste em uma alternativa com potencial para abrandar a crise de certeza no âmbito tributário, permitindo a solução de um litígio sem a necessária determinação impositiva do Poder Judiciário.

A proposta será por adesão e deverá, preferencialmente, versar sobre controvérsia limitada a determinado segmento econômico, a grupo de contribuintes ou responsáveis tributários.

Sobre as condições que serão especificadas nos editais, permanecem os limites legais, ou seja, são vedadas as transações que impliquem em redução superior a 50% (cinquenta por cento) do crédito tributário e que concedam prazo para pagamento superior a 84 (oitenta e quatro) meses, respeitado o limite constitucional de 60 (sessenta) meses para débitos previdenciários.

A transação somente será admitida se constatada a existência, na data de publicação do edital, de inscrição em dívida ativa, contencioso administrativo ou judicial pendente de julgamento definitivo, relativamente à tese objeto da transação (art.18).

Considera-se controvérsia jurídica relevante e disseminada aquela que trata de demandas tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa e, preferivelmente, ainda não afetadas a julgamento pelo rito de recursos repetitivos (§3º do art. 16).

Visando regulamentar essa modalidade de transação, conforme determina o artigo 21 da Lei 13.988/2020 (BRASIL, 2020), foi editada pelo Ministro da Economia a Portaria ME 247/2020 (BRASIL, 2020).

Assim, de forma mais objetiva, a Portaria ME 247/2020 definiu que haverá uma controvérsia disseminada quando restarem constatadas a existência de: (a) demandas judiciais envolvendo partes e advogados distintos, em tramitação no âmbito de, pelo menos, três Tribunais Regionais Federais; (b) mais de cinquenta processos, judiciais ou administrativos, referentes a sujeitos passivos distintos; (c) incidente de resolução de demandas repetitivas cuja admissibilidade tenha sido reconhecida pelo Tribunal processante ou (d) demandas judiciais ou

segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de contribuintes ou a responsáveis delimitados, vedada, em qualquer hipótese, a alteração de regime jurídico tributário. § 3º Considera-se controvérsia jurídica relevante e disseminada a que trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa” (BRASIL, 2020).

⁸¹ Sobre as causas da litigiosidade tributária no Brasil, vide Capítulo 1.

administrativas que envolvam parcela significativa dos contribuintes integrantes de determinado setor econômico ou produtivo (BRASIL, 2020).

Por sem turno, a controvérsia será considerada disseminada quando houver: (a) impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais, considerando a totalidade dos processos judiciais e administrativos pendentes conhecidos; (b) decisões divergentes entre as turmas ordinárias e a Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); ou (c) sentenças ou acórdãos divergentes no âmbito do contencioso judicial.

Além do Secretário Executivo do Ministério da Economia, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário Especial da RFB e do presidente do CARF, podem sugerir temas passíveis de serem objeto dessa modalidade de transação o presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), o presidente do Conselho Nacional de Justiça e o presidente de confederação representativa de categoria econômica ou de centrais sindicais.

Essa modalidade de transação deverá contemplar todos os litígios relacionados à respectiva tese na data da adesão, ressaltados os casos acobertados por coisa julgada material.

Apesar de ter findado o prazo de adesão, a RFB/PGFN, por meio do Edital 11/2021, regulamentou uma modalidade de transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Refere-se aos débitos, em discussão administrativa ou judicial, referentes às contribuições previdenciárias e de contribuições destinadas a outras entidades ou fundos incidentes sobre a participação nos lucros e resultados, por descumprimento da Lei 10.101/00 (BRASIL, 2000).

Certamente, assim como tem ocorrido em outras modalidades, a RFB/PGFN, com o passar o tempo e o caminhar da jurisprudência deverá contemplar outras discussões tributárias nessa modalidade de transação.

8.1.4 Transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor

A Lei 13.988/2020 estabelece que, o Ministro de Estado da Economia, por intermédio de edital, observados os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência, regulamentará a transação no contencioso fiscal (administrativo e judicial) de pequeno valor (BRASIL, 2020).

Destaca-se que a transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor encontra-se regulamentada pela mesma norma que regulamentou a transação por adesão no

contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, qual seja: Portaria ME 247/2020 (BRASIL, 2020).

São considerados créditos tributários de pequeno valor aqueles cujos lançamentos não superem 60 (sessenta) salários mínimos e que os sujeitos passivos sejam pessoas físicas, Microempresas ou Empresas de Pequeno Porte.

O crédito tributário incluído nesta modalidade deverá ser objeto de impugnação ou recurso administrativo pendente de julgamento, ou objeto de cobrança da dívida ativa da União.

Mesmo se aplicando somente às pessoas físicas, ME e EPP, o limite dos descontos na transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor é de 50% (cinquenta por cento) do valor total do crédito e o parcelamento é limitado a 60 (sessenta) meses, ao invés de 84 (oitenta e quatro), como permite a própria Lei 13.988/2020 (BRASIL, 2020).

Ademais, esses benefícios poderão ser cumulados com a substituição ou alienação de garantias e constrações já formalizadas.

Dentre os compromissos que devem ser assumidos pelo contribuinte que optar pela transação tributária em cotejo, destacam-se: (a) desistência de impugnações ou recursos administrativos que versem sobre o crédito da transação; (b) renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem as respectivas ações ou processos administrativos e (c) confissão irrevogável e irretratável dos créditos contemplados pela transação.

8.1.5 Transação de contribuintes em processo de recuperação judicial

Recentemente, visando atender um pleito de mais de 15 (quinze) anos dos contribuintes em processo de recuperação judicial, a Lei 14.112/2020 (BRASIL, 2020), que alterou a Lei de Recuperação Judicial e Falências (Lei 11.101/2005), incluiu, dentre outros, o artigo 10-C na Lei 10.522/2002 (BRASIL, 2002), criando uma modalidade de transação tributária, até então, não prevista na Lei 13.988/2020 (BRASIL, 2020).

Desse modo, o empresário ou a sociedade empresária que tiver o processamento da recuperação judicial deferido poderá submeter à PGFN proposta de transação relativa a créditos inscritos na dívida ativa da União. Esse procedimento encontra-se regulamentado pela Portaria PGFN 2.382/2021 (BRASIL, 2021).

Quanto ao marco temporal, essa transação poderá ser concedida somente entre o deferimento do processamento da recuperação judicial e o momento imediatamente anterior à homologação, pelo juiz, do plano de recuperação judicial.

Quando foi publicada a Portaria PGFN 2.382/2021, foi criada uma regra de transição para aqueles contribuintes cujos processos de recuperação já tinham ultrapassado o referido marco (BRASIL, 2021). Desse modo, esses contribuintes tiveram o prazo de 60 (sessenta) dias contados da publicação da Portaria para pleitearem a transação.

A critério da PGFN essa modalidade de transação contemplará descontos de até 70% (setenta por cento) do crédito tributário. Para fins de mensuração do percentual de redução, deverão ser observados, isolada ou cumulativamente, sete parâmetros: (1º) o tempo em cobrança; (2º) a suficiência e liquidez das garantias associadas aos débitos inscritos; (3º) a existência de parcelamentos ativos; (4º) a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais de cobrança; (5º) o custo da cobrança judicial; o histórico de parcelamentos dos débitos inscritos; (6º) o tempo de suspensão de exigibilidade por decisão judicial e (7º) a situação econômica e a capacidade de pagamento do contribuinte em recuperação judicial.

Quanto à quantidade de parcelas será de 145 (cento e quarenta e cinco) para Microempreendedor Individual (MEI), ME e EPP; 132 (cento e trinta e duas) quando constatado que o contribuinte em recuperação judicial desenvolve projetos sociais e 120 (cento e vinte) nos demais casos.

Em qualquer caso, a PGFN poderá autorizar: o escalonamento das parcelas; o diferimento da primeira parcela em até 180 dias; a flexibilização das regras para aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias e a utilização de créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado ou precatórios federais⁸².

Diferentemente do que ocorre nas demais modalidades de transação, no caso de empresas em processo de recuperação judicial a apresentação da proposta suspenderá o andamento das execuções fiscais, salvo oposição justificada por parte da PGFN, a ser analisada pelo respectivo juízo.

Essas são, pois, as subespécies de transação regulamentadas em decorrência da Lei 13.988/2020 (BRASIL, 2020).

8.2 Proposta de transação. Causas de rescisão e vedações

Neste capítulo serão abordadas as questões inerentes às propostas de transação, bem como as hipóteses que levam à rescisão e as vedações.

⁸² Sobre a utilização de precatório para amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado, vide Seção 8.3.

O artigo 3º da Lei 13.988/2020⁸³, trata do procedimento referente à proposta de transação a ser pleiteada pelo contribuinte, assim como algumas condições essenciais para sua aceitação (BRASIL, 2020).

Considerando que na transação os sujeitos da relação jurídico-tributária, mediante concessões recíprocas, visam extinguir o crédito tributário, a lei determina condições voltadas à relação de lealdade e boa-fé que advêm da essência do instituto.

Desse modo, são exigidas algumas condições de caráter ético a serem adotadas pelos contribuintes, tais como o impedimento da prática de ato que possa prejudicar terceiros e a prática de fraudes, sobretudo referentes à ocultação do patrimônio e utilização de interpostas pessoas⁸⁴.

Ainda com relação à proposta de transação, dispõe o artigo 7º da Lei que “A proposta de transação e a sua eventual adesão [...] não autorizam a restituição ou a compensação de importâncias pagas, compensadas ou incluídas em parcelamentos pelos quais tenham optado antes da celebração do respectivo termo” (BRASIL, 2020).

Referido dispositivo ressoa inconstitucional em decorrência de ofensa aos princípios da boa-fé, lealdade, razoabilidade e moralidade, posto que, existindo o crédito em favor do contribuinte melhor seria, sob pena de confisco, que fosse possível a respectiva dedução/compensação com o débito transacionado.

Com relação às hipóteses de rescisão da transação, por se tratar de um instrumento voltado para extinguir o litígio, o legislador cuidou que proteger o interesse público no caso do

⁸³ “Art. 3º A proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e estará condicionada, no mínimo, à assunção pelo devedor dos compromissos de: I - não utilizar a transação de forma abusiva, com a finalidade de limitar, de falsear ou de prejudicar, de qualquer forma, a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica; II - não utilizar pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, os seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública federal; III - não alienar nem onerar bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigido em lei; IV - desistir das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos; e V - renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea *c* do inciso III do *caput* do art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil). § 1º A proposta de transação deferida importa em aceitação plena e irrevogável de todas as condições estabelecidas nesta Lei e em sua regulamentação, de modo a constituir confissão irrevogável e irretroatável dos créditos abrangidos pela transação, nos termos dos arts. 389 a 395 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil). § 2º Quando a transação envolver moratória ou parcelamento, aplica-se, para todos os fins, o disposto nos incisos I e VI do *caput* do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. § 3º Os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo” (BRASIL, 2020).

⁸⁴ Nos termos do Vocabulário Jurídico do STF, considera-se interposta pessoa a “Pessoa que age em nome de outra, utilizando nome próprio. Também conhecida como testa-de-ferro ou presta-nome”.

descumprimento do acordo, especialmente à luz da boa-fé e da lealdade das partes ao transacionarem.

Desse modo, dispõe o artigo 4º da Lei 13.988/2020 que são hipóteses de rescisão da transação (BRASIL, 2020):

Art. 4º Implica a rescisão da transação:

I - o descumprimento das condições, das cláusulas ou dos compromissos assumidos;
II - a constatação, pelo credor, de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente à sua celebração;

III - a decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente;

IV - a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação;

V - a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito;

VI - a ocorrência de alguma das hipóteses rescisórias adicionalmente previstas no respectivo termo de transação; ou

VII - a inobservância de quaisquer disposições desta Lei ou do edital.

§ 1º O devedor será notificado sobre a incidência de alguma das hipóteses de rescisão da transação e poderá impugnar o ato, na forma da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 2º Quando sanável, é admitida a regularização do vício que ensejaria a rescisão durante o prazo concedido para a impugnação, preservada a transação em todos os seus termos.

§ 3º A rescisão da transação implicará o afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores já pagos, sem prejuízo de outras consequências previstas no edital.

§ 4º Aos contribuintes com transação rescindida é vedada, pelo prazo de 2 (dois) anos, contado da data de rescisão, a formalização de nova transação, ainda que relativa a débitos distintos (BRASIL, 2020).

Como de costume, uma vez constatada alguma causa de exclusão da transação, o legislador cuidou de assegurar ao contribuinte o direito constitucional ao devido processo legal.

Desse modo, consoante preceitua o parágrafo 1º, acima transcrito, uma vez notificado da rescisão da transação, o contribuinte poderá apresentar impugnação administrativa no prazo de 30 (trinta) dias que será apreciada: nas hipóteses de transação por adesão, por Procurador da Fazenda Nacional do domicílio do devedor, observadas as regras internas de distribuição de atividades; e nas hipóteses de transação individual, por Procurador da Fazenda Nacional da unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional onde o acordo foi proposto.

O ato de exclusão deverá ser motivado contendo, sob pena de nulidade, o dispositivo transgredido, bem como a exposição dos fatos e das respectivas provas que ensejaram o cancelamento da transação.

Destaca-se a inovação da Lei 13.988/2020 ao prever, no § 2º do artigo 4º que “quando sanável, é admitida a regularização do vício que ensejaria a rescisão durante o prazo concedido para impugnação, preservada a transação em todos os seus termos” (BRASIL, 2020).

Assim, com base nos princípios da razoabilidade/proporcionalidade e eficiência, a administração pública deverá permitir que o contribuinte regularize, no prazo recursal, quando possível, o vício que ensejou a rescisão da transação. Não sendo sanado o vício e tendo transitada em julgado a decisão administrativa referente à rescisão da transação, ficará o contribuinte impedido de formalizar um novo acordo pelo prazo de 2 (dois) anos.

Por fim, em que pese o interesse do legislador em proporcionar aos contribuintes diversas modalidades de transação, existem vedações taxativas, conforme preceitua o artigo 5º da Lei 13.988/2020, que proíbe a redução de valores de alguns créditos no caso de transação.

Art. 5º: É vedada a transação que:

I - reduza multas de natureza penal;

II - conceda descontos a créditos relativos ao: a) Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), enquanto não editada lei complementar autorizativa; b) Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), enquanto não autorizado pelo seu Conselho Curador;

III - envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica.

§ 1º É vedada a acumulação das reduções oferecidas pelo edital com quaisquer outras asseguradas na legislação em relação aos créditos abrangidos pela proposta de transação.

§ 2º Nas propostas de transação que envolvam redução do valor do crédito, os encargos legais acrescidos aos débitos inscritos em dívida ativa da União de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, serão obrigatoriamente reduzidos em percentual não inferior ao aplicado às multas e aos juros de mora relativos aos créditos a serem transacionados.

§ 3º A rejeição da autorização referida na alínea *b* do inciso II do *caput* deste artigo exigirá manifestação expressa e fundamentada do Conselho Curador do FGTS, sem a qual será reputada a anuência tácita após decorrido prazo superior a 20 (vinte) dias úteis da comunicação, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da abertura do edital para adesão ou da proposta de transação individual” (BRASIL, 2020).

Dentre as vedações, destacam-se a multa penal, os débitos dos Simples Nacional (SN), enquanto não editada Lei Complementar específica⁸⁵ e os débitos perante o FGTS, até que o Conselho Curador autorize⁸⁶.

Um ponto que chama atenção consiste na proibição contida no inciso III do artigo 5º da Lei 13.988, que veda a transação de devedores considerados contumazes. Todavia, tal proibição precisa ser definida em lei específica. Logo, essa vedação poderá ser utilizada pela RFB/PGFN somente após a entrada em vigor da lei⁸⁷ que definir o conceito de devedor contumaz.

⁸⁵ Quanto a estes créditos, foi publicada a Lei Complementar nº 174, de 5 de agosto de 2020, que permite a extensão da transação também às empresas submetidas ao regime do Simples Nacional.

⁸⁶ Resolução nº 974/2020 do Conselho Curador do FGTS autorizou a PGFN a celebrar acordo de parcelamento de débito ou pagamento à vista dos débitos inscritos em dívida ativa dos empregadores junto ao FGTS, com concessão de descontos sobre os valores devidos ao Fundo de Garantia, respeitando os termos da Lei nº 13.988/20 (BRASIL, 2020).

⁸⁷ Há no Congresso Nacional, ainda pendente de análise, dois projetos de lei que definem o que é um devedor contumaz: o PL 284/2017 e o PL 1646/2019 (BRASIL, 2017; BRASIL, 2019). O Projeto de Lei do Senado – PLS 284/2017 define devedor contumaz como aquele que atua no campo do ilícito, “trata-se de criminoso, e não de

Referida investida, tem como objetivo impedir que contribuintes que apresentem comportamentos dolosos em prejuízo ao recolhimento dos tributos e contribuições, sejam contemplados pela transação da mesma forma que os devedores que eventualmente deixaram de adimplir com as suas obrigações. Em suma, esse impedimento visa desestimular o inadimplemento, de forma reiterada, de débitos tributários.

Por fim, existe uma vedação implícita na legislação, qual seja: o débito declarado e não pago ainda não inscrito na dívida ativa da União. Em uma análise imediata poder-se-á concluir que, como ainda não há litígio nesses casos, não há que se falar em transação.

Todavia, esse mesmo débito, uma vez inscrito, com os acréscimos correspondentes ao encargo legal, poderá ser objeto de uma transação. Desse modo, visando, vez mais, aprimorar o consenso entre os sujeitos da relação jurídico-tributária, esses débitos mereciam ser contemplados até mesmo para evitar que a matéria seja judicializada.

8.3 Da utilização de créditos tributários e precatórios

Dentre as inovações da Lei 13.988/2020, uma das mais relevantes talvez seja a possibilidade de utilização de créditos em desfavor da União para pagamento, por meio de transações tributárias, de débitos inscritos na dívida ativa da União. Com efeito, dispõe o § 6º do artigo 11:

Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

[...]

§ 6º Na transação, poderão ser aceitas quaisquer modalidades de garantia previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios, alienação fiduciária de bens móveis, imóveis ou de direitos, bem como créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado (BRASIL, 2020).

Consiste em mais uma investida da administração pública com o objetivo de facilitar a realização de acordos de transação. Até então, era vedada a compensação de débitos inscritos na dívida ativa da União com qualquer tipo de crédito⁸⁸.

empresário, que se organiza para não pagar tributos e, com isso, obter vantagem concorrencial” (BRASIL, 2017). Já o PL 1646/2019, apresentado na Câmara dos Deputados, define devedor contumaz como “aquele cuja atuação extrapola os limites da inadimplência e se situa no campo da ilicitude, com graves prejuízos a toda sociedade” (BRASIL, 2019). O texto estabelece ainda que a inadimplência “substancial e reiterada” de tributos ficará configurada quando constatada a existência de débitos de valor igual ou superior a R\$ 15 milhões por um ano, em nome do próprio devedor ou de pessoa integrante do grupo econômico ou familiar”

⁸⁸ Conforme dispõe o inciso III do § 2º do artigo 74 da Lei 9.430/1996, não poderão ser objeto de compensação, dentre ou outros, os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal

Para utilização desses créditos, a lei estabeleceu dois requisitos: (1º) liquidez e certeza: trata-se de uma exigência imperativa, na medida em que os créditos ofertados devem possuir o mesmo *status* das dívidas que se pretende transacionar; e (2º) reconhecido em decisão judicial transitada em julgado.

Destaca-se que nos casos em que o titular do crédito líquido e certo contra a União é o próprio devedor do débito a ser transacionado, apesar da legislação não ter autorizado a cessão⁸⁹, poder-se-á utilizá-lo antes mesmo da expedição do precatório, exigindo-se somente o trânsito em julgado da decisão.

Já no caso dos precatórios, as normas regulamentadoras permitiram a utilização, ainda que o respectivo título tenha sido formado em nome de terceiro, mediante cessão fiduciária do direito à União.

Os precatórios consistem em requisições expedidas pelo Poder Judiciário contra o Estado⁹⁰, autarquias e fundações, para pagamento de valores devidos em decorrência de condenação judicial transitada em julgado. Esse assunto sempre foi polêmico, dado que o senso comum, vivencia, desde sempre, um considerável grau de ineficiência, sobretudo em decorrência da morosidade no sistema de pagamentos.

Os precatórios foram instituídos na Constituição Federal de 1824, tendo a Constituição de 1934 criado uma ordem cronológica de pagamentos, como um avanço diante da prática, até então vigente, do Estado em pagar primeiro os amigos e, fortuitamente, os demais. Esse instituto, mantido na Constituição de 1937, foi aperfeiçoado na Constituição de 1967/1969, quando passou a exigir do Estado a inclusão no orçamento anual o pagamento dos precatórios apresentados até 1º de julho.

A nova regra foi mantida na CRFB/1988 que definiu (art. 100, § 1º), como prazo para pagamento, o fim do exercício seguinte (BRASIL, 1988). Apesar da regra constitucional⁹¹, o costume sempre foi protelar, ao máximo e descaradamente, os pagamentos.

Assim, ainda mais polêmico que o pagamento dos precatórios é a possibilidade de utilização desses títulos para pagamentos de dívidas tributárias. As fazendas públicas

que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União (BRASIL, 1996).

⁸⁹ Encontra-se em trâmite perante a Câmara de Deputados o Projeto de lei 4.460/2020, cuja proposta é alterar a Lei 9.430/1996 para regulamentar a cessão de créditos tributários objeto de pedidos de restituição homologados pela Administração Tributária para fins de amortização de débitos tributários e inscrições em Dívida Ativa da União (BRASIL, 2020; BRASIL, 1996).

⁹⁰ A utilização do termo Estado nesta dissertação tem conotação com as pessoas jurídicas de direito público, de forma a não contemplar as questões de estado das pessoas, a exemplo de nome, entre outros aspectos.

⁹¹ Encontra-se em trâmite perante a Câmara de Deputados o Projeto de Emenda Constitucional (PEC) 23/2021, cuja proposta é alterar a regra do § 1º do artigo 100 da CRFB/1988 para estabelecer novo regime de pagamento dos precatórios.

(municipal, estadual e federal) sempre se apegaram ao fundamento de que o artigo 170 do CTN⁹² prescinde de regulamentação (BRASIL, 1966).

Desse modo, a Lei 13.988/2020 trouxe considerável avanço à questão, pois permitiu que sejam utilizados precatórios próprios e de terceiros para pagamento de dívidas tributárias por meio das transações (BRASIL, 2020).

Inicialmente, destaca-se que a MP 899/2019 convertida na Lei 13.988/2020, não possuía previsão expressa sobre a possibilidade de utilização de precatório próprios ou de terceiros para quitação de dívidas tributárias (BRASIL, 2019; BRASIL, 2020). Nesse sentido, esse procedimento sequer foi objeto da exposição de motivos da citada medida provisória.

Tal hipótese veio a lume por meio da Portaria da PGFN 11.956/2019⁹³, que regulamentou a transação tributária ainda na vigência da MP 899/2019 (PROCURADORIA, 2019; BRASIL, 2019). Com o advento da Lei 13.988/2020, referida Portaria foi alterada pela Portaria PGFN 9.917/2020, mantendo-se, dentre outras coisas, a possibilidade de pagamento de dívidas tributárias com precatórios (BRASIL, 2020; PROCURADORIA, 2020).

Um ponto que merece destaque consiste na regra mantida pela Portaria PGFN 9.917/2020, que determinava que a cessão do precatório para a União deveria ocorrer em sua totalidade, mesmo que o valor dos débitos inscritos na dívida ativa fosse inferior (PROCURADORIA, 2020). Nesses casos, sendo o valor do precatório superior ao valor do débito tributário transacionado, o saldo remanescente somente seria liberado ao contribuinte no caso de inexistência de outros débitos inscritos na dívida ativa, ainda que com exigibilidade suspensa.

Referido equívoco, foi corrigido pela Portaria PGFN 14.402/2020 que alterou a redação do artigo 59 da norma anterior para assegurar que a cessão do precatório para a União poderá ocorrer total ou parcialmente (PROCURADORIA, 2020).

Em que pese o relevante avanço na questão é certo que, conforme já explicitado, o tema não foi debatido pelo Congresso Nacional, uma vez que não constava na MP 899/2019 (BRASIL, 2019). Desse modo, a Lei 13.988/2020 não contém regras específicas sobre o tema, cabendo ao Ministério da Economia a sua regulamentação.

⁹² Dispõe o artigo 170 do CTN que “A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública” (BRASIL, 1966).

⁹³ “Art. 8º As modalidades de transação previstas nesta Portaria poderão envolver, a exclusivo critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as seguintes concessões, observados os limites previstos na legislação de regência da transação: [...] VI - possibilidade de utilização de precatórios federais próprios ou de terceiros para amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado, observado o procedimento previsto nesta Portaria” (BRASIL, 2019).

Proporcionaria maior segurança para os contribuintes se todas as regras e condições para utilização dos precatórios estivessem previstas na lei e não em norma de competência do Poder Executivo.

De qualquer forma, não se pode olvidar o benefício para os contribuintes, pois, além das reduções contempladas nas modalidades de transação o custo para quitação da dívida tributária inscrita na dívida ativa com precatório de terceiros será ainda menor, considerando o costumeiro deságio praticado nas operações dessa natureza.

8.4 Números da transação tributária no Brasil

Em novembro de 2021, o Observatório de Transações Tributárias do Núcleo de Tributação do INSPER (Instituto de Ensino Superior em Negócios, Direito e Engenharia) apresentou o Terceiro Relatório⁹⁴ sobre as transações tributárias celebradas entre o fisco e contribuintes, sob a vigência da Lei 13.988/2020.

Esse evento contou com a presença, dentre outros, do Dr. João Gronet, coordenador geral de Estratégias de Recuperação de Créditos na Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS (PGDAU) e Leonardo Alvim, procurador da Fazenda Nacional.

Conforme tabela abaixo, entre dezembro de 2019 e junho de 2021 foram celebradas 325.839 (trezentos e vinte e cinco mil, oitocentos e trinta e nove) transações:

⁹⁴Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/11/Apresenta%C3%A7%C3%A3o_Relat%C3%B3rio_Avan%C3%A7os-e-N%C3%BAmeros-da-Transa%C3%A7%C3%A3o-Tribut%C3%A1ria-no-Brasil.pdf. Acesso em 02 jan. 2022.

Tabela 1 - Número de Transações

Modalidade de transação	Transações celebradas	Valor consolid. original (R\$)
Repactuação - Transação excepcional - crédito rural e fundiário	2	R\$ 101.923,76
Repactuação - Transação excepcional - débitos previdenciários	306	R\$ 275.974.050,43
Repactuação - Transação excepcional - demais débitos	316	R\$ 392.352.761,56
Repactuação - Transação excepcional - Simples Nacional	178	R\$ 28.134.947,96
Transação - débitos previdenciários	21911	R\$ 3.136.056.628,43
Transação - demais débitos	118656	R\$ 11.257.356.720,14
Transação excepcional - crédito rural e fundiário	2618	R\$ 446.536.667,99
Transação excepcional - débitos previdenciários	31756	R\$ 10.988.680.044,06
Transação excepcional - demais débitos	36650	R\$ 17.414.983.506,74
Transação excepcional - Simples Nacional	34422	R\$ 4.010.120.801,25
Transação na dívida ativa tributária de pequeno valor - débitos previdenciários	21912	R\$ 243.064.494,45
Transação na dívida ativa tributária de pequeno valor - demais débitos	38431	R\$ 419.566.965,71
Transação na dívida ativa tributária de pequeno valor - Simples Nacional	18681	R\$ 159.856.750,71
Total Geral	325839	R\$ 48.772.786.263,19

Fonte: INSPER, 2021.

Considerando todas as modalidades de transações celebradas, o valor consolidado dos créditos tributário perfaz o importe de R\$48.722.786.263,19 (quarenta e oito bilhões, setecentos e vinte dois mil, duzentos e sessenta e três reais e dezenove centavos).

Com relação à natureza dos débitos transacionais, mais de sessenta por cento refere-se à IRPJ, CSSL, PIS, COFINS, IPI e IOF. Veja:

Tabela 2 – Natureza dos débitos transacionados

Modalidade de transação	Transações celebradas	%
Crédito rural e fundiário	R\$ 446.638.591,75	0,9
Débitos previdenciários	R\$ 14.643.775.217,37	30,0
Demais débitos	R\$ 29.484.259.954,15	60,5
Simples Nacional	R\$ 4.198.112.499,92	8,6

Fonte: INSPER, 2021.

O Terceiro Relatório do INSPER traz ainda a divisão de transações celebradas por estados. Conforme figura abaixo, a região sudeste, sobretudo o estado de São Paulo, destaca-se pelos valores até então transacionados.

Figura 2 – Transações tributárias por UF



Fonte: INSPER, 2021.

Pelos números apresentados, mesmo vigendo há quase dois anos, o número de transações tributárias realizados de acordo com a Lei 13.988/2020, sobretudo na modalidade individual, ainda é tímido⁹⁵ (BRASIL, 2020).

Ainda assim, permanece a expectativa de que referido instituto, com o passar do tempo, terá a eficácia esperada no sentido de contribuir para resolução da letárgica situação em que se encontra o Poder Judiciário, em razão da quantidade de processos que nele tramitam.

⁹⁵ A quantidade de devedores da União chegou a 4,6 milhões, em 2018. A dívida total era de R\$ 2,196 trilhões, sendo que 44,8% desse valor é considerado irrecuperável, segundo dados da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Disponível em: [https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-03/dividas-com-uniao-passam-de-r-2-trilhoes-44-sao-irrecuperaveis#:~:text=A%20quantidade%20de%20devedores%20da,%2C%20divulgados%20hoje%20\(26\)](https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-03/dividas-com-uniao-passam-de-r-2-trilhoes-44-sao-irrecuperaveis#:~:text=A%20quantidade%20de%20devedores%20da,%2C%20divulgados%20hoje%20(26).). Acesso em 23 fe. 2022.

9 PONTOS CONTROVERTIVOS DA LEI 13.988/2020

Em que pese as inovações percebidas com a regulamentação da transação tributária no cenário federal, alguns pontos da Lei 13.988/2020 ainda merecem ser repensados (BRASIL, 2020).

9.1 Confissão, desistência e renúncia ao direito sobre o que se funda a ação

Uma questão sempre presente nas diversas modalidades de parcelamentos concedidos pela União, sobretudo aqueles programas que concedem reduções de multas e juros, consiste nas regras relacionadas à confissão irretratável e à desistência dos processos com renúncia do direito.

Nos termos do inciso IV do artigo 3º da Lei 13.988/2020, a proposta de transação está condicionada à desistência das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e a renúncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos (BRASIL, 2020).

Assim, na esfera do processo administrativo fiscal, o contribuinte, para aderir à transação, tem que desistir das impugnações/recursos e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem o contencioso fiscal administrativo ao passo que, no litígio judicial, a renúncia deve se aplicar às alegações atuais e futuras, incluindo as ações coletivas que tenham por objeto os créditos transacionados.

Trata-se de uma confissão. Todavia, nos termos do artigo 389 do CPC/2015, essa confissão se refere apenas aos fatos (BRASIL, 2015). Aurélio Pitanga Seixas Filho preceitua que:

A confissão é uma declaração a respeito da ocorrência de um fato que se verificou e cuja descrição pode ser fiel ao fato acontecido, pode ocultar fatos, no todo ou parcialmente, ocorrer erros ou falhas no testemunho ou, até mesmo, falsidade (SEIXAS FILHO, 2008, p. 11).

Desse modo, a confissão não constitui um direito, vez que o contribuinte não confessa as consequências interpretativas da lei, apenas admite os fatos como uma condição imposta para aperfeiçoamento da transação tributária.

Para Fabio Artigas Grillo:

A confissão caracteriza-se como meio de prova, ao lado de outras provas consagradas pelo Direito, uma declaração de ciência da parte em relação à verdade de um

determinado fato, não influenciando na constituição do respectivo crédito tributário (GRILLO, 2012, p. 235).

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Tema Repetitivo 375 firmou o seguinte entendimento:

A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2019).

Desse modo, conforme entendimento do STJ, fulcrado nos princípios de constitucionalidade e legalidade tributária, mesmo nos casos em que haja confissão do contribuinte, temas de inconstitucionalidade, bem como erro de fato jamais podem ser afastados do Poder Judiciário ou deixados de ser revisados pela administração tributária.

Partindo desse pressuposto, a principal consequência da confissão refere-se à inversão do ônus da prova no contencioso fiscal (administrativo e judicial) caso o litígio seja reaberto. Assim, uma vez confessados os fatos, cabe exclusivamente ao contribuinte descaracterizar a confissão que ensejou o crédito tributário.

Diferentemente da confissão e da desistência, a renúncia ao direito implica, nos termos da alínea “c” do inciso III do artigo 487 do CPC/2015, na extinção do processo com resolução de mérito (BRASIL, 2015). Sobre o tema, ensina Humberto Theodoro Júnior:

Ao contrário do que se passa com a desistência da ação, a renúncia ao direito subjetivo material pode ser manifestada pelo autor até mesmo em grau de recurso, desde que ainda não esteja encerrado o processo por meio de coisa julgada. Aqui não há revogação pela parte da eficácia de uma composição da lide operada em juízo, mas sim o autodespojamento voluntário de direito subjetivo disponível da parte, o que é viável em qualquer época, com ou sem processo. Mas, essa renúncia, que vai além da simples extinção do processo, importará sempre solução do mérito, de sorte que sua homologação, em qualquer instância, fará coisa julgada material, para todos os efeitos (THEODORO JUNIOR, 2004, p. 323).

Em que pese esse entendimento, mesmo no caso de renúncia, não cabe ao contribuinte restringir direitos fundamentais, sobretudo à universalidade à jurisdição, que impede toda e qualquer limitação de ingresso em juízo.

Ademais, caso prevaleça a vontade da administração pública no sentido de condicionar o aperfeiçoamento da transação tributária à renúncia a quaisquer alegações de direito nos processos que tenham por objeto os créditos transacionados, o contribuinte e o fisco se colocarão, na hipótese de rescisão do acordo, em total desigualdade.

Salienta-se que o contribuinte que adere à transação nem sempre é um inadimplente contumaz. Muitas vezes, o litígio tem como objeto uma saudável divergência de interpretação da norma tributária, mas a morosidade do judiciário aliada aos descontos concedidos em uma transação tributária faz com que o contribuinte opte por abrir mão da prestação jurisdicional.

Nos termos do § 3º, do artigo 4º da Lei 13.988/2020, desfeita a transação, retorna-se ao cenário originário afastando-se os benefícios concedidos. Descontados os valores pagos, o valor da dívida será restabelecido com a recomposição de todas as multas e juros (BRASIL, 2020). Logo, enquanto o fisco readquire todos os seus direitos, o contribuinte não poderá mais questionar o crédito tributário anteriormente transacionado, vale dizer, somente o direito do fisco será reestabelecido em total afronta aos princípios da igualdade e razoabilidade.

Ora, havendo a rescisão da transação, da mesma forma que o fisco terá os valores do crédito recuperados, deverá ser restabelecido o direito à jurisdição do contribuinte. A renúncia deve ser tratada como condição ao aperfeiçoamento da transação, produzindo efeitos enquanto ela estiver vigente. Uma vez cumprido o acordo, com base na renúncia, não poderá o contribuinte rediscutir a dívida.

9.2 Transação e renúncia fiscal

Com a regulamentação da transação no âmbito federal, voltou à tona a discussão acerca da caracterização do referido instituto como uma forma de renúncia de receita pública. Com efeito, dispõe o artigo 14 da Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF):

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (BRASIL, 2000).

O § 1º do artigo 14 da LRF caracteriza como renúncia fiscal, dentre outros, a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção em caráter não geral e a alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições (BRASIL, 2000).

Além das obrigações contidas nos incisos I e II acima transcritos, a Emenda Constitucional (EC) 3/1993, que acrescentou o § 6º no artigo 150 da CRFB/1988, já previa a necessidade de lei específica para implantação de mecanismos de exoneração de receita, tais como subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão (BRASIL, 1993; BRASIL, 1988).

Desse modo, a legislação não veda a renúncia fiscal, apenas cria obrigações que devem ser cumpridas pelo gestor público quando for caracterizada a renúncia de receita, sob pena de responsabilização.

Logo, ainda que a transação fosse considerada uma renúncia de receita pública, desde que atendidos os requisitos legais, não haveria conflito com a LRF. Todavia, consoante restará demonstrado, não existe renúncia fiscal na transação tributária.

O conceito de renúncia de receita pública está diretamente relacionado a um incentivo fiscal a ser concedido, exclusivamente, pelo Estado com o objetivo de impulsionar o desenvolvimento de economia ou reduzir as desigualdades sociais percebidas no território brasileiro.

Esse não é o propósito da transação tributária que tem na sua essência a redução da litigiosidade mediante concessões mútuas, com base na capacidade de pagamento do contribuinte. Dentre os critérios elegidos pela Lei 13.988/2020 para fins de concessão de descontos sobre o crédito tributário, destacam-se a incapacidade/dificuldade do contribuinte em pagar a dívida da forma que se encontra (BRASIL, 2020).

Logo, ao implementar a transação o fisco não está renunciando uma receita, uma vez que a obrigação tributária já foi inadimplida e dificilmente será recuperada. O próprio gestor público reconhece essa dificuldade de recuperação por meio da Portaria do Ministério da Fazenda 293/2017⁹⁶, que determina que os créditos de difícil recuperação sejam reconhecidos no Balanço Geral da União como ativos contingentes⁹⁷ (BRASIL, 2017).

Outro fundamento que se apresenta, passa pela interpretação literal do § 1º do artigo 14 da LRF, o qual não caracteriza o instituto da transação tributária como uma forma de renúncia de receita pública (BRASIL, 2000).

⁹⁶ De acordo com o artigo da 13 da Portaria do Ministério da Fazenda 293/2017, atualmente chamado de Ministério da Economia, os créditos classificados com *rating* C e D serão desconsiderados do Balanço Geral da União e deverão permanecer em conta de controle até sua extinção ou reclassificação.

⁹⁷ Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 25, ativo contingente é um ativo **possível** que resulta de **eventos passados e cuja existência é confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.**

Apesar de contemplar outros mecanismos de extinção do crédito tributário (anistia, remissão) que, inclusive podem estar presentes na transação, a transação tributária, propriamente dita, não foi identificada como renúncia fiscal.

Sobre o tema, ensina Fabio Artigas Grillo: “Portanto, sob esse aspecto, meramente no contexto interpretativo da norma, que deve ser restritiva e não extensiva, ausente a concretização da hipótese legal de renúncia de receita” (GRILLO, 2012, p. 198).

Com o mesmo fundamento, Hugo de Brito Machado afasta a caracterização da transação como renúncia:

Não estando especificamente referida, como não está, nem cabendo na referência genérica e a outros benefícios, até porque a rigor não é propriamente um benefício, tem-se de concluir que o elemento literal desautoriza a aplicação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (MACHADO, 2005, p. 521).

Ademais, no voto do Ministro Ilmar Galvão, proferido na Ação Direita de Inconstitucionalidade 2.405/RS⁹⁸, quando o STF analisou a possibilidade do Estado do Rio Grande do Sul regulamentar a dação em pagamento como forma de extinção do crédito tributário, restou consignado que “a transação, meio de extinção do débito tributário, não se confunde com benefício fiscal, não estando sujeita, por isso, ao dispositivo invocado nem autorização em Convênio” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2006).

Logo, pela leitura do § 1º do artigo 14 da LRF percebe-se que, dentre as hipóteses relacionadas, não se encontra a transação tributária.

Outro fundamento que demonstra o entendimento acima decorre da própria natureza da transação tributária. Consoante demonstrado no Capítulo 5, referido instituto possui uma natureza bilateral, tendo como um dos seus principais requisitos a existência de concessões mútuas, concretizadas pela declaração de vontade dos sujeitos ativo e passivo, nos termos da lei.

⁹⁸ AÇÃO DIREITA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA CAUTELAR. LEI ESTADUAL (RS) 11.475, DE 28 DE ABRIL DE 2000, QUE INTRODUZ ALTERAÇÕES EM LEIS ESTADUAIS (6.537/73 E 9.298/91) QUE REGULAM O PROCEDIMENTO FISCAL ADMINISTRATIVO DO ESTADO E A COBRANÇA JUDICIAL DE CRÉDITOS INSCRITOS NA DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, BEM COMO PREVÊ A DAÇÃO EM PAGAMENTO COMO MODALIDADE DE EXTINÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. I - Extinção de crédito tributário criação de nova modalidade (dação em pagamento) por lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1917-DF, 18.12.98, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: consequente ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção e suspensão da exigibilidade de crédito tributário. II - Extinção do crédito tributário: moratória e transação: implausibilidade da alegação de ofensa dos artigos 150, § 6º e 155, § 2º, XII, g, da CF, por não se tratar de favores fiscais. [...] (ADI 2.405/RS. Rel. Carlos Brito. Julgado em 06/02/2002, DJe 17/02/2006)” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2006).

Se não existir reciprocidade no acordo, não se qualifica o instituto da transação. Isso porque não basta apenas que existam concessões. Para que se caracterize uma transação, é indispensável que essas concessões sejam mútuas, ou seja, ambos os sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídico-tributária devem ceder parte do seu direito.

Sacha Calmon Navarro Coelho assevera que “[...] se apenas uma parte cede, não há transação, senão que ato unilateral capaz de comover ou demover a outra parte” (COELHO, 2012, p. 740).

Na mesma esteira, ensina Ricardo Lobo Torres, afirmando que: “Renúncia ao litígio fiscal sem a correspondente concessão é mera desistência, e, não, transação” (TORRES, 2010, p. 266).

Enfim, na renúncia de receita pública tem-se um ato administrativo unilateral eliminando qualquer possibilidade de incluir a transação como renúncia fiscal, posto esse instituto exige o sacrifício recíproco entre os sujeitos da relação jurídica.

9.3 Delegação de poderes

Pela leitura da Lei 13.988/2020 percebe-se que o Poder Legislativo delegou ao Poder Executivo, especificamente ao Ministério da Economia, o direito de decidir para qual contribuinte, quando e sob quais condições devem ser utilizada a transação tributária.

Sobre essa delegação, preceitua Fernando Facury Scaff:

Como referido, a ideia de transação é algo que deve ser louvado, porém a norma editada (MP 899) traz um novo componente extremamente peculiar, que merece redobrada atenção, pois, será que o Congresso Nacional deseja renunciar ao poder de decidir quando e para quem serão concedidas as transações? [...]. Isso traz um componente de transferência de poder, uma vez que o poder de tributar – que é, em apertada síntese, o objeto da transação através de renúncia e parcelamento de créditos. Todos os Refis, qualquer que tenha sido seu nome, passaram pelo Congresso Nacional com a específica determinação do seu objeto (SCAFF, 2019).

Observa-se, assim, uma verdadeira delegação de competência normativa ao Poder Executivo, sobretudo para a PGFN e RFB que decidirá quem deve se beneficiar da transação. Essa delegação de poderes em matéria tributária, há tempos vem recebendo duras críticas por parte da doutrina.

Não se pode olvidar que a sociedade moderna exige a ascensão do Poder Executivo, sobretudo diante da notória interferência, mesmo que indireta, na elaboração das leis. Todavia, sob pena de transgressão do princípio da separação dos poderes, deve-se respeitar a competência originária de cada poder.

Assim, a função de elaborar a norma pertence, originariamente, ao Poder Legislativo sendo que, em matéria que contemple benefícios fiscais, a lei, meramente autorizativa, afronta o § 6º do artigo 150 da CRFB/1988, conforme já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da a ADI 1296/PE⁹⁹ (BRASIL, 1988).

Na mesma toada, Misabel Abreu Machado Derzi defende que a CRFB/1988 (BRASIL, 1988) reconhece a exclusividade da norma tributária para agraciar quaisquer exonerações e outros benefícios, redutores ou excludente do crédito tributário, vendando-se as fórmulas indeterminadas de favores fiscais ao Poder Executivo (DERZI, 2010, p. 147).

Desse modo, as competências atribuídas ao Poder Legislativo deveriam ser maiores do que as competências outorgadas aos poderes Executivo e Judiciário. Nessa teoria, deve prevalecer a confiança no parlamento como efetivo representante do povo (MOREIRA, 2016, p. 13-30).

⁹⁹ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ESTADUAL QUE OUTORGA AO PODER EXECUTIVO A PRERROGATIVA DE DISPOR, NORMATIVAMENTE, SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA - DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA - MATÉRIA DE DIREITO ESTRITO - POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES - PRINCÍPIO DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI EM SENTIDO FORMAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - CONVENIÊNCIA DA SUSPENSÃO DE EFICÁCIA DAS NORMAS LEGAIS IMPUGNADAS - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. - A essência do direito tributário - respeitados os postulados fixados pela própria Constituição - reside na integral submissão do poder estatal a *rule of law*. A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária. Considerações em torno das dimensões em que se projeta o princípio da reserva constitucional de lei. - A nova Constituição da República revelou-se extremamente fiel ao postulado da separação de poderes, disciplinando, mediante regime de direito estrito, a possibilidade, sempre excepcional, de o Parlamento proceder a delegação legislativa externa em favor do Poder Executivo. A delegação legislativa externa, nos casos em que se apresente possível, só pode ser veiculada mediante resolução, que constitui o meio formalmente idôneo para consubstanciar, em nosso sistema constitucional, o ato de outorga parlamentar de funções normativas ao Poder Executivo. A resolução não pode ser validamente substituída, em tema de delegação legislativa, por lei comum, cujo processo de formação não se ajusta a disciplina ritual fixada pelo art. 68 da Constituição. A vontade do legislador, que substitui arbitrariamente a lei delegada pela figura da lei ordinária, objetivando, com esse procedimento, transferir ao Poder Executivo o exercício de competência normativa primária, revela-se írrita e desvestida de qualquer eficácia jurídica no plano constitucional. O Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos a reserva constitucional de lei. - Não basta, para que se legitime a atividade estatal, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo. Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstendo-se de agir *ultra vires*, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado - como o Poder Executivo - produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar. O legislador, em consequência, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo - que constitui instância juridicamente inadequada - o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas - (a) a outorga de isenção fiscal, (b) a redução da base de cálculo tributária, (c) a concessão de crédito presumido e (d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos -, as quais se acham necessariamente submetidas, em razão de sua própria natureza, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal. - Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo de prerrogativa jurídica cuja *sedes materiae* - tendo em vista o sistema constitucional de poderes limitados vigente no Brasil - só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo (ADI 1296/PE. Rel. Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Julgado em 14/06/1996, DJ 10/08/1995)” (BRASIL, 1995).

Em decorrência da referenciada delegação, a expectativa do Poder Executivo é que todo e qualquer programa de recuperação fiscal (Refis) seja concedido pela RFB e PGFN, com os limites da Lei 13.988/2020 (BRASIL, 2020).

Tanto é verdade que o Presidente da República, em atenção à orientação da equipe econômica do governo, até então, não se manifestou sobre o Projeto de Lei 4.728/2020¹⁰⁰, aprovado pelo Congresso Nacional, que trata da reabertura de um programa de parcelamento, até este momento, não foi sancionado (BRASIL, 2020).

Pelos mesmos motivos, dia 7 de janeiro de 2022, o Presidente da República vetou o Projeto de Lei Complementar 46/2020, também aprovado pelo Congresso Nacional, que previa a criação de um programa de renegociação de dívidas destinado ao Microempreendedor Individual (MEI), microempresa e empresa de pequeno porte enquadrados no regime do Simples Nacional (BRASIL, 2020).

Na prática, apesar do fisco ser parte interessada, passou a ter o poder de definir para qual contribuinte, quando e sob quais condições, deve ser utilizada a transação tributária.

Ainda com relação à delegação da Lei 13.988/2020, outro ponto que merece destaque é a possibilidade de utilização de precatórios federais para pagamento ou amortização de saldo devedor transacionado. Conforme explicitado na seção 8.3, a MP 899/2019 convertida na Lei 13.988/2020, não possuía previsão expressa sobre a possibilidade de utilização de precatórios próprios ou de terceiros para quitação de dívidas tributárias (BRASIL, 2019; BRASIL, 2020).

Tal hipótese veio a lume por meio da Portaria da PGFN 11.956/2019¹⁰¹, que regulamentou a transação tributária ainda na vigência da MP 899/2019 (PROCURADORIA, 2019; BRASIL, 2019).

Com o advento da Lei 13.988/2020, referida Portaria foi alterada pela Portaria PGFN 9.917/2020, mantendo-se, dentre outras regulamentações, a possibilidade de pagamento de dívidas tributárias com precatórios (BRASIL, 2020; PROCURADORIA, 2020).

Desse modo, em decorrência da referenciada delegação, apesar do relevante avanço na questão é certo que o tema não foi debatido pelo Congresso Nacional, posto que não constava na MP 899/2019 (BRASIL, 2019).

¹⁰⁰ O Projeto de Lei 4.728/2020, ainda pendente de sanção pelo presidente, reabre o prazo de adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), de que trata a lei nº 13.496/17, e ajusta seus prazos e modalidades de pagamento.

¹⁰¹ “Art. 8º As modalidades de transação previstas nesta Portaria poderão envolver, a exclusivo critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as seguintes concessões, observados os limites previstos na legislação de regência da transação: [...] VI - possibilidade de utilização de precatórios federais próprios ou de terceiros para amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado, observado o procedimento previsto nesta Portaria” (BRASIL, 2019).

Como a Lei 13.988/2020 não contém regras específicas sobre o tema, coube ao Poder Executivo a sua regulamentação (BRASIL, 2020). Certamente seria mais seguro para os contribuintes se todas as regras e condições para utilização dos precatórios estivessem previstas na lei e não em uma Portaria da PGFN.

9.4 Diferenças e semelhanças: parcelamento, moratória, anistia e remissão

Inicialmente, mister se faz repisar que a transação, conforme preconiza o inciso III do artigo 156 do CTN, consiste em uma causa de extinção do crédito tributário, tendo como um dos seus requisitos a existência de concessões mútuas entre os sujeitos da relação jurídico-tributária (BRASIL, 1966).

Em que pese a transação tributária possuir um regime jurídico próprio no ordenamento jurídico brasileiro, usualmente é associada a outros institutos do Direito Tributário, dentre os quais se destacam o parcelamento, a moratória, a anistia e a remissão.

Todavia, consoante restará demonstrado, tratam-se de institutos distintos que não merecem ser confundidos com a transação.

O parcelamento está previsto no inciso IV do artigo 151 do CTN, como uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (BRASIL, 1966). De acordo com o artigo 155-A do CTN, incluído pela Lei Complementar (LC) 104/2001, o parcelamento, assim como a transação, depende de lei específica para sua concessão, não podendo, em regra, implicar em concessão de redução da dívida. No âmbito federal, o parcelamento foi regulamentado pela Lei 10.522/2002 (BRASIL, 2001; BRASIL, 2002).

Em suma, o parcelamento consiste na possibilidade de pagamento do débito tributário em parcelas, sem qualquer tipo de redução. Trata-se de uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, razão pela qual não merece ser confundido com a transação, conforme já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 514.351/PR¹⁰².

¹⁰² RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. O PARCELAMENTO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO NÃO IMPLICA A EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO MAS A SUA SUSPENSÃO. 1. O parcelamento do débito na execução fiscal implica, tão-somente, a suspensão do processo, conservando-se perene a Certidão da Dívida Ativa a sustentar a execução até que se extinga a dívida, podendo operar-se a continuidade da execução fiscal pelo saldo remanescente, se o parcelamento não restar cumprido integralmente pelo sujeito passivo. 2. A figura do parcelamento não se confunde com a transação extintiva do crédito. A autocomposição bilateral ou transação é forma de extinção do crédito tributário, consoante determina o art. 156, III do CTN, implicando no término do direito da Fazenda Pública de cobrar a obrigação tributária. 3. Considerando que a transação é a forma pela qual as partes previnem ou terminam litígios mediante concessões mútuas, enquanto que o parcelamento é a mera dilação de prazo para o devedor honrar sua dívida, não há que falar em naturezas semelhantes. Ao revés, no parcelamento, a dívida ativa não se desnatura pelo fato de ser objeto de acordo de parcelamento, posto que não honrado o compromisso, retoma ela o os seus privilégios, incidindo a multa e demais encargos na cobrança via execução fiscal. 4. É regra assente no Código Tributário Nacional que o parcelamento

A moratória é, também, uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, consoante inciso I do artigo 150 do CTN (BRASIL, 1966). Consiste em uma técnica de política fiscal que concede ao contribuinte um prazo de pagamento diferenciado da regra geral.

Assim como o parcelamento e a transação, a moratória, que pode ser concedida de forma geral ou específica, também depende de lei que deverá ser editada pelo mesmo ente competente para instituir o respectivo tributo.

Certo é que a moratória não se assemelha à transação: enquanto aquela é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, porquanto apenas concede um prazo de pagamento mais benéfico do que a regra geral, a transação é causa extintiva da obrigação.

Já a remissão, diferentemente do parcelamento e da moratória, é causa de extinção do crédito tributário, conforme inciso IV do artigo 156 do CTN (BRASIL, 1966). Trata-se de perdão do crédito tributário, incluindo, até mesmo, o próprio tributo. Assim, mediante lei autorizadora, a administração pública poderá conceder, por meio de despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário.

De acordo com o artigo 172 do CTN, a remissão deverá ser concedida somente em situações específicas, quais sejam: de acordo com a situação econômica do sujeito passivo; em decorrência de erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato; diminuta importância do crédito tributário; considerações de equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso; e condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante (BRASIL, 1966).

Assim, em que pese o fato de a remissão ser uma causa de extinção do crédito tributário, se difere da transação, posto que, além de exigir situações específicas para sua concessão, independe de qualquer manifestação de vontade do contribuinte, tal como ocorre naquele instituto.

A anistia, diferentemente dos demais institutos, encontra-se entre as causas de exclusão do crédito tributário, conforme inciso II do artigo 175 do CTN (BRASIL, 1966). Na anistia ocorre o perdão, total ou parcial, das infrações à legislação tributária, sobretudo multa e juros. Assim, diferencia da remissão, porquanto nessa permite-se perdão do tributo enquanto naquela perdoam-se somente as penalidades. Com efeito, dispõe o artigo 180 do CTN.

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

do débito é meramente suspensivo.⁵ Recurso especial provido. REsp 514.351/PR. Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 20/11/2003, DJe 19/12/2003 (BRASIL, 2003)

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;
II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas (BRASIL, 1966).

Assim como ocorre na remissão, a utilização da anistia possui restrições. Logo, apesar de excluir o crédito tributário o que, na prática, consiste na extinção da obrigação, a anistia também não se confunde com a transação. Isso porque, além de excluir situações específicas para sua concessão e estar restrita às penalidades por infração à legislação tributária, não exige reciprocidade de concessões.

Enfim, a transação consiste em um instituto mais amplo que poderá contemplar, a depender da sua modalidade, a moratória, a anistia e a remissão dos débitos tributários.

9.5 Transação e os Parcelamentos Especiais (Refis)

Resta analisar se a transação tributária, da forma preconizada na Lei 13.988/2020, pode ser considerada mais uma modalidade de parcelamento especial, historicamente conhecida como Refis. Para Hugo de Brito Machado Segundo:

Exame da Lei 13.988/2020, que disciplina o instituto da transação tributária no plano federal, revela que, em linhas gerais, ela trata de mais um “REFIS”, assim entendidos os programas de recuperação fiscal promovidos pelo Poder Público de tempos em tempos, com a concessão de condições bastante vantajosas para que os contribuintes com pendências tributárias regularizem sua situação (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 260).

Assim, para referido autor a transação tributária da Lei 13.988/2020 não passa de mais uma modalidade de parcelamento especial (BRASIL, 2020).

Os parcelamentos especiais são aqueles não contemplados pela Lei 10.522/2002, cujo prazo de adesão é certo e determinado pela lei instituidora (BRASIL, 2002). Consistem em um mecanismo de arrecadação tributária, ofertada de forma indistinta para todos os contribuintes.

Os principais parcelamentos especiais concedidos pelo Governo Federal foram o Programa de Recuperação Fiscal (Refis)¹⁰³, o Parcelamento Especial (Paes)¹⁰⁴, o Parcelamento Excepcional (Paex)¹⁰⁵, o Refis da Crise¹⁰⁶, o Refis da Copa¹⁰⁷, o Programa de Regularização

¹⁰³ Lei 9.964/2000.

¹⁰⁴ Lei 10.684/2003.

¹⁰⁵ Medida Provisória 303/2006.

¹⁰⁶ Lei 11.941/2009.

¹⁰⁷ Lei 12.996/2014.

Tributária (PRT)¹⁰⁸ e o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT)¹⁰⁹, sem contar as diversas reaberturas de prazo para adesão.

Em que pese a existência de algumas diferenças, esses parcelamentos tinham os seguintes pontos em comum: (a) eram excepcionais, permitindo a inclusão apenas de débitos decorrentes de fatos geradores ocorridos até determinada data, devendo a opção pela adesão ser formalizada, também, até uma data limite indicada pela norma instituidora; (b) exigiam a desistência de todos os questionamentos envolvendo os débitos a serem pagos; (c) contemplavam consideráveis reduções nas parcelas referentes aos juros e às multas; (iv) possibilitavam o pagamento em uma quantidade maior de parcelas.

A primeira diferença que merece ser apontada entre a transação da Lei 13.988/2020 e os parcelamentos especiais decorre da delegação de poderes, consoante explicitado na seção 9.3 acima (BRASIL, 2020). Mesmo com o advento da referida lei, a adesão não depende apenas do contribuinte, vez que compete ao Poder Executivo decidir para qual contribuinte, quando e sob quais condições, deve ser utilizada a transação tributária.

Se, por um lado, essa particularidade pode ser boa, por desestimular o devedor contumaz que sobrevive em função de parcelamentos especiais, por outro lado caberá apenas ao Poder Executivo, sobretudo RFB e PGFN ditar as regras da transação. Desse modo, mesmo sendo parte interessada na transação tributária, o fisco não mais dependerá do Congresso Nacional para implementar as condições dos acordos a serem firmados com os contribuintes.

Outra diferença que pode ser percebida entre um parcelamento especial e a transação consiste no fato de que a transação, em regra, conforme critérios a serem estabelecidos pela RFB pela PGFN, deve ser destinada a contribuintes que não conseguiram cumprir com as suas obrigações em decorrência de alguma dificuldade financeira.

No caso do Refis, como os benefícios são concedidos a todos de forma indistinta, é comum que esse tipo de anistia seja utilizado por contribuintes que têm como adimplir pontualmente com obrigações tributárias, mas que acabam por aguardar a edição de um novo Refis.

Apesar das diferenças apontadas, não se pode olvidar de que as modalidades de transação por adesão muito se assemelham à figura de parcelamentos especiais concedidos pelo Governo Federal, na medida em que os contribuintes têm apenas a opção de aderir ou não às condições estabelecidas pela RFB ou pela PGFN. Em suma, não há espaço para negociação.

¹⁰⁸ Medida Provisória 766/2017.

¹⁰⁹ Lei 13.496/2017.

Todavia, quando se trata de transação individual, as semelhanças são menores, vez que nessa modalidade o contribuinte, mediante o seu Plano de Recuperação Fiscal¹¹⁰, tem a liberdade de dialogar com a PGFN, o que jamais aconteceu nos outros parcelamentos especiais.

9.6 Transação como causa extintiva do crédito tributário

A transação tributária está inserida no art. 156 do CTN como uma das modalidades de extinção do crédito tributário (BRASIL, 1966):

Art.156. Extinguem o crédito tributário:
I – o pagamento;
II – a compensação;
III – a transação;
IV – a remissão;
V – a prescrição e a decadência;
VI – a conversão de depósito em renda;
VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
X – a decisão judicial passado em julgado;
XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei; (BRASIL, 1966).

Destaca-se que modalidade ou forma de extinção consiste em qualquer ato que tenha o poder de liberar o sujeito passivo do cumprimento da obrigação tributária originária. Conforme ensina Renata Elaine Silva “Com o efeito extintivo, o crédito tributário deixa de existir, desaparece, perde a juridicidade, deixando de ser crédito tributário” (SILVA, 2013, p. 128).

É uma forma de romper o vínculo jurídico que existe entre o contribuinte e o fisco, surgido em decorrência de ato ou fato descrito em lei como fato gerador do tributo.

Apesar do artigo 156 do CTN tratar das modalidades de extinção do crédito tributário, pode-se afirmar que as causas ali elencadas põem fim à obrigação tributária propriamente dita (BRASIL, 1966). A obrigação tributária, que surge com a ocorrência do fato imponible, transforma-se em crédito tributário somente após o lançamento fiscal.

Por essas razões, Helena Marques Junqueira pondera que talvez o mais correto para o comando do artigo 156 do CTN seria utilizar a expressão extinção da obrigação tributária, vez que existem modalidades previstas no referido dispositivo em que o crédito tributário, propriamente dito, nunca existiu. Isso ocorre, por exemplo, na decadência, quando o fisco perde

¹¹⁰ Sobre transação individual e Plano de Recuperação Fiscal vide seção 8.1.1.

o direito, em decorrência do decurso de tempo, de promover o lançamento fiscal (JUNQUEIRA, 2009, p. 92; BRASIL, 1966).

Em que pese a interpretação ora apontada, fato é que o CTN tratou a transação como causa de extinção do crédito tributário.

As modalidades de extinção do crédito tributário, em regra, se dão, naturalmente, pelo adimplemento da obrigação tributária, o que ocorre por meio do pagamento ou outras formas pelos quais aquele se traduz (conversão do depósito judicial em renda e consignação em pagamento).

Entretanto, existem outras formas de extinção do crédito previstas em lei que não implicam no pagamento, propriamente dito, como por exemplo a decadência, a prescrição, a remissão¹¹¹ e a transação tributária.

O ponto que ainda não é pacífico na doutrina em relação à transação tributária como forma de extinção do crédito refere-se ao momento em que ocorre a efetiva extinção. Em que pese a literalidade do artigo 156 do CTN, a maior parte da doutrina entende que a formalização da transação, por si só, não implica na extinção do crédito tributário.

Esse é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, para quem “[...] é curioso verificar que a extinção da obrigação não se dá propriamente por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento” (CARVALHO, 2012, p. 540). Para referido autor, o termo de transação apenas prepara o caminho para que o contribuinte cumpra a obrigação tributária que ocorrerá somente com o pagamento.

Na mesma linha, defende Hugo de Brito Machado, ao afirmar que a transação tributária apenas inicia o procedimento para extinção do crédito tributário:

Mesmo diante de concessões mútuas, geralmente subsiste um valor a ser pago pelo sujeito passivo, e esse pagamento é que afinal extingue a relação obrigacional tributária. Não se pode, entretanto, excluir a transação como causa de extinção do crédito tributário, na medida em que, havendo concessão por parte da Fazenda, como no caso em que ocorre a dispensa, total ou parcial, de multa e juros, ou mesmo de parte do valor do tributo, é a transação que causa a extinção do vínculo, nessa parte consubstanciada pela concessão da Fazenda. E ainda pode ocorrer que a Fazenda dispense inteiramente um crédito tributário para que o contribuinte, em contra partida, pague um outro que estava questionado. Nesses casos, o primeiro desses créditos estará sendo extinto pela transação, com ou sem a subsistência de parte do crédito tributário, o que de certa forma justifica a regra albergada pelo art. 156, III, do Código Tributário Nacional (MACHADO, 2008, p. 38).

Helena Taveira Torres, entende da mesma forma:

¹¹¹ A remissão, prevista no art. 156, IV do CTN, consiste no perdão, total ou parcial do crédito tributário, podendo ser concedida mediante lei específica que regule tão somente essa matéria, conforme art. 150, § 6º, da CRFB/1988 (BRASIL, 1966; BRASIL, 1988).

Ora, dizer que a transação “extingue” o crédito tributário, nada tem a ver com o pagamento desta, eventualmente decorrente. Decerto que tal menção no rol das causas extintivas da obrigação tributária só tem cabimento se entendermos a transação no contexto da extinção da pretensão tributária sobre o quanto foi concedido pela administração tributária com respeito às concessões (recíprocas) dos contribuintes (TORRES, 2008, p. 305).

E ainda, corroborando referido entendimento, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho pondera que:

Quando a transação, por si só, não extingue o litígio e o crédito tributário, servindo apenas como instrumento, emerge, mesmo que simultâneo, o aparecimento de outras figuras como o parcelamento, ou a concessão de benefícios fiscais, anistia, remissão, todos dependentes de lei tributária específica, ou de lei que trate do respectivo tributo ou contribuição nos termos exigidos pelo artigo 150, par. 6º, da Constituição da República, sendo, no caso, ainda mais insuficiente a eventual existência de lei geral, ou que o legislador delegue à autoridade administrativa a atribuição de legislar; ou mesmo confira a ela poderes demasiadamente discricionários, para realizar a transação (SARAIVA FILHO, 2008, p. 69).

Assim, para esses autores, a transação somente inicia o procedimento que culminará com a extinção do crédito tributário, ou seja, a extinção apenas ocorrerá quando do efetivo adimplemento das obrigações consignadas no termo de transação, dentre elas, o pagamento.

Esse foi o entendimento utilizado na Lei 13.988/2020, ao dispor no § 3º do artigo 4º, que a rescisão da transação implicará no afastamento dos benefícios concedidos e na cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores já pagos, sem prejuízo de outras consequências previstas no edital (BRASIL, 2020). Para não deixar dúvidas, o legislador ainda consignou, no § 3º do artigo 12 da Lei, que a transação não implica em novação da dívida tributária (BRASIL, 2020).

Todavia, consoante restará demonstrado, merece prosperar o entendimento de que a transação, da forma preconizada no CTN extingue, *per se*, o crédito tributário, sobretudo a parcela do crédito que a administração pública abriu mão, independente do cumprimento das obrigações pactuadas.

Inicialmente, destacam-se os ensinamentos de Fabio Pallaretti Calcini, ao comentar o § 3º do artigo 4º da Lei 13.988/2020:

De certo modo, nos parece uma evidente impropriedade jurídica, uma vez que se trata de hipótese de extinção do crédito tributário e não de suspensão da exigibilidade, nos termos do art. 156 do Código Tributário Nacional. Eventual concessão de moratória ou parcelamento são instrumentos de concessões para concretizar uma transação de tal sorte que tais elementos não alteram sua natureza jurídica. A transação possui características e natureza jurídica própria, qual seja, hipótese expressa de extinção do crédito tributário (CALCINI, 2020, p. 188).

Entender de forma diversa, seria uma afronta à literalidade do inciso III do artigo 156 do CTN (BRASIL, 1966). Ademais, apesar da imposição contida no § 3^o¹¹² do artigo 12 da Lei 13.988/2020, a transação implica em uma novação da dívida tributária (BRASIL, 2020).

A novação encontra-se disciplinada nos artigos 360 a 367 do CC/2002 (BRASIL, 2002). Uma dívida é considerada novada, quando as partes interessadas criam uma outra obrigação em substituição à obrigação anterior e originária. Segundo artigo 360 do CC/2002 ocorrerá a novação, dentre outras formas, quando o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir e substituir a anterior (BRASIL, 2002).

Para Nelson Nery Júnior, “novação é o negócio jurídico por meio do qual se cria uma nova obrigação, com o objetivo precípuo de extinguir-se a obrigação anterior” (NERY JUNIOR, 2013, p. 575).

Em suma, ocorre a extinção de uma obrigação pela constituição de uma nova, destinada a substituir a obrigação originária. Decerto que a novação exige que exista, entre a dívida originária e a nova obrigação, uma alteração substancial.

Segundo Orlando Gomes a novação exige três requisitos: (1^o) a existência jurídica de uma obrigação; (2^o) a constituição de uma nova obrigação; e (3^o) o ânimo de novar (GOMES, 1992, p.163).

Com relação ao primeiro requisito, partindo do pressuposto de que o objetivo da novação consiste em extinguir uma relação obrigacional, é mister, obviamente, que essa relação exista. Ademais, essa obrigação deve ser válida, vez que obrigações nulas ou inexistentes não merecem ser novadas.

O segundo requisito consiste em fazer surgir uma nova obrigação que substituirá e, por conseguinte, extinguirá a primeira.

Por derradeiro, a intenção de novar é um requisito indispensável para a existência da novação: exige que as partes tenham intenção de repactuar uma obrigação.

No âmbito tributário, assim como ocorre na seara privada, uma vez formalizada a transação, exsurge uma nova obrigação. Nesse sentido, leciona Luiz Eduardo Schoueri:

Deve-se notar que, por se tratar de transação, já não pode mais o sujeito passivo reportar-se à obrigação preexistente como modo de se escusar do cumprimento da nova obrigação assumida. Assim, se mais tarde a jurisprudência vier a entender que o tributo então questionado não era devido, não pode mais o sujeito passivo valer-se de tal entendimento para deixar de atender ao parcelamento: a ideia de transação implica encerramento daquele litígio, que não pode ser reinstaurado pelo sujeito

¹¹² Com efeito dispõe o parágrafo 3^o do artigo 12 da Lei 13.988/2020: A proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos por ela abrangidos nem o andamento das respectivas execuções fiscais. [...] § 3^o A proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos (BRASIL, 2020).

passivo. O raciocínio deve ser claro: a transação implica **novação**. Ela extingue o crédito tributário, por força do art. 171 do Código Tributário Nacional. O que surge em seu lugar é um novo crédito, resultado da transação. Claro que esse crédito tem natureza pública, mas o seu fato gerador é a própria transação (SCHOUERI, 2013, p. 624).

Da mesma forma, pondera Fernanda Drumond Parisi:

Entende-se que a transação impõe, imediatamente, a extinção do crédito tributário pois ela transforma a relação obrigacional decorrente da constituição que não foi espontaneamente satisfeito noutra relação jurídica, sendo esta nova relação jurídica a que decorre do consenso das partes. O objeto da transação é a dívida repactuada, com novos vencimentos, e normalmente a diminuição do crédito, das penalidades ou mesmo a reconfiguração do fato gerador ou a sua subsunção à lei, como por exemplo no caso em que o fisco e contribuinte concordam que o serviço prestado não foi o de um dado item de serviços previstos na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, mas sim outro, cuja a alíquota é menor (PARISI, 2016, p.124).

Carlos Victor Muzzi Filho, outro autor que reconhece a transação como um contrato fiscal, assevera que o descumprimento da obrigação tributária constituída a partir da manifestação de vontade do contribuinte não pode ensejar o retorno da relação jurídica originária *ex lege* (MUZZI FILHO, 2020, p. 140).

Por essas razões, a transação deve promover a extinção da relação jurídica originária, originando, por conseguinte, uma nova obrigação para o contribuinte perante a administração pública.

Em caso análogo, o Supremo Tribunal Federal entendeu que:

Ofende a garantia constitucional do ato jurídico perfeito a decisão que, sem ponderar as circunstâncias do caso concreto, desconsidera a validade e a eficácia de acordo constante de termo de adesão instituído pela Lei Complementar nº 110/2001 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. 2007).

Referido julgado analisou os acordos firmados pela Caixa Econômica Federal (CEF) sobre a atualização do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). De acordo com artigo 4º da Lei Complementar (LC) 110/2001 (BRASIL, 2001), o contribuinte que tivesse interesse, poderia pactuar (termo de adesão) com a CEF o recebimento do complemento de atualização monetária do seu FGTS.

No referido julgado, o STF entendeu que a CEF ou a União Federal, uma vez formalizado o termo de adesão pelo contribuinte, não poderiam alterar as condições originariamente pactuadas, sob pena de ofensa ao ato jurídico perfeito.

Da mesma forma, admitir que o crédito tributário transacionado seja, em algum momento, restaurado, seria o mesmo que invalidar a transação, colocando em risco, inclusive,

a moralidade¹¹³ dos atos administrativos, vez que a administração pública, excetuando-se os casos de fraude e nulidade, nem mesmo pode reexaminar seus atos.

Ademais, conforme explicitado na seção 5.2, que trata da experiência dos EUA sobre as formas alternativas de solução de conflitos tributários, destacam-se os *closing agreements*¹¹⁴.

Ressalte-se que, apesar da exposição de motivos da Medida Provisória 899/2019 (BRASIL, 2019), convertida na Lei 14.988/2020 (BRASIL, 2020), ter citado o modelo americano de transação tributária, naquele país, diferentemente do que ocorre no Brasil, eventual descumprimento do acordo por parte do contribuinte não implica em recomposição do crédito tributário originário, caracterizando, assim, uma verdadeira novação da obrigação tributária.

Outro ponto fundamental para demonstrar que a transação, da forma preconizada no Código Tributário Nacional, *per se*, extingue o crédito tributário, consiste na investida do Governo Federal em alterar, por meio do Projeto de Lei Complementar (PLC) 469/2009¹¹⁵, o CTN (BRASIL, 1966; BRASIL, 2009).

Dentre as alterações contidas no referido PLC, destaca-se a redação do inciso III do artigo 156 do CTN que passa a conter a expressão: o cumprimento do termo de transação. Ademais, o PLC propõe a criação de nova modalidade de suspensão do crédito tributário, qual seja: a admissão em procedimento de transação. Em suma, referido PLC busca alterar a regra no inciso III do artigo 156 do CTN quanto ao momento de extinção do crédito tributário.

Logo, enquanto o CTN não for alterado deve prevalecer o entendimento de que a celebração da transação, por si só, extingue o crédito tributário com relação à parcela de que o fisco abriu mão e o restante somente se extinguirá com o cumprimento integral da obrigação.

Por derradeiro, destaca-se que o Poder Executivo, em outros tempos, já reconheceu, ainda que indiretamente, a transação como uma forma de novação da dívida tributária.

O Projeto de Lei 5.082/2009¹¹⁶, chamado de Projeto da Lei Geral de Transação em matéria tributária (PLGTT), idealizado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, dispõe, em seu artigo 9º que “[...] será aplicada multa pelo descumprimento do termo de transação ou

¹¹³ O princípio jurídico da moralidade dos atos administrativos, previsto nos artigos 5º, LXXIII, 37, 85, V, da CRFB/1988, exige respeito a padrões éticos, de boa-fé, decoro, lealdade, honestidade e probidade na prática diária de boa administração. A moralidade dos atos administrativos evita que a Administração Pública se distancie da moral e obriga que a atividade administrativa seja pautada não só pela lei, mas também pela boa-fé, lealdade e probidade (BRASIL, 1988)

¹¹⁴ Sobre *closing agreements* vide Capítulo 6.

¹¹⁵ Atualmente o PLC 469/2001 aguarda o Parecer da Comissão de Finanças e Tributação (CFT) na Câmara do Deputados.

¹¹⁶ Sobre o Projeto de Lei 5.082/2009, vide Capítulo 7.

ajustamento de conduta de vinte por cento sobre o valor do débito resultante da transação” (BRASIL, 2009).

Salienta-se que referido Projeto foi tema de destaque em diversos congressos e debates tributários, sendo amplamente difundido pelo jurista Heleno Taveira Torres e pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional.

A previsão de uma multa, no caso de descumprimento do acordo de transação, reforça o entendimento de que o referido instituto implica em novação da dívida. Desse modo, a consequência do descumprimento do acordo será a aplicação de uma penalidade e não a recomposição do crédito tributário, sob pena de se fazer letra morta do inciso III do artigo 156 do CTN.

10 CONCLUSÃO

Com o amplo acesso ao judiciário assegurado pela CRFB/1988, o Brasil vivenciou o fenômeno da explosão de demandas judiciais, com destaque para as questões de natureza tributária (BRASIL, 1988). Preocupada com a situação letárgica em que se encontra a justiça no Brasil, a PGFN vem desenvolvendo uma política de redução da litigiosidade através de um novo modelo de cobrança da dívida ativa.

Em busca de uma maior eficiência na recuperação do crédito tributário, o desgastado modelo de ajuizamento em massa de execuções fiscais deve ser abandonado. Nesse sentido, a utilização de meios alternativos de solução de conflitos no âmbito tributário vem ganhando forças, notadamente a partir da edição do CPC/2015 que busca, dentre outras coisas, incentivar as próprias partes a solucionem o litígio (BRASIL, 2015).

O crescimento da consensualidade no âmbito da administração pública permite que se atribua maior legitimidade na atuação do gestor público, que deixa de impor decisões, ordens e instruções para negociar com os administrados, que passa a ser atores nas relações diretas com o Estado. Essa transformação também se opera no âmbito tributário, quando o contribuinte não se posiciona mais apenas em uma situação de sujeição total em relação ao poder impositivo do Estado.

Nesse contexto, a transação tributária se apresenta como uma alternativa viável para reduzir a quantidade de processos pendentes de julgamento no judiciário. Referido instrumento, previsto há mais de cinco décadas no CTN, possibilita não somente uma solução rápida dos litígios, como também a participação efetiva dos contribuintes na aplicação das normas tributárias.

Quando da aprovação do CTN, restou consignado no artigo 171 que a lei poderia facultar aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, extinguirem o crédito tributário por meios de concessões mútuas (BRASIL, 1966). Assim, em conformidade com a redação do referido dispositivo, a transação tributária pressupõe os seguintes requisitos: (i) a existência do litígio; (ii) a intenção de encerrar o litígio; (iii) concessões mútuas; e (iv) a necessidade de lei.

Dentre os países que utilizam a transação como forma de extinção do crédito tributário, destacam-se a Itália (*accertamento con adesione* e a *conciliazione giudiziale*) que serviu de base para o PL 5.082/2009 (PLGTT), e os Estados Unidos (*closing agreements* e *offers in compromise*) citado na Exposição de Motivos da MP 899/2019, convertida na Lei 13.988/2020 (BRASIL, 2009; BRASIL, 2019; BRASIL, 2020).

Após cinquenta e quatro anos de espera, em 2020 o Governo Federal regulamentou, por meio da Lei 13.988 a transação tributária no âmbito federal (BRASIL, 2020).

Referida lei, fruto da mudança de paradigma na relação fisco-contribuinte, consiste em uma tentativa de desobstruir o Poder Judiciário, abarrotado de demandas tributárias. Além de reduzir a quantidade de processos, tem como objetivo assegurar uma maior eficiência da administração pública na arrecadação tributária.

Eis as modalidades de transação tributária contidas na Lei 13.988/2020 (BRASIL, 2020): transação individual de créditos inscritos na dívida ativa da União; por adesão de créditos inscritos na dívida ativa da União; por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, por adesão no contencioso tributário de pequeno valor e de contribuintes em processo de recuperação judicial.

Cada uma dessas modalidades, que são regulamentadas por meio de Editais e Portarias da RFB/PGFN e do Ministério da Fazenda, possui suas particularidades, tais como prazo para adesão, requisitos para concessão e valor dos descontos.

Destaca-se uma inovação da lei ao prever que eventual vício na formalização e cumprimento do acordo, quando sanável, poderá ser regularizado pelo contribuinte. Outra inovação da transação no cenário federal consiste na possibilidade de utilização de créditos, inclusive precatórios de terceiros, em desfavor da União para pagamento, por meio de transações tributárias, de débitos inscritos na dívida ativa da União.

Não obstante a transação tributária possuir um regime jurídico próprio, é comum associá-la a outros institutos do Direito Tributário, tais como: o parcelamento, a moratória, a anistia e a remissão. Essa confusão ocorre em função da falta de conhecimento do legislador que, muitas vezes, acaba por misturar os institutos, cabendo ao intérprete a árdua missão de identificar qual regime jurídico se aplica ao caso concreto.

Apesar das benesses introduzidas pela Lei 13.988.2020, alguns pontos merecem ser aprimorados, vez foram disciplinados em desacordo com a legislação tributária e com o próprio regime jurídico da transação (BRASIL, 2020).

Assim, como ocorre em outras modalidades de parcelamento, a proposta de transação está condicionada à desistência da discussão (administrativa ou judicial) que tenha por objeto os créditos incluídos no respectivo acordo e à renúncia a quaisquer alegações. Todavia, conforme entendimento já firmado pelo STJ (Tema repetitivo 375), fulcrado nos princípios de constitucionalidade e legalidade tributária, mesmo nos casos em que haja confissão do contribuinte, temas de inconstitucionalidade, bem como erro de fato jamais podem ser afastados do Poder Judiciário.

Também merece uma reflexão, a delegação de poderes introduzida pela Lei 13.988/2020. Até então, os chamados parcelamentos especiais sempre foram regulamentados por normas aprovadas pelo Congresso Nacional. Com a referida lei, o Poder Legislativo delegou ao Poder Executivo, especificamente ao Ministério da Economia, PGFN e RFB, a competência para definir qual contribuinte, quando e sob quais condições deve ser utilizada a transação tributária. A função de elaborar a norma pertence, originariamente, ao Poder Legislativo sendo que, em matéria que contemple benefícios fiscais, a lei, meramente autorizativa, afronta o § 6º do artigo 150 da CRFB/1988, conforme já reconhecido pelo STF na ADI 1296 (BRASIL, 1988).

As diversas modalidades de transação tributária por adesão, da forma preconizada pela Lei 13.988/2020, muito se assemelham aos parcelamentos especiais (REFIS, PAES, PAEX, REFIS da Crise, REFIS da Copa, PRT e PERT), na medida em que os contribuintes têm apenas a opção de aderir ou não as condições estabelecidas pela RFB ou pela PGFN. Em suma, não há espaço para negociação. De outra senda, quando se trata de transação individual, as semelhanças são menores, vez que nessa modalidade o contribuinte, mediante o seu Plano de Recuperação Fiscal, tem a liberdade de dialogar com a PGFN.

Em que pese entendimentos contrários, a transação, em face da literalidade do artigo 156 do CTN, extingue, *per se*, o crédito tributário, sobretudo a parcela do crédito que a administração pública abriu mão, independente do cumprimento das obrigações pactuadas.

Esse entendimento é corroborado, dentre outros fundamentos, pelo simples fato do Governo Federal propor, por meio do PLC 469/2009, uma alteração do o CTN para excluir a transação como forma de extinção e incluir, como nova modalidade de suspensão do crédito tributário, o processamento da transação.

Ademais, em que pese a imposição contida no § 3º do artigo 12 da Lei 13.988/2020, a transação implica em uma novação da dívida tributária (BRASIL, 2020).

Enfim, ainda que com atraso, muito se avançou com a edição da Lei 13.988/2020, que se apresenta como importante marco legal tributário no âmbito federal, pois quebra o paradigma da indisponibilidade do crédito tributário, inserindo a administração pública na seara da consensualidade (BRASIL, 2020).

Todavia, não se pode olvidar que o ambiente mais amistoso e colaborativo entre os sujeitos da relação jurídico-tributária ainda tem um caminho longo para concretizar e ampliar os casos submetidos à transação.

REFERÊNCIAS

ÂNTICO, Gianfranco; CONIGLIARO, Massino; FUSCONI, Valeria. *Accertamento con adesione*. Milano: Il Sole, 2008.

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. O Artigo 110 do Código Tributário Nacional: **alteração de conceitos e definições do sistema jurídico**. São Paulo, 2007. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de pós-graduação em Direito, PUC, São Paulo.

ALMEIDA, Patrícia Silva; VITA, Jonathan Barros. Recuperação dos créditos fazendários: métodos alternativos de solução às controvérsias tributárias. **Revista de Direito Brasileira**. São Paulo, v. 19, n. 8. jan./abr. 2018.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. **Transação no contencioso tributário**. 1 Webinar (146 min). FVG SP, 2021. Disponível em: <https://portal.fgv.br/eventos/webinar-transacao-contencioso-tributario>. Acesso em 20 jan. 2022.

ARAUJO, Nadja. **Transação Tributária: possibilidade de consenso na obrigação tributária imposta**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2002.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **O direito público em tempos de crise**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ALVIM, Leonardo. Crítica ao formalismo jurídico no direito tributário: **uma proposta por transparência, coerência e liberdade discursiva na doutrina tributária brasileira**. Dissertação (Mestrado em Direito). Belo Horizonte: PUC/MG, 2016.

ALVIM, Leonardo; GRONET, João; NOVO, Carla Mendes. **Avanços e números da transação tributária no Brasil**. 1 Webinar (180 min). Instituto de Ensino Superior em Negócios, Direito e Engenharia (INSPER), 2021. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/agenda-de-eventos/avancos-e-numeros-da-transacao-tributaria-no-brasil/>. Acesso em 21 jan. 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BANCO MUNDIAL. *Doing Business* 2020. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020>. Acesso em 20 dez. 2021.

BARCELLOS, Ana Paula de. Alguns Parâmetros Normativos Para Ponderação Constitucional. In: BARROSO, Luís Roberto (Org.). **A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações provadas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 83, São Paulo: Dialética, 2002.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **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.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 83. 2002, p. 122.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; CAMPOS, Sarah. A Administração Pública consensual na modernidade líquida. **Fórum Administrativo - FA**, Belo Horizonte, ano 14, n.155, jan. 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. In: SARMENTO, Daniel (Org.). **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

BINENBOJM, Gustavo. Uma teoria do direito administrativo: **direito fundamentais, democracia e constitucionalização**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 dez. 2021.

BRASIL. **Decreto 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 31 dez. 2021.

BRASIL. **Exposição de Motivos 1.250, de 21 de julho de 1954**. Projeto de Código Tributário Nacional. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954.

BRASIL. **Lei 3.071, de 01 de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071impresao.htm. Acesso em: 13 nov. 2021

BRASIL. **Lei 854, de 10 de outubro de 1949**. Dispõe sobre a contribuição de melhoria prevista no artigo 30 da Constituição. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1940-1949/lei-854-10-outubro-1949-364053-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 07 dez. 2021.

BRASIL. **Lei 1.341, de 31 de janeiro de 1951**. Lei orgânica do Ministério Público da União. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1950-1959/lei-1341-30-janeiro-1951-361819-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 07 dez. 2021.

BRASIL, **Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza as rendas internas. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm. Acesso em: 23 dez. 2021.

BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 7 jan. 2022.

BRASIL. **Lei 9.307, de 23 de setembro de 1996**. Dispõe sobre arbitragem. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.307%2C%20DE%2023,Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20arbitragem.&text=Art.&text=%C2%A7%201%C2%BA%20Poder%C3%A3o%20as%20partes,costumes%20e%20%C3%A0%20ordem%20p%C3%BAblica. Acesso em: 7 jan. 2022.

BRASIL, **Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 01 dez. 2021.

BRASIL. **Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em 06 dez. 2021.

BRASIL. **Lei 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL, **Lei Complementar 110, de 29 de junho de 2001**. Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp110.htm. Acesso em 20 nov. 2021.

BRASIL, **Lei 10.259, de 12 de julho de 2001**. Institui Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal. Disponível em
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10259.htm. Acesso em: 10 dez. 2021.

BRASIL. **Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 12 dez. 2021.

BRASIL. **Lei 13.019, de 31 de julho de 2014**. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm. Acesso em: 02 dez 2021.

BRASIL. **Lei 13.129, de 26 de maio de 2015**. Altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13129.htm. Acesso em: 02 dez 2021.

BRASIL. **Lei 13.988, de 14 de abril de 2020.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm. Acesso em: 07 dez. 2021.

BRASIL. **Lei 14.112, de 24 de dezembro de 2020.** Altera as Leis nos 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 10.522, de 19 de julho de 2002, e 8.929, de 22 de agosto de 1994, para atualizar a legislação referente à recuperação judicial, à recuperação extrajudicial e à falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L14112.htm. Acesso em: 21 dez. 2021.

BRASIL. **Medida Provisória 899, de 06 de setembro de 2019.** (Exposição de motivos). Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2019/medidaprovisoria-899-16-outubro-2019-789266-exposicao-demotivos-159254-pe.html>. Acesso em: 06 dez. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF 75, de 22 de março de 2012.** Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37631>. Acesso em 15 dez. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF 293, de 13 de junho de 2017.** Estabelece os critérios para classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União e institui o Grupo Permanente de Classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83674>. Acesso em: 08 jan. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria ME 247, de 16 de junho de 2020.** Disciplina os critérios e procedimentos para a elaboração de proposta e de celebração de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e no de pequeno valor. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-247-de-16-de-junho-de-2020-261923979>. Acesso em 02 dez. 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei 2.412, de 12 de novembro de 2007.** Dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=376419>. Acesso em 02 dez. 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei 5.080, de 16 de abril de 2009.** Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/431260>. Acesso em 02 dez. 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei 5.082, de 20 de abril de 2009.** Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node09zwna8alaobd10bixvplnrx11030105.node0?codteor=1853338&filename=Tramitacao-PL+5082/2009. Acesso em: 06 dez. 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar 469, de 20 de abril de 2009**. Altera e acrescenta dispositivos à Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01udnt6zett8sk1gu6scbgx5myn13570880.node0?codteor=648724&filename=Tramitacao-PLP+469/2009. Acesso em: 21 dez. 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar 4728, de 10 de agosto de 2021**. Reabre o prazo de adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), de que trata a Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, e ajusta os seus prazos e modalidades de pagamento. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144949>. Acesso em 11 jan. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **Código de processo civil e normas correlatas**. 7. ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de edições técnicas, 2015. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/512422/001041135.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 514.351/PR**. Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 20/11/2003, DJe 19/12/2003. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em 14 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema repetitivo 375**. Rel. Luiz Fux. Primeira seção, DJe 13/09/2019. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?&l=1&i=375&tt=T. Acesso em: 08 mar. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1799427/SP**. Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 17/09/2019, DJe 18/10/2019. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 26 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direita de Inconstitucionalidade 1296/PE**. Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/1995. Dj 10/08/1995. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346960>. Acesso em: 11 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direita de Inconstitucionalidade 2558/DF**. [...] Não é inconstitucional a norma que prevê, para o processo de escolha de administrador regional, participação popular nos termos em que venha a dispor a lei. Relator: Ministro Cezar Peluso. Data do julgado: 26/05/2010. Data da publicação: 24/09/2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 08 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Vocabulário Jurídico**. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarTesouro.asp?txtPesquisaLivre=INTERPOSTA%20PESSOA>. Acesso em 26 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acervo processual**. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=acervoinicio>. Acesso em: 19 dez 2021.

BUSA, Vincenzo. *Gli istituti deflativi del contenzioso nell'esperienza italiana: a experiência italiana sobre a transação e conciliação em matéria tributária e demais modalidade alternativas de solução de controversas fiscais*. In: TORRES, Heleno Tavieria Torres (Coord.) **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Vol. V, São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 253.

CALCINI, Fabio Pallaretti. Transação tributária: modalidades, proposta, hipóteses de rescisão e vedações. In: SEEFELDER, Claudio CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Orgs.). **Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, p. 188.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionadas de solução de lides tributárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008.

CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. **Revista da AGU**, Brasília-DF, v. 15, n. 02, p. 155-186, abr./jun. 2016. Disponível: https://www.researchgate.net/profile/Joao-Catarino-3/publication/324765431_A_TRANSACAO_TRIBUTARIA_E_O_MITO_DA_INDISPONIBILIDADE_DOS_INTERESSES_FAZENDARIOS/links/5cc7004e92851c8d220d4db9/A-TRANSACAO-TRIBUTARIA-E-O-MITO-DA-INDISPONIBILIDADE-DOS-INTERESSES-FAZENDARIOS.pdf. Acesso em: 09 dez. 2021.

CHAVES, Gina. Supremacia do interesse público sobre o privado: **por uma exegese constitucional do conceito de “interesse públicos”**. Dissertação (Mestrado). Universidade FUMEC, Belo Horizonte, 2016. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/pdmd/article/view/5058>. Acesso em: 26 nov. 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Demandas repetitivas e a morosidade na justiça cível brasileira**. Brasília: CNJ, 2011. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/pesq_sintese_morosidade_dpj.pdf. Acesso em 02 mar 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Relatório anual**. Brasília: CNJ, 2013. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/relatorio_anual_cnj.pdf. Acesso em 03 mar 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Relatório Justiça em Números 2021**. Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros>. Acesso em 06 jan. 2022.

DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária.** Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008.

DA FONSECA, João Bosco Leopoldino. Do Contrato social à Constituição. **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Belo Horizonte, v. 26, nº 19/20, 1978. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/issue/view/78>. Acesso em: 13 dez. 2021.

DEMO, Pedro. **Pesquisa e informação qualitativa.** Campinas: Papirus, 2001.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 147.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 18. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas.** São Paulo: Atlas, 2009.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. **Os Métodos Alternativos de Resolução de Conflitos Tributários.** Porto Alegre: Nuria Fabris, 2016.

ESCOLA, Hector Jorge. *El interés público como fundamento del derecho administrativo.* Buenos Aires: Depalma, 1989, p. 237.

ELISBERG, Thaís de Oliveira; LIMA, Francisco Bessa. **A transação tributária como meio de efetivação de uma administração fiscal dialógica.** In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). II Encontro Virtual do CONPEDI, 2020. Direito tributário e financeiro II. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/nl6180k3/8216y4y0/3bQFS1c93j26kfxm.pdf>. Acesso em 28 nov. 2021.

ESPANHA, *Jefatura del Estado. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.* . Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&tn=1&p=20201230>. Acesso em: 02 dez. 2021.

ESPANHA, *Jefatura del Estado, Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.* Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-26318#:~:text=Objeto%20de%20la%20Ley.,siendo%20aplicable%20a%20todas%20ellas>. Acesso em: 12 dez. 2021.

ESPANHA. *Ley 58, de 17 de diciembre de 2003. Ley General Tributaria.* Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>. Acesso em: 11 dez. 2021.

EVANS, Christopher Charles; TRAN-NAM, Binh. **Rumo ao Desenvolvimento de um Índice de Complexidade do Sistema Tributário.** Documento de Pesquisa da Escola Australiana de Negócios UNSW No. 2013. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2216322>. Acesso em: 18 dez. 2021.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação Tributário: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano**. Curitiba: Juruá, 2014.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo: PUC/SP, 2018.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 5 ed. Curitiba: Positivo, 2010.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

FIGUEIREDO, Paulo Henrique. **A transação tributária como expressão dos direitos do cidadão**. Recife: Bagaço, 2004.

FILIPPO, Luciano Gomes. A transação sobre questões de fato e sobre a interpretação das normas fiscais: Novas perspectivas para resolução de litígios. *In*: HORVATH, Estravão; CONTI, José Maurício; SACAFF, Fernando Facury. **Direito Financeiro, econômico e tributário**. Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

FRAGA, Afonso. **Da transação ante o Código Civil brasileiro**. São Paulo: Academia, 1928.

FRANCO, Marcelo Veiga. A cobrança extrajudicial de dívida ativa como meio de enfrentamento do “gargalo” das execuções fiscais. **Revista CNJ**. Brasília, v. 3, n. 1, p. 65-73, jan./jun. 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/ojs/index.php/revista-cnj/article/view/33/3>. Acesso em: 20 jan. 2022.

FRATTARI, Rafael; ALVIM, Leonardo; MUZZI FILHO, Carlos Victor. **Transação do crédito tributário: avanços e perspectivas**. 1 Webinar (177 min). Universidade FUMEC, 2021. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=DeDOTnQrvAQ>. Acesso em 21 jan. 2022.

FRATTARI, Rafael; OLIVEIRA, Gilmar G. G. **A consensualidade como requisito da transação tributária**. *In*: MURTA, Antônio Carlos Diniz; FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). II Encontro Virtual do CONPEDI, 2020. Direito tributário e financeiro I. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/nl6180k3/62f9kary/QR2nNcx6VgOjrVj7.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2021.

GABRICH, Frederico de Andrade. O caráter normativo dos princípios. **Revista Meritum**. Belo Horizonte, v. 2, n. 2, p. 373-408, 2007. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/meritum/article/view/776/620>. Acesso em: 23 jan. 2022.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2012.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GOMES, Anderson Ricardo. Necessária mudança de paradigma na cobrança de créditos tributários no Brasil. **Revista Justiça Fiscal**. Brasília, Ano 8. n. 29, p.17-29, jan./abr. 2017. Disponível em: <http://www.sinprofaz.org.br/2014/publicacao.php?id=revista-justica-fiscal->

29&arquivo=/images/stories/pdfs/revistas/revista-justica-fiscal-29.pdf&titpub=Revista%20Justi%C3%A7a%20Fiscal%20-%2029%C2%AA%20Edi%C3%A7%C3%A3o&ml=5&mlt=system&tmpl=component. Acesso em: 23 dez. 2022.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 19 ed. Atualizada por Edvaldo Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

GRILLO, Fabio Artigas. **Tributação e justiça tributária**. Tese (Doutorado em Direito). Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2012, p.235.

GRUPENMACHER, Betina. **Transação tributária como solução ao aumento da litigiosidade**. 1 Webinar (120 min), 2021. Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Disponível em: <https://www.idp.edu.br/eventos/webinar-transacao-tributaria-como-solucao-ao-aumento-da-litigiosidade/>. Acesso em: 18 jan. 2022.

GUIMARAES, Vasco Branco. O papel da vontade na relação jurídico-tributária (Contributo para 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 (Orgs.). **Transação e arbitragem no direito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso**. Belo Horizonte, Fórum, 2008.

GUSTIN, Miracy; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re) Pensando a Pesquisa Jurídica**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia: entre facticidade e validade**. Vol.1 e Vol 2. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HERRERA, Ana Paula. Transação Tributária e o Projeto de Lei nº 5.082/09. **Revista de Direito Tributário n. 109/110**. São Paulo: Malheiros, 2010.

HENRIQUES, Guilherme de Almeida. GODOI, Marciano Seabra de. BONITO, Raphael Frattari. LOBATO, Valter de Souza.(Coords.). **Os impactos do Novo CPC sobre o processo judicial tributário**. Belo Horizonte: D'plácido, 2016.

HOBBS, Thomas. **Leviatã**. Trad. João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. Cap. XVIII, p. 61. Disponível em: http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/marcos/hdh_thomas_hobbes_leviatan.pdf. Acesso em: 15 dez. 2021.

INFANTE, Gianni. **L'accertamento con adesione**. Tese de Láurea (*Láurea em administração, finanças e gestão*), Faculdade de Economia da Universidade Ca'Foscari de Veneza, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). Quantidade de normas editadas no Brasil: **30 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba: IBPT, 2018. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/1hhpRjMIBXXD1mkEv8_xwoKuHSu-Pzank/view. Acesso em: 18 dez. 2021.

INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR EM NEGÓCIOS, DIREITO E ENGENHARIA (INSPER). **Terceiro relatório do observatório de transações tributárias do núcleo de tributação do INSPER**. São Paulo, 2021. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/11/Apresenta%C3%A7%C3%A3o_Relat%C3%B3rio_Avan%C3%A7o-s-e-N%C3%BAmeros-da-Transa%C3%A7%C3%A3o-Tribut%C3%A1ria-no-Brasil.pdf. Acesso em 02 jan. 2022.

ITALIA. Legge del 30/11/1994, n. 656. *Conversione in legge con modificazione , del decreto-legge 30 settembre 1994, n 564, recante disposizioni urgenti in matéria fiscale*. Disponível em: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1994/11/30/094G0707/sg>. Acesso em: 22 nov. 2021.

ITÁLIA. Agenzia Entrate. *Accertamento con adesione*. Disponível em: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/accertamento-con-adesione-cont-strum-defl>. Acesso em: 22 nov. 2021.

ITÁLIA. Agenzia Entrate, *Conciliazione-giudiziale* Disponível em: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/conciliazione-giudiziale>, Acesso em: 22 nov. 2021.

ITÁLIA. Decreto Legislativo del 19/06/1997, n. 218. *Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*. Disponível em: <https://www.camera.it/parlam/leggi/deleghe/testi/97218dl.htm>. Acesso em: 22 nov. 2021.
JUNQUEIRA, Helena Marques. **Transação tributária**. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2009.

LOCKE, John. Segundo Tratado sobre o Governo, Cap. VIII, *apud* DA FONSECA, João Bosco Leopoldino. Do Contrato social à Constituição. **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Belo Horizonte, v. 26, nº 19/20, 1978. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/issue/view/78>. Acesso em: 24 dez. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Transação em matéria tributária, limites e inconstitucionalidades. **Tributação em Revista**, ano 16, nº 56, 2010.

MACHADO, Antônio Cláudio da Costa. **Código Tributário Nacional Interpretado**. Barueri: Manole, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)**, Belo Horizonte: Fórum, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. *In*: SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes; GUIMARAES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e arbitragem no direito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. Belo Horizonte, Fórum, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Transação em matéria tributária: limites e inconstitucionalidades. **Tributação em Revista** nº 56. Brasília: Sindifisco Nacional, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. Vol. III. São Paulo: Atlas, 2005, p. 521.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breve notas sobre a transação tributária no âmbito federal (Lei 13.988/2020). *In*: SEEFELDER, Claudio CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Orgs.). **Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, p. 260.

MALUF, Carlos Alberto Dabus. **A transação no direito civil e no processo civil**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial**. 13 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 14ª Ed. Belém: CEJUP, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tributais, 2006.

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. Opinião legal. *In*: SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes; GUIMARAES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e arbitragem no direito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso**. Belo Horizonte, Fórum, 2008.

MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. **Transparência Administrativa: publicidade, motivação e participação popular**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes; ALEIXO, Décio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018.

MELO, Carlos Francisco Lopes. **Execução Fiscal administrativa à luz da Constituição Federal**. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redede.virtual.bibliotecas:artigo.revista:2012;10009889> 10. Acesso em 02 jun. 2021.

MICHELIN, Dolizete Fátima. O anteprojeto da lei geral de transação em matéria tributária e os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e moralidade pública. . *In*: SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes; GUIMARAES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e arbitragem no direito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. Belo Horizonte, Fórum, 2008.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde**. 8. ed. São Paulo: Hucitec, 2004.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Atualização de Nelson Nery Junior; Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2017.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994,

MORAIS, Carlos Yuri. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. *In*: SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes; GUIMARAES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e arbitragem no direito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. Belo Horizonte, Fórum, 2008.

MOREIRA, André Mendes; JORGE, Alice de Abreu Lima. O direito como plano e o planejamento fiscal: **reflexões à luz da *planning of law* de Scott Jonathan Shapiro**. Revista de Direito Tributário Atual. N. 35, São Paulo: IBDT, 2016, p. 13-30.

MOREIRA, Bernardo Motta; FARO, Maurício Pereira. Legislativo não pode delegar ao Executivo alteração de tributos. **Revista Eletrônica Consultor Jurídico**. Pub. 1º ago. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-ago-01/opiniao-legislativo-nao-delegar-executivo-alteracao-tributos#:~:text=Isso%20significa%20dizer%20que%20o,pode%20derivar%20de%20fonte%20parlamentar>. Acesso em 08 jan. 2022.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo . **Curso de Direito Administrativo**. 16ª Ed.. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2014.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos Institutos Consensuais da Ação Administrativa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, nº 231, p. 129 a 156. 2003.

MOSCHETTI, Francesco. *Las posibilidades de acuerdo entre la administración financeira y el contribuyente en el ordenamento italiano*. Tradução de PINA GARRIDO. Maria Dolores. *In*: PISARIK, Gabriel Elorriagaet al. **Convención y arbitraje en al derecho tributário**. Madrid: Macial Pons, 1996, p. 117-131.

MUNOZ, Yolanda Martínez. **Las actas con acuerdo en la nueva LGT**. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 23.

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, 2003.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no estado democrático de direito**. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte. 2013. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1843/BUOS-98ZJFW>. Acesso em: 19jul2020.

MUZZI FILHO, Carlos Victor; GONÇALVES, Antonieta Caetano; QUADROS, Aparecida Dutra de Barros. O princípio da (in)eficiência no controle dos reiterados programas de refinanciamentos de débitos tributários federais (“refis”). **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas**. Pouso Alegre, v. 34, n. 2, p. 357-374, jun./dez. 2018. Disponível em: fdsm.edu.br/adm/artigos/c6a929bc49feb0b933ea7971e441a8eb.pdf. Acesso em: 25 nov. 2021.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. Obrigação tributária e consentimento do sujeito passivo. *In*: MOREIRA, André Mendes; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra; LOBATO, Valter de Souza (Orgs.) **Direito tributário: uma visão da escola mineira – em homenagem a Misabel de Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 140.

NABAIS, José Casalta. Contratos fiscais: Reflexões acerca da sua admissibilidade. São Paulo: Coimbra, 1994.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: **contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

NEDER, Marcos Vinicius. LOPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

NERY JUNIOR, Nelson; ANDRADE, Rosa Maria de. **Código Civil comentado**. 10 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

NICOLITT, André. **A duração razoável do processo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária: série doutrinária tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

PARASI, Fernanda Drumond. Transação tributário no Brasil: **supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. Tese (Doutorado em Direito). São Paulo: PUC/SP, 2016.

PATRIZI, Bruno. *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela: la definizione degli accertamenti a tutela del contribuente: teoria e pratica del diritto*. Milano: Giufreé, 1999.

PAULA, Daniel Giotti de. A praticabilidade no direito tributário: **controle jurídico da complexidade**. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018.

PAULA, Débora Giotti de. **Desafios culturais na implantação dos meios alternativos de solução de conflitos no âmbito tributário**. Lumen Juris, 2020.

PELUSO, César. **Código Civil Comentado: doutrina e jurisprudência: Lei 10.406 de 10.01.2002**. Barueri: Manole, 2019.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de Direito Civil: **contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Edital 01 de 2019**. Torna públicas propostas da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para adesão à transação na cobrança da dívida ativa da União. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/acordo-de-transacao-por-adesao-1/edital-transacao-por-adesao_1_2019.pdf. Acesso em 06 dez. 2021.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Ofício 624, de 14 de março de 2007**. Disponível em: <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2015/02/oficio-624-PGFN.pdf>. Acesso em 06 dez. 2021.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Portaria 75, de 29 de março de 2012**. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37631>. Acesso em: 09 dez. 2021

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Protesto de CDAs possui taxa de recuperação de 19%**. 2016. Disponível em: pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2016/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de-19. Acesso em: 13 dez. 2021.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Portaria 396, de 20 de abril de 2016**. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf. Acesso em: 09 dez. 2021

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Portaria 502, de 2016**. Dispõe sobre a atuação contenciosa judicial e administrativa dos Procuradores da Fazenda Nacional. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/portaria-pgfn-502-texto-consolidado-ate-portaria-19581.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2021.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Portaria 33, de 09 de fevereiro de 2018**. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028&visao=anotado>. Acesso em 09 dez. 2021.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Portaria 360, de 13 de junho de 2018**. Autoriza a realização, no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, de modalidades específicas de negócio jurídico processual, inclusive calendarização. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/arquivos/2018/portaria-360-2018.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2021.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Portaria 742, de 28 de dezembro de 2018**. Disciplina, nos termos do art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, e art. 19, § 13, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a celebração de negócio jurídico processual - NJP em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, e dá outras providências. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97757>. Acesso em: 07 dez. 2021.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Portaria 11.956, de 27 de novembro de 2019, de abril de 2020**. Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=105215>. Acesso em 07 dez. 2021.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Portaria 9.917, de 14 de abril de 2020**. Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108608>. Acesso em 07 dez. 2021.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Portaria 14.402, 9.917, de 16 de julho de 2020**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110357>. Acesso em 07 dez. 2021.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Portaria 2.382, de 26 de fevereiro de 2021**. Disciplina os instrumentos de negociação de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS de responsabilidade de contribuintes em processo de recuperação judicial. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=115582>. Acesso em 21 dez. 2021.

PUJOL, Rafael de Almeida. **Transação Tributária no Brasil: perspectivas da análise econômica do direito**. Dissertação (Mestrado em Direito). Florianópolis: UFSC, 2017.

RIBEIRO, Maria Teresa de Melo. **O princípio da imparcialidade da administração pública**. Coimbra: Almedina, 1996.

RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

ROCHA, Leonardo Brandão. A execução fiscal e o princípio da eficiência: **da ação judicial à cobrança administrativa**. Dissertação (Mestrado em Direito). FUMEC, 2020.

RODRIGUES, Silvio. Direito Civil: **dos contratos e das declarações unilaterais da vontade**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ROESEL, Claudiane Aquino; FERREIRA, Flávia de Freitas. A tributação como instrumento de justiça social. **Revista Meritum**. Belo Horizonte, v. 12, n. 1, p. 196-210, jan./jun. 2017. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/meritum/article/view/5216/pdf>. Acesso em: 20 dez. 2021.

ROMANO, Rogério Tadeu. Transação fiscal. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/50990>. Acesso em: 24 jan. 2022.

ROSEMBUJ, Tulio. **La transacion tributária**. Barcelona: Atelier, 2000.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Efeitos da confissão no direito tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. Vol. 12. São Paulo: Dialética, 2008, p. 11.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação – Os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 609.

SCAFF, Fernando Facury. Medida provisória da transação tributária cria Refis permanente. Revista Eletrônica Consultor Jurídico. Pub. 21 out. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-21/medida-provisoria-transacao-tributaria-cria-refis-permanente>. Acesso em 11 jan. 2022.

SCAVONE JUNIOR, Luiz Antônio. **Arbitragem, mediação, conciliação e negociação**. 10ª Ed. São Paulo: Forense, 2020.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUZA, Flávia Baracho Lotti Campos. Os acordos cíveis nas hipóteses de improbidade administrativa: **evolução jurídico-normativa e reflexões sobre os limites temporal e material dos acordos firmados com base na Resolução do CNMP e do CSMPMG**. Dissertação (Mestrado em Direito). FUMEC, 2020.

TANZI, V. complexidade na tributação: origem e consequências. In: SANTI, E. M. D. de; CHRISTOPOULOD, B. G.; ZUGMAN, D. L.; BASTOS, F. S. (orgs.). **Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao professor Isaías Coelho**. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

TAVARES, Thiago Nóbrega. Transação extintiva do crédito tributário. **Revista Jus Navigandi**. Teresina, ano 19, n. 3962, 7 maio 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/28179>. Acesso em: 15 jan. 2022.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. In: **Revista de Direito Tributário**, vol. 86. São Paulo: Malheiros, 1998.

TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes; GUIMARAES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e arbitragem no direito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)**. Belo Horizonte, ano 1, n. 2, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TORRES, Heleno Taveira. **Conjur**, 05 jun. 2019. Reforma tributária infraconstitucional precisa avançar. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-05/consultor-tributario-reforma-tributaria-infraconstitucional-avancar>. Acesso em: 28 jan. 2022.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. Vol. I. Rio de Janeiro Forense, 2012, p. 323.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Celeridade e efetividade da prestação jurisdicional. Insuficiência da reforma das leis processuais. **Revista Síntese de Direito Civil e Processo Civil**, Porto Alegre, v. 6, n. 36, p. 19-37, jul/ago. 2005. Disponível em: <https://bdjur.tjdft.jus.br/xmlui/handle/tjdft/26733>. Acesso em: 11 jan. 2022.

UNITED STATES OF AMERICA. *Legal Information Institute. U.S. Code: Title 26 – Internal Revenue Code*. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>. Acesso em: 11 jan. 2022.

UNITED STATES OF AMERICA. **2021 Fiscal year objectives report to congresso. Taxpayer advocate servise (TAS)**. Disponível em: https://www.taxpayeradvocate.irs.gov/wp-content/uploads/2020/08/JRC21_EffortsToImprove.pdf. Acesso em: 29 jan 2022.

VALADÃO, Rodrigo Borges. Dimensões do princípio da publicidade. *In: Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, vol. 58. Rio de Janeiro: PGR, 2005.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil obrigações e responsabilidade civil**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

VARELA, Raul Junquera. *Sistemas Tributarios y Administración Tributaria en Iberoamérica*. Revista de Administración Tributaria CIAT. Panamá, n. 22, dec. 2002. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_22/xv_articulo_fondo_junquera.pdf. Acesso em: 20 jan. 2022.

WATSON, Camila E. *Tax procedure and taz fraud in a nutshell*. Thompson, 2006, p. 425).