

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COGEAE**

SÂMIA ALI SALMAN

**TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: VALORIZAÇÃO COMO FORMA
ALTERNATIVA DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS**

SÃO PAULO

2021

SÂMIA ALI SALMAN

**TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: VALORIZAÇÃO COMO FORMA
ALTERNATIVA DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito parcial de obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Orientador: Professor Mestre Adriano Luiz Batista
Messias

SÃO PAULO

2021

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em especial, meu orientador, Ms. Adriano Luiz Batista Messias, que me recebeu como orientanda e me conduziu durante todo o processo de realização deste trabalho, sempre paciente, compreensivo e dedicado. Gratidão por todo o suporte e ensinamentos compartilhados que serão de imensa valia para minha trajetória profissional. Aos professores que me guiaram ao longo do curso, por todo o empenho, todos foram fundamentais.

Aos meus familiares, pelo amor e carinho em todas as fases da minha vida, por serem exemplo e por confiarem em mim. Em especial, ao meu sobrinho Zein Samir Medeiros Salman, por ter me dado todo o apoio que precisei durante toda a realização deste trabalho, por ser meu alicerce, por toda a paciência e por estar presente do início ao fim, sendo prestativo, preocupado e carinhoso. Aos meus pais Ali Salman e Maria Regina Sellim Salman, a vocês todo o meu reconhecimento e gratidão. Aos meus irmãos Samara Ali Salman e Samir Ali Sellim Salman e à minha cunhada Camila Medeiros, por serem meus companheiros e por sempre acreditarem em mim.

Aos meus amigos que estiveram presentes nesta fase, agradeço pelas palavras de conforto, incertezas e ensinamentos compartilhados.

Por fim, agradeço a todos que contribuíram de alguma forma para minha evolução como pessoa, e como profissional.

RESUMO

SALMAN, Sâmia Ali. **Transação em Matéria Tributária**: valorização como forma alternativa de solução de conflitos. São Paulo (Monografia), COGEAE, 2021.

O presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo investigar a transação em matéria tributária como forma alternativa de solução de conflitos, contribuindo com a redução da judicialização no âmbito do Poder Judiciário e Administrativo.

O estudo foi desenvolvido com base em análise bibliográfica, documental, normas jurídicas e jurisprudencial, para a consecução deste objetivo central, trabalhou-se a partir de quatro blocos de investigação por meio do método dedutivo e comparativo. Primeiro, a pesquisa centrou-se em discutir a natureza jurídica da transação, analisando as diversas questões em torno desse instituto dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Passando à investigação dos princípios e elementos que legitimam o emprego das normas de transação em matéria tributária e a neutralidade fiscal. Em um terceiro bloco de investigação, tratou-se dos efeitos práticos da valorização da transação tributária, diante da busca na realização da chamada “justiça eficiente”. Por fim, apresentam-se algumas críticas à implementação da transação tributária em face de obstáculos jurídicos à sua aplicação.

Palavras-chave: Transação tributária; redução da judicialização; neutralidade fiscal.

ABSTRACT

SALMAN, Sâmia Ali. **Transação em Matéria Tributária**: valorização como forma alternativa de solução de conflitos. São Paulo (Monografia), COGEAE, 2021.

The purpose of this conclusion paper is to investigate a transaction in tax matters as an alternative way of resolving conflicts, contributing to the reduction of litigation within the scope of the Judiciary and Administrative Branch.

The study was developed based on bibliographic, documentary analysis, legal and jurisprudential rules, to achieve this central objective, a study based on four blocks of investigation using the deductive and comparative method. In the first part, the research focused on discussing the legal nature of the transaction, analyzing the issues surrounding this institute within the Brazilian legal system. The second part investigates the principles and elements that legitimize the use of transaction rules in tax matters and fiscal neutrality. The third part investigation was about the practical effects of the valuation of the tax transaction, given the search for the realization of the so-called “efficient justice”. Finally, there are some criticisms to the implementation of the tax transaction in the face of legal complaints regarding its application.

Key-words: Tax transation; reduction of litigation; tax neutrality

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO	9
2.1 Transação no Código Civil e sua Relação com Direito Tributário	9
2.2 Controvérsia: Ato Administrativo ou Contrato Fiscal	11
2.3 Natureza Jurídica da Transação em Matéria Tributária.....	15
2.4 Transação como Modalidade de Extinção do Crédito Tributário.....	17
3. TRANSAÇÃO E A LIDE TRIBUTÁRIA	22
3.1 Princípios.....	22
3.1.1 Legalidade	23
3.1.2 Igualdade, Isonomia e Capacidade Contributiva	25
3.1.3 Supremacia e Indisponibilidade do Interesse Público.....	26
3.1.4 Impessoalidade.....	29
3.1.5 Discricionariedade	29
3.1.6 Proporcionalidade e Razoabilidade	30
3.1.7 Eficiência	30
3.1.8 Efetividade à Justiça.....	31
3.1.9 Devido Processo Legal e Duração Razoável Do Processo	32
3.2 Elementos Da Relação.....	32
3.2.1 Lei Disciplinadora.....	33
3.2.2 Concessões Recíprocas	34
3.2.3 Objetos Transacionáveis no Âmbito da Fazenda Nacional	34
3.2.4 Transação no âmbito do Estado de São Paulo	36
4. A TRANSAÇÃO COMO MODO DE REALIZAÇÃO DE JUSTIÇA EFICIENTE	37
4.1 Necessidade de Uniformização com a Criação de uma Lei Nacional	39
5. CRÍTICAS À IMPLEMENTAÇÃO DA TRANSAÇÃO.....	43
5.1 Lei de Responsabilidade Fiscal e Vedação de Renúncia.....	43
5.2 Princípio da Vinculação.....	45
5.3 Princípio da Isonomia	46
5.4 Supremacia do Interesse Público	47
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	52
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	54

1. INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é um ramo didaticamente autônomo do Direito Público¹, que tem como objeto o tributo, definido no art. 3º, do Código Tributário Nacional, instituído para o fim principal de arrecadação para abastecimento dos cofres públicos para que os entes federativos possam desenvolver suas atividades.

Dentre os diversos temas abordados pelo Direito Tributário, tem-se a transação, prevista no art. 171, do CTN, recepcionado como Lei Complementar pela Constituição Federal. Esse instituto é uma das causas legalmente previstas para extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, CTN.

O presente trabalho terá como objeto o estudo da utilização da transação em matéria tributária como meio alternativo de solução de conflito, conferindo celeridade processual ao sistema judiciário brasileiro, que se encontra extremamente sobrecarregado, propiciando um cenário de solução consensual e de maior diálogo entre o Estado e os contribuintes, tornando o sistema tributário mais efetivo.

Esse instituto não é novidade, no entanto, é pouco utilizado na prática. Os meios alternativos de solução de conflitos ganharam maior destaque desde 2015, com o Código de Processo Civil, que trouxe a implantação de técnicas pautadas na eficiência, simplicidade e celeridade, conforme seu art. 3º, §§3º e 5º, havendo a necessidade de uma readequação institucional e cultural.

Busca-se demonstrar que a transação em matéria tributária tem potencial para diminuir os conflitos existentes entre a Fazenda Pública e os contribuintes, tendo em vista as falhas, morosidade e alto custo para judicialização das discussões, especialmente, em relação às ações de execução fiscal.

As questões relacionadas às matérias tributárias envolvem, em sua grande maioria, conflitos, sendo notório que o processamento das discussões tributárias no Brasil não cumpre efetivamente sua finalidade, principalmente diante da enorme quantidade de processos que assolam, especialmente, o Poder Judiciário, tornando-o moroso.

Dessa forma, a temática visa oferecer explicações às seguintes indagações: i) a Administração Pública pode se utilizar da transação para solucionar conflitos? e ii) a transação em matéria tributária seria capaz de reduzir a litigiosidade?

¹ Vide CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 41.

O tema possui viés social, pois os conflitos entre Fisco e contribuinte são relevantes para a sociedade como um todo, que está sujeita à exigência tributária, de modo que o estreitamento das relações entre essas partes, confere concessões mútuas, garantindo a legitimidade social dos tributos.

Nesse contexto, visando, principalmente, uma maior efetividade do sistema tributário, devem ser analisados meios alternativos de solução de conflitos, diante de uma maior preocupação com a celeridade, além de redução de custos, e, em controvérsias em matéria tributária, especialmente buscando um maior diálogo e aproximação entre o Estado-Fisco e o contribuinte.

Com isso, o tema se propõe a estudar e analisar as modificações ocorridas e que devem ocorrer na aplicação do Direito Tributário na atualidade, em especial após o Código de Processo Civil de 2015, utilizando-se da transação tributária como meio alternativo para possibilitar a minoração dos litígios em matéria tributária, garantindo maior eficiência na resolução de conflitos, de modo que o tema ora em estudo se mostra academicamente relevante.

Portanto, a análise será realizada sob o enfoque do sistema normativo constitucional e infraconstitucional tributário, utilizando o método de abordagem dedutivo, que parte de premissas gerais para chegar em conclusões particulares de sua aplicação, relacionada com as especificidades e aspectos jurídicos da transação em matéria tributária, com base em pesquisas concernentes ao tema e exames bibliográficos, expondo as vantagens e desvantagens da transação em matéria tributária no contexto do ordenamento jurídico brasileiro.

2. NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO

A transação em matéria tributária não é uma novidade, vez que está prevista no Código Tributário Nacional desde 1966 em seus artigos 156, inciso III e 171. Porém, esse mecanismo é pouco utilizado na prática para o fim de diminuir os conflitos existentes entre a Fazenda Pública e os contribuintes, por meio de concessões recíprocas entre ambas as partes desta relação jurídico-tributária.

Inicialmente, importante esclarecer, de forma sintática, que a transação é um auto composição bilateral que consiste num instrumento alternativo de resolução de conflitos, em que as partes envolvidas na relação conflituosa realizam um acordo de vontades com concessões recíprocas².

Contudo, antes de adentrarmos na transação em matéria tributária, importante iniciar o capítulo com algumas ressalvas quanto ao instituto da transação no Código Civil de 2002.

2.1 Transação no Código Civil e sua Relação com Direito Tributário

Conforme doutrina predominante, a principal diferença entre as características do Direito Público e do Direito Privado consiste no interesse predominante dos indivíduos que fazem parte da relação.

Isso porque, no Direito Privado há disponibilidade de interesses, sendo regido pela livre manifestação da vontade, igualdade entre as partes e liberdade contratual. Enquanto no Direito Público, predomina a observância do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade do interesse público, tendo em vista que o Estado integra a relação jurídica, o que será analisado com maior profundidade ao longo do presente trabalho.

Dentre outros, o Direito Tributário é um ramo pertencente ao Direito Público, no qual as obrigações tributárias das quais decorrem as relações jurídico-tributárias, são criadas e impostas aos sujeitos passivos por meio de leis, que estabelecem situações hipotéticas.

O presente trabalho tem como tema a transação, a qual se encontra em duas grandes áreas, separadas para fins didáticos, quais sejam: o Direito Civil e o Direito Tributário. O enfoque deste trabalho é a transação em matéria tributária, no entanto, importa verificar as disposições e conceitos do Direito Civil relevantes para a presente análise.

² VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil obrigações e responsabilidade civil**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 340.

O Código Civil trata a transação como uma modalidade contratual na qual “*é lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas*”. Essa afirmativa pode ser observada em seu artigo 840 e seguintes, podendo, também, ser verificado que os requisitos para a concretização da transação são, por sua vez: (i) a declaração de vontade das partes; (ii) a extinção ou prevenção de litígios; (iii) as concessões mútuas e (iv) a incerteza em relação ao direito de cada um dos transatores ou de um deles.

No âmbito civil, portanto, a transação pode ser realizada de modo preventivo ou repressivo, isto é, tanto para evitar o litígio, quanto para solucioná-lo. Ao tratar do tema, Bernardo Ribeiro de Moraes, assim define o conceito de transação:

Transação é palavra que, inicialmente, nos dá a ideia de qualquer tipo de negócio. 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 o devedor (negócio jurídico bilateral), com propósito de pôr termo a determinada relação jurídica.³

Além disso, o Código Civil prevê a necessidade de que as partes possuam capacidade para a realização de atos civis para transigir. Nesse sentido, a professora Maria Helena Diniz⁴, afirma que, além da capacidade genérica para os atos da vida civil, é necessária a legitimação para alienar, isto é, capacidade de disposição, sendo essencial a possibilidade de renunciar direitos.

Diversos doutrinadores entendem que a transação é de aplicação exclusiva do Direito Privado.

No entanto, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 156, inciso III, prevê a transação como uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, para o fim de reduzir a judicialização de controvérsias no âmbito judiciário, bem como o lançamento e cobrança de débitos no âmbito administrativo, como maneira alternativa para a solução dos conflitos.

Com a aplicação da transação em matéria tributária, busca-se aumentar a eficiência administrativa, evitando o desperdício econômico e de tempo da Administração Pública com o abarrotamento de demandas tributárias que poderiam ser solucionadas de forma mais eficaz.

Ao tratar do assunto, Ricardo Lobo Torres, explica:

A transação implica no encerramento do litígio através de ato do sujeito passivo que reconhece a legitimidade do crédito tributário, mediante concessão recíproca da

³ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994. P.456/4

⁴ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**: Teoria das obrigações contratuais e extracontratuais. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p.635.

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.⁵

Portanto, como será analisado, ainda que haja diferenças no tratamento e aplicação da transação no Direito Civil e no Direito Tributário, em ambos a finalidade é solucionar ou, ainda, prevenir a existência de um conflito entre as partes diante de concessões mútuas.

2.2 Controvérsia: Ato Administrativo ou Contrato Fiscal

Importante verificar que, ainda que haja um consenso no entendimento de que a transação se trata de faculdade às partes que estão juridicamente relacionadas de prevenirem ou encerrarem um conflito realizando concessões mútuas para chegar em um ponto em comum que seja benéfico para ambas, parte da doutrina ainda diverge quanto à natureza do instituto, conforme será analisado.

Parte da doutrina entende que a transação tributária tem natureza de ato administrativo, tendo em vista que o Direito Tributário se trata de área pertencente ao Direito Público, de modo que trata de direitos indisponíveis:

Para nós, a transação é ato administrativo participativa, pois, antes da concretização unilateral, existe um momento de diálogo entre o 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.

Assim, denominamos essa norma individual e concreta de ato administrativo participativo. Este ato, celebrado nos exatos termos da lei, entre a Administração e o contribuinte, visa ao bem-comum; para alcançar tal finalidade, utiliza-se dos interesses secundários;

(...)

A participação do contribuinte dá-se no processo de produção do ato administrativo quando o sujeito passivo discute e acordo (na qualidade de portador de interesse seu, individual) com a Fazenda dentro do procedimento administrativo tributário.

A norma da transação provoca mudança significativa, substituindo o crédito tributário ex lege por outro novo, subsequentemente ao acordo entre as partes e derivado também de lei

Portanto, a introdução da linguagem competente no ordenamento jurídico, isto é, da norma individual e concreta da transação, traz como consequência jurídica a extinção da obrigação tributária veiculada pelo lançamento.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. P. 298 – 299.

Na verdade a norma de transação retira do ordenamento a norma do lançamento que tem no consequente a obrigação tributária, e introduz uma nova norma, a da transação, que tem no consequente também uma obrigação tributária. Esta, por sua vez, poderá ser extinta, ou melhor, retirada do ordenamento, quando do pagamento.⁶

Entretanto, não se trata de tornar disponível o direito indisponível ao utilizar-se do instituto da transação, mas sim de não considerar o suposto direito indisponível como óbice, ainda que a transação tenha concessões mútuas.

Conforme afirma Onofre Alves Batista Júnior:

Para que se possa celebrar transação administrativa, o bem ou direito deve ser disponível ou deve haver lei que autoriza expressamente a transação. Não se trata de abrir exceção à regra de que o objeto de transação seja direito disponível, até porque os bens públicos podem ser objeto de disposição, contanto que essa disposição, legalmente fundamentada, seja a forma de bem atender ao “melhor interesse público possível”. Desde que presente autorização legal, ou desde que verificada a competência legal para transigir e para cumprir as concessões feitas, atendido ao procedimento previsto em lei, é possível a transação administrativa, em sintonia com o mandamento de boa administração.⁷

Portanto, a transação em matéria tributária deve observar o art. 171, CTN e a Lei Ordinária que a preveja. Entretanto, não se pode ignorar que um dos seus pilares é a sua característica contratual, pois necessita da conversão mútua de vontades para que efetivamente ocorra.

Nesse contexto, a transação tributária se aproxima do ato administrativo por depender de lei, mas não pode se limitar a isso, pois há espaço para negociação acerca do crédito tributário, o que não ocorre no ato administrativo.

Já outra parte da doutrina classifica a transação em matéria tributária como contrato fiscal, como fundamento para afastar a indisponibilidade do interesse público:

No que diz respeito aos contratos de direito tributário, o Direito conhece alguns mecanismos tais como os “contratos fiscais”, que são acordos pelos quais a Administração Fiscal, com lastro na lei tributária, em alguns casos, outorga benefícios fiscais. Trata-se, pois, de mecanismos que possibilitam o desagravamento, total ou parcial, dos tributos de determinado contribuinte que se comprometa a prosseguir determinados objetivos ou a realizar investimento que sejam reconhecidos como conformes aos objetivos e às recomendações de determinados planos governamentais. Trata-se dos contratos econômicos com cláusulas fiscais (...). Os contratos econômicos com cláusulas fiscais, certamente, devem encontrar estrita previsão na lei tributária, entretanto, tal previsão não basta para dar efetividade ao benefício fiscal, por ser indispensável a concorrência da vontade do contribuinte, pela qual este se

⁶ DACOMO, Natalia De Nardi. **Direito Tributário Participativo**: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. São Paulo: PUC-SP, 2008. P. 115 – 116.

⁷ BATISTA JR., 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. P. 418.

obrigue a determinadas contraprestações que o habilitem, em contrapartida, a usufruir o benefício fiscal.⁸

No que tange ao contrato, conforme se depreende dos estudos cíveis, podemos, em síntese, verificar que se trata de instrumento que serve de suporte material para a celebração de um acordo de vontade entre as partes envolvidas, sendo, portanto, dotado de bilateralidade. Nesse cenário, resta claro que, assim como na transação tributária, há a manifestação de duas vontades, isto é, das partes envolvidas na relação jurídica, para sua realização, diante do estabelecimento de obrigações mútuas, assim como de concessões recíprocas, ainda que uma das partes efetue mais concessões que a outra.

Conforme afirma o doutrinador Arnaldo Rizzardo, na transação tributária há concessões recíprocas acerca do direito controvertido, de modo que tanto o Fisco, quanto o contribuinte arcam com os ônus e as vantagens de sua aplicação:

As concessões mútuas, com perdas e ganhos, é outro elemento que sempre acompanha a espécie. (...) Se apenas uma pessoa assume todas as obrigações inseridas no contrato, há mero adimplemento do pacto original. Nenhuma alteração aparecendo nas estipulações que vigiam para um dos sujeitos, configura-se a simples submissão do mesmo ao que se encontra ditado no contrato. Daí a indispensabilidade da presença de recíprocas concessões, de modo a arcarem os que transacionam com ônus e vantagens. Não apenas uma pessoa cede, mas ambas, perdendo cada uma um pouco de seus direitos, ou pelo menos, da previsibilidade dos direitos. Unicamente um dos contratantes cedendo, há simples renúncia, doação, ou liberalidade, caso a seu favor assentar-se o direito. Indispensável a verificação de benefícios ou perdas ou sacrifícios de lado a lado.⁹

Diante dessas considerações, podemos enquadrar a transação tributária como contrato diante das concessões mútuas verificadas, sendo que tanto o Fisco arca com algum ônus com relação ao crédito tributário, penalidade e/ou suas obrigações acessórias, enquanto o contribuinte, com o ônus acordado entre as partes, como, por exemplo, adimplir integralmente aos demais tributos que deve num cenário de crise econômica. Como vantagem, o Fisco teria uma cobrança mais rápida e eficiente na arrecadação do tributo, já o contribuinte, poderia utilizar os montantes em seu próprio negócio, por exemplo.

Segundo o autor Batista Júnior, a transação tributária, ao possibilitar o acordo entre o Fisco e contribuinte quanto ao crédito tributário, assume características contratuais:

⁸ BATISTA JR., 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. P. 320;

⁹ RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 13. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. P. 1031.

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 controversas (ou do crédito tributário) por meio do perdão de multas (ou de parte das multas), ou mesmo do afastamento do tributo (ou 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.¹⁰

Outro elemento que aproxima a transação tributária dos contratos é a necessidade de que a celebração seja feita com boa-fé, sob pena de se desvirtuar o ordenamento jurídico e o equilíbrio entre as partes da relação. Assim, para que a transação seja feita, a boa-fé é essencial, sendo inadmissível que o contribuinte se valha desse instituto apenas para pagar menos tributo, o que configuraria elisão fiscal.

Silvio de Salvo Venosa, ao tratar da boa-fé, afirma que esta “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”¹¹.

Desta forma, não se pode generalizar que todos os instrumentos de negócio jurídico entre a Administração Pública e a sociedade constituem ato unilateral, e não possuem características de contrato.

Há quem defenda a natureza mista do instituto, como Beatriz Biaggi Ferraz¹², que afirma que a transação se assemelha ao conceito de ato administrativo por se tratar de uma declaração jurídica desempenhada através de prerrogativas públicas no exercício de autoridade sob orientação de Direito Público; e ao de contrato pela presença de boa-fé, bilateralidade e cumprimento de acordo como se lei fosse.

Com isso, pode ser verificado que a transação em matéria tributária se assemelha aos contratos fiscais, tendo em vista que as partes, Fisco e contribuinte, precisam acordar suas vontades, cumprindo os termos acordados e ter boa-fé, razão pela qual integram a natureza jurídica da transação em matéria tributária, juntamente com a característica da legalidade dos atos administrativos.

¹⁰ BATISTA JR., 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. P. 418;

¹¹ VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil**: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2006. P. 374.

¹² FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em Matéria Tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019. P. 30;

2.3 Natureza Jurídica da Transação em Matéria Tributária

Inicialmente, necessário se faz trazer a definição do conceito de transação em matéria tributária:

Constata-se que a transação pressupõe concessões recíprocas entre duas partes juridicamente relacionadas, com vistas a elidir impasse sobre um determinado direito/dever de uma para com a outra. Nesse sentido, reveste a natureza de verdadeira modalidade de solução de conflito pelas próprias partes envolvidas, para que haja o encerramento consensual do conflito de seus interesses, sem a intervenção de terceiros para o seu deslinde, diferenciando-se, nesse ponto, da mediação ou da arbitragem, nas quais opera um terceiro como viabilizador do acordo entre as partes.¹³

O cerne, portanto, é solucionar os conflitos entre Fisco e contribuinte de maneira colaborativa para que sejam cumpridas as obrigações tributárias, diante do diálogo e da aproximação para que cheguem a um consenso. Frisa-se que nem sempre o cumprimento da obrigação tributária será integral, podendo ser realizada a transação tributária com relação a parte do crédito, das penalidades aplicáveis ou, ainda, das obrigações acessórias.

Nesse cenário, podemos verificar, ainda que sejam independentes, que a transação tributária se apoia em outros institutos do Direito Tributário, como a remissão e a anistia, a primeira quando não houver a cobrança integral do crédito tributário e a segunda quando são perdoadas as penalidades, desde que existam leis autorizadoras para tanto.

Ou seja, a transação tributária não se confunde com o instituto da remissão, prevista no art. 156, IV, e 172, do CTN, como uma das hipóteses de extinção do crédito tributário diante da dispensa de pagamento do tributo, e da anistia, que se trata de hipótese de exclusão do crédito tributário, diante da exclusão da penalidade aplicada, nos termos do art. 175, II, 180, 181 e 182, do CTN.

Conforme mencionado, a remissão e a anistia dependem de lei específica e autorizadora para que sejam reguladas, enquanto a transação decorre da necessidade de aproximação entre o Fisco e o contribuinte, para que possam evitar ou solucionar o litígio tributário ao encontrarem um meio termo para a solução do conflito e conseqüente extinção da obrigação.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 171, já autoriza expressamente a realização da transação em matéria tributária:

¹³ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil**: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário. São Paulo: PUC-SP, 2016. P. 112.

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 consequente extinção do crédito tributário.

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

Paulo de Barros Carvalho entende que o artigo acima transcrito trata o litígio como uma pretensão resistida entre as partes, tanto na esfera administrativa, como na esfera judicial, vejamos:

Ao contrário do que sucede no direito civil, em que a transação tanto previne como termina o litígio, nos quadrantes do direito tributário só admite a transação terminativa. Há de existir litígio para que as partes transijam. Agora, divergem os autores a propósito das proporções semânticas do vocábulo litígio. Querem alguns que se trate de conflitos de interesses deduzido judicialmente, ao passo que outros entendem a acepção a ponte de abranger as controvérsias meramente administrativas. Em tese, concordamos com a segunda alternativa. O legislador do Código não primou pela rigorosa observância das expressões técnicas, e não vemos porque o entendimento mais largo viria em detrimento do instituto ou racionalidade do sistema. O diploma legal permissivo da transação trará, certamente, o esclarecimento desejado, indicando a autoridade ou as autoridades credenciadas a celebrá-la.¹⁴

Entretanto, em que pese a maestria com que o ilustre doutrinador embasa seu entendimento, discordamos do ponto de que transação em matéria tributária poderia se dar apenas no âmbito litigioso, pois consideramos ser possível que seja instaurada, nos termos da regulamentação específica, de forma preventiva.

Isso porque, conforme será analisado em tópico posterior, devem ser observados princípios tributários constitucionais, como a eficiência, efetividade da justiça, capacidade contributiva, entre outros, que devem nortear todo o ordenamento jurídico, sobrepondo-se à ausência de técnica do artigo 171 do CTN.

Já Priscila Faricelli de Mendonça interpreta o litígio transacionável nos seguintes termos:

Dos aspectos ressaltados verifica-se, sem prejuízo de posições contrários, haver entendimento doutrinário que vislumbra haver campo para que o poder público e o contribuinte dialoguem antes mesmo da existência do crédito tributário, na medida em que o acerto poderá interferir na própria formação do mesmo na qualidade de preventivo de litígio, na medida em que a legislação tributária abre campo para dúvidas e questionamentos que intervirão nos aspectos da regra matriz de incidência tributária.

(...)

Entende-se, assim, pela possibilidade de a transação operar-se em qualquer estágio em que haja controvérsia na seara tributária, a saber, antes da constituição do crédito tributário ou mesmo quando já constituída a obrigação do contribuinte, na medida em que diversos aspectos da regra matriz de incidência se definem em momentos distintos

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 540 – 541;

e podem, assim, gerar campo fértil para acertamentos entre o fisco e contribuinte na medida em que dúvidas instaurarão o litígio, sobretudo na medida em que se tratando de relação tributária não há opção de qualquer das partes pela configuração do fato tributário.

Por exemplo, o momento de quantificação da base imponible de tributos tais como IPTU ou ITBI (valor venal) pode gerar ampla discussão entre as partes antes mesmo que o lançamento tributário formalize sua constituição. Tal aspecto não afasta, no entanto, a divergência de posicionamento entre fisco e contribuinte a ensejar a existência do litígio.

Já em se tratando de IPI incidente no desembaraço aduaneiro, pode haver divergência entre a classificação fiscal conferida pelo contribuinte ao produto e aquela que o fisco entende correta, sendo viável, nesse caso, que as partes discutam e alcancem a classificação mais adequada ao caso concreto, determinando-se eventuais acertos nos documentos de importação decorrentes e recolhimento de eventuais diferenças de exações incidentes. Ora, se há discordância quanto aos critérios declarados pelo contribuinte e aqueles que o fisco entende por corretos, há litígio instaurado a justificar que seja firmada a transação.¹⁵

Portanto, ainda que se considere litígio como uma pretensão resistida, deve se considerar a verificação desta antes mesmo da constituição do crédito tributário, tendo em vista sua utilização de forma preventiva para evitar o litígio. A transação em matéria tributária será, dessa forma, cabível em momento anterior à instauração do litígio, este entendido como qualquer indefinição entre as partes que afete os aspectos da hipótese de incidência tributária.

Com isso, temos como característica essencial da transação, o acordo de vontades entre fisco e contribuinte com a finalidade de se evitar o litígio ou, ainda, pôr fim a este, acarretando, ambas as hipóteses, na extinção de relação obrigacional.

2.4 Transação como Modalidade de Extinção do Crédito Tributário

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, as relações jurídicas tributárias são compostas por duas partes, tendo o devedor o dever de adimplir a obrigação, e o credor, o direito de reivindicar a prestação. Por conseguinte, as formas de extinção do crédito tributário fazem desaparecer o direito em relação ao crédito tributário, vejamos:

A relação jurídica, como nexu abstrato mediante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir uma prestação, enquanto outra, designada de sujeito passivo, está encarregada de cumpri-la, nasce, como vimos, da ocorrência do fato típico descrito no antecedente da proposição normativa. No percurso da sua existência pode experimentar mutações, que interferem nos elementos que a compõem ou nas gradações de sua eficácia. E depois se extingue, por haver

¹⁵ MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Arbitragem e transação tributárias**. Brasília, DF: Gazeta Jurídica, 2014.p. 188 – 189;

realizado seus objetivos reguladores da conduta ou pelas razões que o ordenamento estipula.¹⁶

Claro está que desaparecido o crédito decompõe-se a obrigação tributária, que não pode subsistir na ausência desse nexo relacional que atrela o sujeito pretense ao objeto e que consubstancia seu direito subjetivo de exigir a prestação. O crédito tributário é apenas um dos aspectos da relação jurídica obrigacional, mas sem ele inexistente o vínculo.¹⁷

Ocorre a extinção do crédito tributário quando a obrigação tributária principal é satisfeita, isto é, quando há o cumprimento da obrigação tributária. Assim como os deveres instrumentais quando assumem feição de obrigação tributária principal, nos termos do art. 156, do Código Tributário Nacional:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

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

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

IX - a decisão administrativa irremediável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (Vide Lei nº 13.259, de 2016)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Nos termos do artigo acima transcrito, o crédito tributário pode ser extinto em 11 (onze) hipóteses distintas, sendo a transação tributária uma delas, conforme inciso III.

A transação, portanto, é um meio de extinção do crédito tributário, no entanto, há dúvida quanto ao momento em que de fato se considera o crédito extinto, tendo em vista que após a realização do acordo, diante de concessões mútuas, há a assinatura do termo, no entanto, há doutrinadores que entendem que esse não é o momento de extinção, pois o acordo ainda poderia ser descumprido, fazendo com que o crédito tributário não seja integralmente satisfeito.

Nesse cenário, o autor Hugo de Brito Machado, afirma que:

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. Ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018. pag.561.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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 da extinção do crédito tributário, na medida em que, havendo concessão por parte da Fazenda, como no caso em que ocorra 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 contrapartida, pague um outro que estava questionado. Nesse caso, o primeiro desses créditos estará sendo extinto pela transação. Seja como for, certo é que uma vez consumada a 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.¹⁸

Enquanto outra parte da doutrina entende que ocorre a extinção do crédito tributário no momento da assinatura do termo de transação, uma vez que, após a assinatura, há o nascimento de um novo crédito tributário que será objeto da transação:

Entende-se que a transação impõe, imediatamente, a extinção do crédito tributário, pois ela transforma a relação obrigacional decorrente da constituição do crédito que não foi espontaneamente satisfeito noutra relação obrigacional decorrente de constituição do crédito 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, como novos vencimentos, e normalmente a diminuição do crédito, das penalidades, ou mesmo a reconfiguração do fato gerador ou sua subsunção à lei, como por exemplo no caso em que 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 alíquota é menor, etc. Por estas razões, verifica-se que firmada a transação, os termos que conotam o liame obrigacional edificado em nova conformação estabelecida consensualmente entre o Fisco e o contribuinte.

E é por este motivo que a transação implica verdadeira novação e, por conseguinte, a extinção do crédito tributário objeto do lançamento que ensejou o conflito, o qual, frisa-se, é extinto no momento em que é formalmente constituída a transação, ou seja, com a lavratura do Termo de Transação.

(...)

Depreende-se, pois, que ao transacionar o conflito advindo da obrigação tributária, Fisco e contribuinte convencionam novas cláusulas e insculpem nova obrigação tributária substituta da anterior, a qual deixa de existir. Pela transação, há a inserção de uma nova norma individual e concreta no ordenamento jurídico, que estabelece novo liame obrigacional entre os transatores.¹⁹

Portanto, por esta parte da doutrina, a extinção do crédito tributário ocorre pela assinatura do termo de transação, surgindo, nesse momento, um novo crédito tributário, que deverá ser adimplido ou cumprido pelo contribuinte. Entretanto, apesar do crédito tributário ter sido objeto de concessões, diante do acordo de vontades entre Fisco e contribuinte, este não

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão e transação no direito tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 159, p. 38, 2008;

¹⁹ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. São Paulo: PUC-SP, 2016, p. 124;

perde suas características, permanecendo o mesmo crédito tributário constituído à época do fato jurídico tributário.

Na seara do Direito Tributário, alguns doutrinadores vêm tratando a transação como um método alternativo de resolução de conflitos:

A Administração Pública moderna abandonou a antiga diretriz autoritária e autônoma, adotando uma postura aberta e participativa, no âmbito do qual o administrado é compreendido como portador de direitos que deverão ser, também administrativamente, resguardados. A postura mais democrática da Administração, mais preocupada com interesses legítimos, ainda que individuais, dos administrados, ampliou-se para garantir a participação deles, não apenas como seus auxiliares, mas como partes ativas e relevantes da construção do ato administrativo.

(...)

Neste no contexto, ganhou espaço, no Direito Administrativo, ao lado da processualidade, meio de a Administração, além de fiscalizar seus atos, satisfazer os direitos dos administrados, a consensualidade/contratualidade, que abriu espaço à construção conjunta e consensual, não mais unilateral e imperativa, da vontade administrativa. A processualidade e a contratualidade, marcas do Direito Administrativo contemporâneo, complementam-se e convergem, na seara dos conflitos entre Administração Pública e administrado, no sentido da implementação e do estímulo aos meios alternativos de resolução de conflitos.

(...)

A transação não é um caminho, mas o resultado de um, tratando-se de um acordo que pode ser concretizado por diversos caminhos, entre eles, a conciliação, a mediação e a negociação direta. A transação, portanto, é o acordo mediante concessões recíprocas a que se chega, quando se chega, pela utilização de meios como a conciliação, a mediação, ou a negociação direta entre partes.²⁰

Acerca do tema, Hugo de Brito Machado afirma que:

A transação extingue o crédito tributário na parte em que a Fazenda abriu mão, concedeu. E pode ocorrer que um crédito tributário seja, por inteiro dispensado pela Fazenda, contra o pagamento de outro crédito tributário também em questionamento. A Fazenda estaria abrindo mão do seu direito de insistir na cobrança de um e o contribuinte estaria abrindo mão do seu direito de questionar a exigibilidade do outro. Isto justifica a inclusão da transação como causa de extinção do crédito tributário.²¹

Portanto, a transação em matéria tributária tem como finalidade facilitar a solução do conflito com o conseqüente cumprimento da obrigação tributária, diante da aproximação entre Fisco e contribuinte, acarretando a extinção da obrigação tributária, nos termos do artigo 156, inciso III, do CTN.

²⁰ MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade Legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018. P. 581 – 582 e 591.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT), Belo Horizonte: Fórum, ano 5, n. 28, p. 57, jul./ago. 2007;

Brevemente, importante ressaltar que é justamente a sua natureza de extinguir o crédito tributário que diferencia a transação do parcelamento, que se trata de modalidade de suspensão da exigibilidade, conforme previsão do artigo 151, inciso VI, do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no julgamento do Recurso Especial nº 514.351/PR, no qual se posicionou afirmando que parcelamento não é modalidade de transação, pois aquele suspende a exigibilidade, enquanto este põe fim, isto é, extingue o crédito tributário.

Nesse cenário, destaca-se, também, o entendimento de parte da doutrina de que o instituto da transação tributária não tem como efeito a extinção do crédito tributário, mas sim, o que garante efetivamente esse resultado é o pagamento, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Mas, é curioso que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do 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.²²

Ou seja, por esse entendimento, a transação seria apenas o meio para a concretização da extinção dos créditos tributários, que se dariam pelo pagamento.

No entanto, há situações em que o pagamento não é suficiente para extinguir de pronto o crédito tributário, como no caso do tributo sujeito ao lançamento por homologação, que apenas no momento da homologação expressa ou tácita pela autoridade administrativa que ocorre a extinção. Portanto, para a efetiva extinção do crédito tributário, devem ser cumpridos os atos por ambas as partes, visando à segurança jurídica.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

3. TRANSAÇÃO E A LIDE TRIBUTÁRIA

Portanto, conforme tópicos anteriores, verifica-se que a transação em matéria tributária assume natureza tríplice, revestindo-se (i) parcialmente de características de um ato administrativo, (ii) parcialmente das características de um contrato e (iii) culmina na extinção do crédito tributário.

A ideia da transação é possibilitar o diálogo para que o Fisco e o contribuinte passem a figurar na solução do conflito com respeito à igualdade, capacidade contributiva, efetividade, entre outros princípios.

3.1 Princípios

Os princípios são normas jurídicas utilizadas como mandamentos de conteúdo mais amplo, isto é, com alto grau de abstração para nortear a interpretação das regras, estas de conteúdo mais rígido, nas quais estão determinadas condutas.

Segundo Celso Antônio Bandeira de 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 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. Eis por quê: violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.²³

Já o ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho, afirma que:

O vocábulo “princípio” porta, em si, uma infinidade de acepções que podem variar segundo os valores da sociedade num dado intervalo da sua história. No direito, ele nada mais é do que uma linguagem que traduz para o mundo jurídico-prescritivo, não o real, mas um ponto de vista sobre o real, caracterizando segundo os padrões de valores daquele que o interpreta.²⁴

E assim continua:

²³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 33. Ed. São Paulo: Malheiros, 2016. P. 54;

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método** – 7. Ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018, pag. 265.

(...) “princípios” são “normas jurídicas” carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica.²⁵

Pelas lições deste autor, deve ser considerado o conjunto ou subconjunto em que o princípio é tomado para defini-lo, pois, diversos princípios são postos em termos vagos e genéricos, devendo ser verificada sua incidência numa situação concreta.

Portanto, os princípios tecem harmonia ao ordenamento jurídico, norteados a interpretação que será dada às normas. De modo que é essencial analisarmos os mais relevantes para a abordagem do tema da transação em matéria tributária no Brasil.

Isso porque, trata-se de parte fundamental do sistema jurídico como um todo, consagrando valores essenciais a este, razão pela qual passaremos a discorrer sobre os principais princípios em matéria tributária relacionados ao tema em questão.

3.1.1 Legalidade

O Princípio da Legalidade é a principal base do Estado de Direito e está previsto no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, com a seguinte redação: “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Em que pese não ser exclusivo do direito tributário, é de extrema importância para este com o objetivo de proteger o contribuinte das arbitrariedades do Estado-Fisco, de modo que, nos termos do art. 150, inciso I, da CF, é exigida lei para a instituição ou majoração de exações tributárias. Veja-se:

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;

Ou seja, o fato jurídico tributário apenas será típico quando observar rigorosamente o que dispõe a legislação com todos os elementos da regra matriz de incidência tributária – hipótese (critério material, temporal e espacial) e consequente (critério pessoal e quantitativo), sendo que todos devem estar descritos de forma clara e minuciosa.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método** – 7. Ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018, pag. 270.

No entanto, pode ocorrer a relativização deste princípio como se depreende do art. 153, §1º da CF, desde que respeitados os limites estabelecidos, como, por exemplo, no caso em que podem ser alteradas as alíquotas de determinados tributos através de ato do Poder Executivo.

Assim, fica evidente a importância do princípio em questão em matéria tributária, pois os contribuintes já estão submetidos a uma alta carga de tributos, o que faz com que surjam diversos questionamentos sobre exigências fiscais do Poder Público.

Além disso, o Princípio da Legalidade pode ser considerado basilar para reger a conduta do agente que exerce função pública, pois determina que o desenvolvimento da Administração Pública seja realizado se subordinando às previsões legais, proibindo, portanto, qualquer atividade não expressamente prevista.

Nesse sentido, importante trazer a colocação de Hely Lopes Meirelles: “(...) enquanto os indivíduos no campo privado podem fazer tudo o que a lei não veda, o administrador público só pode atuar onde a lei autoriza”.²⁶

Com isso, a legalidade assume importante papel na relação entre Fisco e contribuinte, sendo um instrumento para, conforme leciona Marco Aurélio Greco, principalmente, proteger e defender o contribuinte, limitando o exercício do poder pelo Estado-Fisco.

No entanto, conforme afirma em sua obra, com o passar do tempo, a legalidade perdeu seu papel de defesa e proteção, trazendo à legislação tributária mais ônus e restrições ao contribuinte:

(...) a legalidade perdeu seu perfil inicial de instrumento de libertação do contribuinte para se transformar num instrumento de sua dominação. A lei tributária, hoje em dia, é utilizada mais frequentemente para impor ônus e restrições ao contribuinte do que para limitar a ação da Administração Fazendária. Este é um subproduto da obsessão pela legalidade vista apenas da perspectiva formal e hierárquica.²⁷

O doutrinador também trata da legalidade como meio de libertação do contribuinte e, como terceiro papel, retirar o papel do Estado como criador originário do Direito e colocá-lo como criatura, passando a valorizar mais os reais interesses da sociedade, além da arrecadação. Vejamos:

Desta perspectiva – que realça a sociedade civil como entidade que dá vida ao Estado e que, ao fazê-lo, define seu caráter institucional de valores que por ele não podem ser contrariados nem despotencializados em sua eficácia prática – o Estado deixa de estar

²⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1993. P.83.

²⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Três papéis da Legalidade**. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P.108.

investido de puro poder juridicizado para se tornar responsável pelo desempenho de uma função perante a sociedade civil que não se resume à mera arrecadação.²⁸

Portanto, o Princípio da Legalidade tem papel essencial nas relações tributárias, e, conseqüentemente, na transação tributária.

Conforme visto em tópico anterior, a transação em matéria tributária é uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, III e 171, do Código Tributário Nacional. O CTN foi recepcionado como Lei Complementar em face do previsto no artigo 146, da Constituição Federal, sendo o instrumento adequado para instituir as normas gerais de direito tributário, bem como as limitações ao poder de tributar.

Nesse cenário, podemos concluir que o CTN supre a necessidade de lei complementar para tratar da transação tributária, definindo as diretrizes gerais e conceituando esse instituto, como pode ser observado em seu artigo 171. Assim, o princípio da legalidade é observado pela existência deste artigo, ainda que possa ser editada lei ordinária geral para dispor sobre aspectos da transação.

3.1.2 Igualdade, Isonomia e Capacidade Contributiva

O Estado de Direito deve assegurar a igualdade perante a lei para todos, conforme prevê o artigo 5º, caput, da Constituição Federal:

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:

Enquanto a isonomia traz como regra que sejam tratados igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, garantindo que todas as partes tenham o mesmo tratamento, não podendo haver tratamento privilegiado de uma pessoa em detrimento de outra que se encontra em situação idêntica, não havendo pertinência a diferenciação.

O princípio da isonomia tributária encontra previsão no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal:

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 da ocupação profissional ou função

²⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Três papéis da Legalidade**. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P.108.

por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Tal artigo trata especificamente desse princípio na seara tributária, vedando o tratamento tributário de forma desigual aos contribuintes em situação de equivalência. Para que seja plenamente alcançada a isonomia tributária, todos os envolvidos devem ter consideradas suas condições concretas, para que, desse modo, não ocorra a incidência de igual carga tributária sobre contribuintes economicamente diferenciados.

No âmbito do Direito Tributário, o tratamento desigual resultante de uma falta de uniformização e instabilidade tem resultados preocupantes, levando incerteza aos contribuintes quanto à carga tributária que devem se submeter.

O que se objetiva com a observância destes princípios é garantir a tributação justa, o que não significa que todos os contribuintes estarão sujeitos a um tratamento igual, mas sim que todos os que se encontrem em situações idênticas estarão sujeitos ao mesmo regime jurídico, sendo consideradas as particularidades próprias de cada um, como afirma Paulo de Barros Carvalho²⁹.

No tocante ao princípio da capacidade contributiva, este se caracteriza por fazer com que o legislador infraconstitucional eleja apenas manifestações de força econômica para a composição da hipótese de incidência das normas tributárias, em seu aspecto objetivo. No que tange ao seu aspecto subjetivo faz com que o legislador considere as características pessoais de cada contribuinte na conformação da base de cálculo.

O que esses princípios visam é evitar situações desiguais e injustas, tornando justo o tratamento dado a todos que estejam subordinados à aplicação das previsões trazidas pelas normas vigentes no ordenamento jurídico brasileiro.

3.1.3 Supremacia e Indisponibilidade do Interesse Público

Inicialmente, é de extrema importância mencionar que o interesse público não representa um órgão ou uma entidade, mas sim a coletividade de administrados pertencentes a um Estado, isto é, o interesse de todos de uma nação, exatamente por isso tem como principal característica ser indisponível.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método** – 7. Ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018, pag. 292 e 293.

A supremacia do interesse público não possui uma definição expressa no texto constitucional, o que acaba por dificultar sua conceituação, que acaba por ser moldada de acordo com o caso concreto, como afirma Priscila Faricelli de Mendonça:

O que é indisponível é o dever do Estado de agir no interesse da sociedade e de acordo com os princípios constitucionais vigentes.

(...)

Para tanto, poderá ser necessário que disponha de determinado bem, homenageando uma solução mais adequada e menos gravosa à sociedade para determinado conflito, com o que será atendida a eficiência elevada a princípio constitucional.

(...)

Desse modo, tratamento adequado ao conflito deverá ser aquele que verifique qual a solução que melhor atenderá ao interesse coletivo envolvido, seja em se tratando de conflito coletivo (envolvendo o meio ambiente, por exemplo), seja conflito envolvendo determinado indivíduo (como decorrente de contrato administrativo ou até mesmo tributário).

Destarte, atualmente a mera alegação de que o Estado não poderia utilizar meios alternativos ao judicial para buscar a solução das controvérsias nas quais se envolve em razão da inviolabilidade de dispor de seus bens e direitos em razão da prevalência do interesse público sobre o particular não parece merecer guarida, pois há inúmeros aspectos a serem avaliados para que se defina qual o tratamento adequado às controvérsias envolvendo o Poder Público.

Em verdade, o Estado deverá avaliar qual o interesse efetivamente envolvido na controvérsia e decidir pela solução que melhor atenda ao bem-estar da coletividade. Desse modo, uma solução de determinada controvérsia não deverá ser avaliada mediante análise exclusiva da relação em jogo, mas sim dos objetivos institucionais do Estado e da demanda social.

Assim sendo, salvo se tratar de bem indisponível, o interesse exclusivamente estatal deixa de ter privilégios frente aos interesses dos particulares e da coletividade.³⁰

Ou seja, a supremacia do interesse público é caracterizada pela prevalência deste quando em contraposição com algum outro princípio ou fato de interesse de determinado grupo de indivíduos.

Já quanto à indisponibilidade do interesse público, parte da doutrina entende que decorre do princípio da supremacia do interesse público, podendo ser definido como o dever da administração pública atender aos fins da coletividade e não poder renunciar os deveres e os poderes outorgados pelo ordenamento jurídico, enquanto a outra parte entende que os bens, direitos e deveres são propriedades do Estado e não estão à livre disposição da administração pública (órgãos ou indivíduos que nela trabalham).

Esses princípios buscam proteger o patrimônio público e o interesse social que a Administração Pública tem como objetivo primordial, qual seja, o bem coletivo.

Ocorre que, a indisponibilidade vem sendo utilizada como argumento para criar barreiras à introdução da transação tributária, por tratar-se de interesse público. No entanto, o

³⁰ MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Arbitragem e transação tributárias**. Brasília, DF: Gazeta Jurídica, 2014. P. 35 – 37;

interesse público está consubstanciado em um Estado Democrático de Direito, no qual o coletivo é o motivo principal da atuação da Administração Pública.

Portanto, pela nova dinâmica da sociedade, observando a realidade e as necessidades dos sujeitos passivos das relações tributárias, estes têm o poder, através de seus representantes de determinar o qual é o interesse público.

Ou seja, a aplicação da supremacia do interesse público sobre o privado não é a melhor maneira de solucionar os conflitos de interesses na atualidade, tendo em vista que a Constituição Federal traz diversos meios de proteção da pessoa humana. Nesse sentido, o autor Daniel Sarmiento afirma que não se pode utilizar tais princípios como forma de distorcer a relação entre o Estado e os indivíduos:

Parece-nos que o princípio em discussão baseia-se numa compreensão equivocada da relação entre pessoa humana e Estado, francamente incompatível com o leitmotiv do Estado Democrático de Direito, de que as pessoas não existem para servir aos poderes públicos ou à sociedade política, mas, ao contrário, estes é que se justificam como meios para proteção e promoção dos direitos humanos.

(...)

No contexto de fragmentação e pluralismo que caracteriza as sociedades contemporâneas, nas quais se torna por vezes impossível extrair, à moda de Rousseau, uma noção homogênea de bem comum ou de vontade geral.³¹

O Estado foi criado para o fim de proteger todos os indivíduos que pertencem ao coletivo e não proteger o próprio Estado contra os atos de particulares. Isso porque, os direitos fundamentais constitucionalmente previstos, são aplicados aos indivíduos, de modo que são interesses públicos, sendo contraditório aplicar a supremacia do interesse público sobre direitos fundamentais.

Frisa-se que não se busca romper com o interesse público, mas apenas demonstrar que sua supremacia não é a solução adequada para os conflitos de interesses, devendo haver a ponderação e observância concomitante dos interesses como melhor forma de solução, conforme afirma Marco Antônio Rodrigues:

Diante disso, fica evidente que o princípio da supremacia do interesse público não significa que os interesses estatais devem sempre prevalecer os dos administrados, mas que o interesse público, definido a partir da ponderação, deve prevalecer em certa atividade concreta sobre interesses isolados – sejam particulares, sejam estatais. Assim, sugere-se falar não em supremacia do interesse público sobre o interesse privado, mas simplesmente em supremacia do interesse público, já que este pode representar a proteção a um interesse de um ou alguns administrados apenas.³²

³¹ 9 SARMENTO, Daniel. **Livres e Iguais**: Estudos de Direito Constitucional. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2006. p.35.

³² RODRIGUES, Marco Antônio. **A fazenda pública no processo civil**. 2. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p. 10/11.

Ao trazermos esses princípios para o tema na transação tributária, temos que seria mais vantajoso ao Estado o recebimento de valores, ainda que um pouco menores do que a expectativa de recebimento, em razão da economia e do menor esforço para exigência pela administração pública. E são nessas situações que a transação pode ser adotada em matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro, não havendo que se falar em afronta ao princípio da supremacia e indisponibilidade do interesse público.

3.1.4 Impessoalidade

O princípio da impessoalidade está previsto no artigo 37, da Constituição Federal, tratando do dever dos órgãos e das entidades públicas de agirem em conformidade com a vontade do povo e para o povo, isto é, não podem agir de acordo com suas próprias vontades, mas sim de forma paritária, sem qualquer discriminação:

A Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações benéficas ou detrimetosas. Nem favoritismo 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.³³

Ou seja, trata-se de dever de a administração pública agir proporcionando a igualdade em nome do povo que tutela, sem favorecer determinado grupo de indivíduos, de modo que, diante de uma lei autorizando a realização da transação tributária, todos aqueles contribuintes que queiram transacionar créditos tributários, podem assim fazer, desde que dentro dos requisitos previsto, não havendo qualquer óbice pessoal pelo órgão administrativo.

3.1.5 Discricionariedade

Já o princípio da discricionariedade, relacionado ao anterior, diz respeito ao fato de que a lei pode prever algumas condutas do administrador, mas não todas, de modo que há certa possibilidade de escolha por parte do agente, do órgão ou da entidade pública.

³³ MELLO, Celso Antônio de Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 33. Ed. São Paulo: Malheiros, 2016. P. 117.

No que tange à transação em matéria tributária, esse princípio é de extrema relevância, vez que o Fisco e o contribuinte irão fazer escolhas acerca das condições e concessões a serem transacionadas, a partir da autorização legal para tanto. Ou seja, há lei prevendo todas as cláusulas da transação entre Fisco e contribuinte, estando estes vinculados às previsões legais, sendo permitido ao Fisco realizar o que a lei lhe faculta.

Em razão disso, o princípio da discricionariedade está limitado ao âmbito da lei, isto é, ao que a lei autoriza acerca da transação tributária, podendo os agentes públicos escolherem transacionar ou não os créditos tributários apenas dentro desta lei, que assegura a correta aplicação deste instituto.

3.1.6 Proporcionalidade e Razoabilidade

Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade visam equiparar condutas e encontrar os melhores meios para a solução de eventuais conflitos, buscando fornecer condições iguais aos contribuintes pares.

O princípio da proporcionalidade obriga o Poder Legislativo e o Poder Executivo a escolher meios adequados, necessários e proporcionais para a realização de seus fins. Nesse cenário, o meio será adequado quando promover o fim a que se propõe; necessário quando for o menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais entre os meios disponíveis e proporcional quando suas vantagens superarem as desvantagens.

Já o princípio da razoabilidade visa harmonizar o geral com o individual, considerando a presunção de estarem dentro da normalidade, ou para expressar que a aplicabilidade de regra geral depende do enquadramento do caso concreto.

3.1.7 Eficiência

A Emenda Constitucional nº 19/1998 incluiu ao texto o Princípio da Eficiência com o objetivo de promover um avanço na qualidade de prestação de serviços pela Administração Pública, com maior produtividade e economicidade.

O Princípio da Eficiência pode ser considerado um dos que carrega a ideia de utilização da transação no âmbito do Direito Tributário visando a melhor administração, associado à legalidade:

(...). Associado à Administração Pública, o princípio da Eficiência determina que a Administração deve agir, de modo rápido e preciso, para produzir resultados que satisfaçam necessidades da população. Eficiência contrapõe-se a lentidão a descaso, a negligência, a omissão - características habituais da Administração Pública brasileira, com raras exceções. O Princípio da Eficiência vem suscitando entendimento errôneo no sentido de que, em nome da eficiência, a legalidade será sacrificada. Dois princípios constitucionais da Administração Pública devem conciliar-se, buscando esta atuar com eficiência, dentro da legalidade.³⁴

Para acompanhar a dinâmica social, é preciso que a eficiência seja vista com mais atenção e seja aplicada dentro da legalidade, visando que os atos da administração pública sejam menos onerosos e atinjam a máxima eficiência e alcance possível.

A transação tributária acaba por realizar exatamente isso, pois requer uma qualidade melhor na prestação de serviços pela administração pública, com menores custos diante da economia na atuação dos agentes e, também, traz uma maior participação do contribuinte. Ou seja, o princípio da eficiência está diretamente relacionado com as concessões realizadas entre as partes para que alcancem seus objetivos próprios e coletivos na transação tributária.

Portanto, a transação em matéria tributária entre o Fisco e o contribuinte deve buscar a maximização da arrecadação aos cofres públicos e a minimização da criação de novas obrigações ao contribuinte, desde que dentro dos limites da lei autorizadora, acarretado maior diálogo entre as partes da relação tributária e de modo muito mais eficiente para satisfação de seus interesses.

3.1.8 Efetividade à Justiça

Pelo princípio da efetividade à justiça, temos que acontecerá o melhor desfecho no menor tempo possível para ambas as partes.

Dessa forma, a transação tributária é o meio mais eficaz de se alcança a efetividade à justiça, diante do acordo entre as partes, Fisco e contribuinte, para a realização de seus interesses e a consequente extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 3º, do Código de Processo Civil, que trata da composição de conflitos.

Nas palavras de Heleno Taveira Torres:

Materialmente, uma transação somente pode prosperar naqueles casos em que se reconheça efetiva incerteza geradora de litígios nos quais a Administração, por si

³⁴ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. P.128;

própria, reste impedida de alcançar, satisfatoriamente, a um resultado mais compatível com o princípio inquisitório da verdade material.³⁵

Diz respeito à preocupação do Estado em conferir proteção constitucional ao direito de a parte ter um processo efetivo, que tenha um tramite em prazo razoável, nos termos do princípio de acesso à justiça e do devido processo legal, o que se tornaria mais efetivo com a utilização da transação.

3.1.9 Devido Processo Legal e Duração Razoável do Processo

O devido processo legal é uma norma processual fundamental, que serve de base para todas as outras normas processuais civis no ordenamento jurídico brasileiro, nos termos da Constituição Federal de 1988, do Decreto nº 70.235/72, da Lei nº 9.784/99 e nas legislações estaduais e municipais.

No âmbito do Direito Tributário, o princípio do devido processo legal se insere tanto no Processo Administrativo Tributário, como no âmbito do Processo Judicial Tributário, vez que o direito material tributário tem como objeto a expropriação de bens dos contribuintes, o que não pode ocorrer sem a observância de garantias mínimas.

No Brasil, o devido processo legal faz com que as decisões sejam revestidas de razoabilidade e proporcionalidade, sendo um instrumento para se evitar que o Estado atue de forma arbitrária, sem qualquer justificativa, prejudicando, portanto, determinados direitos fundamentais.

O princípio da razoável duração do processo tem como finalidade resguardar as partes de terem o melhor desfecho possível dentro do menor tempo possível.

A transação em matéria tributária possibilita a solução do conflito, dentre dos limites legais, bem como atende às necessidades das partes de forma mais efetiva e mais célere.

3.2 Elementos Da Relação

Para que seja concretizada a transação em matéria tributária, é essencial a presença dos elementos que serão tratados a seguir, quais sejam: (i) lei disciplinadora e (ii) concessões recíprocas, com fulcro no artigo 170, do Código Tributário Nacional.

³⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípios de Segurança Jurídica e transação em matéria tributária**. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.) **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: Fórum, 2008. P. 307;

3.2.1 Lei Disciplinadora

Conforme prevê o CTN em seu artigo 97, apenas a lei pode tratar das hipóteses de extinção do crédito tributário, em observância ao artigo 146, III, caput e alínea b da Constituição Federal, que determina que cabe à lei complementar estipular normas gerais no âmbito da legislação tributária acerca da obrigação, do crédito e do lançamento.

Como já mencionado, o Código Tributário Nacional foi recepcionado com status de lei complementar pelo ordenamento vigente, de modo que pode dispor acerca da transação em matéria tributária, como pode ser observado no artigo 170, que faculta aos entes federativos a criação de leis acerca da transação, dentro do limite territorial de cada.

Nesse cenário, há um grande embate quanto à necessidade de estabelecimento de lei específica autorizando a realização da transação tributária, sendo que parte da doutrina entende que há necessidade de uma lei específica, sendo vedada a utilização de critérios exclusivamente discricionários para extinguir ou reduzir o crédito fiscal, em razão da eficiência administrativa ou da economicidade.

Mas existe também o entendimento de que a lei reguladora deve ser genérica para que não inviabilizasse a utilização prática desse instituto. No entanto, ressalta-se que a lei, ainda que genérica, deve tratar de forma minuciosa os requisitos e limites da transação, inclusive quanto às situações de atuação discricionária, em face do artigo 3º do CTN que determina que a atividade do Fisco deve ser vinculada.

No entanto, apesar de inexistir normatização, seja específica, seja genérica, com as condições e limites para aplicação da transação tributária, esse instituto vem sendo aceito e aplicado pela legislação e pela jurisprudência.

Isso porque, tal aplicação acaba por estreitar a relação entre sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária, modificando o papel estatal na resolução ou prevenção de conflito ao assegurar um acordo diante de concessões recíprocas.

Portanto, ainda que inexista uma lei abarcando todos os casos concretos, também inexistente uma norma que imponha a necessidade de existência de uma lei específica para regulamentar cada caso no âmbito tributário, sendo possível haver discricionariedade na análise das situações, desde que sem excesso, garantindo o interesse público evidenciado na própria arrecadação.

3.2.2 Concessões Recíprocas

Pelas concessões recíprocas, as partes devem renunciar parte de um direito para o fim de assegurar o consenso na resolução alternativa do litígio, desistindo de serem integralmente vencedoras numa eventual ação judicial.

Numa situação em que não há reciprocidade de renúncia, mas mero cumprimento da obrigação, não há caracterização da transação. De modo que, conforme já visto em momento anterior, pressupõe certa discricionariedade na atividade do administrador público, mas não pode escolher através de percepção pessoal, assim como o contribuinte não pode dispor excessivamente da figura da concessão por livre arbítrio, havendo um limite da concessão de cada parte.

Tal concessão recíproca deve ser equilibrada visando promover a harmonia em relação aos benefícios de ambas as partes, assegurando o interesse social. Isso se dá mediante uma negociação entre os sujeitos.

3.2.3 Objetos Transacionáveis no Âmbito da Fazenda Nacional

Alguns Estado e Municípios já aprovaram leis para regulamentar a transação em matéria tributária, o que também ocorreu no âmbito na União.

Com isso, não restam dúvidas de que a transação em matéria tributária está presente no ordenamento jurídico brasileiro, existindo várias normas municipais, estaduais e federais regulando o tema, assim como jurisprudência pacificada acerca da sua utilização, ainda que de forma limitada.

Portanto, uma futura regulação nacional e geral sobre a temática poderá servir de modelo para os entes federativos que ainda não possuem legislação nesse sentido, assim como para sanar aspectos negativos em leis anteriormente reguladas.

Quando falamos em transação tributária no âmbito federal, tratamos, principalmente, da participação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), órgão competente para atuar na inscrição e cobrança de débitos federais referentes à dívida ativa fiscal, vez que, encerrada a fase administrativa e iniciada a cobrança judicial, a PGFN representará a União Federal na execução da dívida ativa e nas demais causas de natureza fiscal, nos termos do art. 12, inciso V, parágrafo único, da Lei Complementar nº 73/1993.³⁶

³⁶ MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Dívida ativa da União**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao> acesso 01 abr. 2021

As execuções fiscais ajuizadas pela Procuradoria Nacional nem sempre cumprem efetivamente sua finalidade, qual seja, a arrecadação de crédito tributário, acabando, em muitos casos, gastando mais com o ajuizamento e cobrança do que com o próprio valor a ser arrecadado. Nesse cenário, visando adotar outros meios de resolução de conflitos, foi criada a Portaria MF nº 75/2012, a qual estabeleceu que para a cobrança de débitos com valor inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) não seria ajuizada execução fiscal, mas sim utilizados outros meios de cobrança.

No âmbito da PGFN foram editados diversos atos normativos com a finalidade de regulamentar a celebração de negócio jurídico, como a Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016, a Portaria PGFN nº 985, de 18 de outubro de 2016, Portaria PGFN nº 360, de 13 de junho de 2018, Portaria PGFN nº 515, de 20 de agosto de 2018, Portaria PGFN nº 9917, de 14 de abril de 2020.

E, recentemente, em 10 de fevereiro de 2021, a PGFN publicou a Portaria de nº 1696, que dispõe acerca da transação excepcional para débitos tributários vencidos durante a pandemia de COVID-19, isto é, no período de março a dezembro de 2020, para débitos tributários de pessoas jurídica, inclusive Microempresas e Empresas de Pequeno Porte referentes ao Simples Nacional, no mesmo período, e os débitos tributários de Imposto de Renda de Pessoa Física relativos ao exercício de 2020.

Possibilitou, também, a realização de negócio jurídico processual para débitos tributários que já tiveram a execução fiscal ajuizada, com diferentes condições, sendo realizada uma análise do enquadramento nas condições caso a caso, de acordo com o grau de recuperabilidade do crédito tributário e capacidade de pagamento do contribuinte.

Trata-se de um grande avanço a regulamentação das referidas Portarias pela PGFN no contexto de resolução de conflitos no âmbito tributário. No entanto, ainda é necessário que se realizem diversas modificações e avanço quanto ao tema, para que seja efetivamente utilizada a transação tributária no âmbito federal, com a participação do contribuinte e do Fisco realizando concessões mútuas em acordo, e não mera adesão pelo contribuinte.

Diante das modificações trazidas pelo Código de Processo Civil de 2015, devem ser observados outros métodos de resolução de controvérsias, como meio essencial de garantia da Justiça e do interesse social.

3.2.4 Transação no âmbito do Estado de São Paulo

O artigo 171, do CTN, estabelece que os entes federativos podem criar leis disciplinadoras da transação tributária em seus respectivos territórios, no entanto, ainda que não exista lei nacional vigente sobre o tema, alguns Estados e Municípios já regulamentaram tal instituto, como o Estado de São Paulo.

Assim como a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, diante do cenário de pandemia pelo COVID-19, o Estado de São Paulo publicou a Lei nº 17.293/20, que, entre outras medidas, instituiu a transação tributária no âmbito estadual, permitindo a resolução consensual de litígios relacionados a débitos inscritos em dívida ativa, sendo regulamentada pela Procuradoria-Geral do Estado através da Resolução PGE-27/20 e a Portaria SUBG CTF-20/20.

A finalidade de ambas as normas foi a de estabelecer quais são os critérios objetivos para celebrar a transação, bem como para ranquear os créditos do contribuinte com o intuito de verificar sua situação e calcular os descontos possíveis analisando o caso concreto. Tratando-se exclusivamente de matéria tributária, a lei prevê que a transação pode ocorrer por adesão ou por proposta individual do contribuinte. A primeira será permitida apenas para contribuintes que tenham débitos inscritos em dívida ativa no valor máximo de R\$ 10 milhões, com relação aos débitos tributários superiores a esse valor, será admitida apenas a transação por proposta individual.

O Governo de São Paulo, assim como os demais Estados, tem o desafio de aumentar a sua arrecadação, até mesmo para que seja possível arcar com as despesas decorrentes da pandemia, e ao mesmo tempo lidar com a crise econômica e social instaurada no país.

Nesse cenário, optou por regularizar a aplicação da transação em matéria tributária, para ter como consequência a redução da judicialização dos conflitos tributários, aumentando a arrecadação estadual, assim como reduzindo as despesas para manutenção do aparato administrativo necessário ao enfrentamento dessas demandas, de modo que tanto o Fisco quanto o contribuinte acabam se enquadrando numa situação mais benéfica.

4. A TRANSAÇÃO COMO MODO DE REALIZAÇÃO DE JUSTIÇA EFICIENTE

A partir do Código de Processo Civil de 2015, foi instaurada uma cultura propensa à solução consensual de conflitos, que pode ser verificada pelas disposições deste Código, em especial seu artigo 3º, §§3º e 5º, que trata da implantação de técnicas pautadas na eficiência, simplicidade e celeridade, diante da necessidade de uma modificação institucional, adotando instrumentos adequados no sistema judiciário brasileiro que atendam aos anseios sociais com maior segurança jurídica.

Do todo exposto até o momento, verifica-se que a transação tributária no Brasil tem sua necessidade justificada pela análise conjunta dos princípios constitucionais.

Isto é, pela análise dos princípios da eficiência, efetividade à justiça e devido processo legal, por exemplo, concluímos pela necessidade de buscar outros meios para solução e prevenção de conflitos além do Poder Judiciário, que está sobrecarregado. A aplicação desses princípios junto à legalidade, razoabilidade e proporcionalidade, justifica o afastamento do princípio da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do interesse público.

Nesse cenário, nos termos do artigo 171, do Código Tributário Nacional, resta evidente a necessidade de aplicação da transação em matéria tributária, sendo essencial para aproximar e possibilitar um diálogo entre Fisco e contribuinte, desde que respeitando tais princípios e legislação sobre o tema.

Por meio da transação tributária, a Fazenda Pública e o contribuinte podem chegar a um acordo que seja um “meio-termo” entre suas vontades, solucionando questões conflituosas de forma mais prática e rápida, simplificando, portanto, a arrecadação de valores devidos, além da redução de custos processuais para ambas as partes.

Defendendo a desjudicialização, João Aurino de Melo Filho afirma:

Do exposto, pode-se concluir que a desjudicialização (em sentido estrito, inclusive) encontra-se incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro, estando, ainda, em processo de contínua expansão.

(...)

Há, é verdade, diversos estudos doutrinários discutindo e criticando o sistema: Geraldo Ataliba, 1988, já registrava a insuficiência dos recursos do Judiciário para resolução do insuportável acúmulo de questões tributárias a julgar, sugerindo a adoção de meios alternativos de resolução de conflitos. Debalde. Apesar das ponderações da doutrina, que não se limitaram a Ataliba, o legislador, até hoje, não conseguiu fazer uma reforma que, tendo por norte o referencial teórico que envolve a desjudicialização, levasse em consideração, além das peculiaridades do Estado-administração e de suas relações com o Estado-Juiz, a premissa necessidade de concretização do princípio democrático ou teórico que impeça a extensão da desjudicialização ao Direito Tributário: pelo contrário, além de defendida pela

moderna doutrina, a expansão é impedida pela própria Constituição (racionalidade ética), cuidando-se, ainda, de um imperativo de racionalidade teleológica.³⁷

O princípio da cooperação pode ser verificado no artigo 6º do Código de Processo Civil de 2015, pelo qual se busca maior efetividade no processo civil em tempo razoável, para que se chegue a uma decisão de mérito justa para as partes envolvidas. No mesmo sentido dispõe o artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, que trata da prestação jurisdicional justa.

Nesse sentido, a transação em matéria tributária poderia ser utilizada como forma de aplicação do princípio da cooperação, dentro das previsões legais, no sentido de solucionar conflitos existentes entre o Estado e o contribuinte, com a viabilidade de realização de forma preventiva ou após a instauração do litígio seja no processo administrativo ou no judicial.

O conflito não se caracteriza como algo negativo em todas as situações, mas sim como um fenômeno natural da natureza humana, de modo que dele podem surgir resoluções positivas ou negativas, diante da aplicação do meio mais adequado para a sua solução e consequente satisfação de ambas as partes envolvidas.

A partir desse cenário temos uma ressignificação do princípio de acesso à justiça, bem como da relação entre o contribuinte e a Administração Pública, tendo em vista o “rompimento” de diversas barreiras que foram sendo colocadas ao longo dos anos entre essas partes, dificultando, inclusive, a resolução definitiva de demandas.

O conceito de acesso à justiça ultrapassa o acesso ao Poder Judiciário, sendo aplicado em todos os âmbitos, como no Administrativo, visando garanti-lo como meio essencial de solução dos inúmeros conflitos.

Além disso, não há dúvidas de que a transação, como meio alternativo de solução de conflitos, é o meio menos custoso, tanto para o Estado, quanto para o sujeito passivo da relação tributária, considerando a redução na burocracia e de complexidade do procedimento, bem como de gastos.

No entanto, ainda existe no país a cultura da judicialização, o que faz com que o Poder Judiciário fique sobrecarregado pela quantidade de ações judiciais tramitando no Brasil, causando um congestionamento e morosidade na solução da litigiosidade.

Com isso, tem-se uma situação caótica, não sendo de interesse de qualquer uma das partes que se prolongue por anos sem um resultado efetivo, o que acontece em muitos dos casos, sendo necessária uma modificação cultural e institucional com a utilização de meios

³⁷ MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPodvm, 2018. P. 326 – 327;

alternativos de solução de conflitos. Para que a transação tributária tenha efeitos positivos no ordenamento jurídico brasileiro, no âmbito de resolução de conflitos, deve haver profissionais habilitados para encaminhar e incentivar as negociações e acordos entre as partes.

Portanto, a adoção da transação em matéria tributária garantiria uma maior celeridade processual e funcional, além da economicidade, visando satisfazer ambas as partes.

4.1 Necessidade de Uniformização com a Criação de uma Lei Nacional

Importante verificar um breve histórico legislativo, ainda que algumas das leis não tratem expressamente da transação em matéria tributária.

Como, por exemplo, a Lei Federal nº 854/1949, que instituiu as contribuições de melhoria, trazendo disposições acerca da possibilidade de transação para término de litígios e consequente extinção de créditos tributários dessa espécie. Enquanto a Lei nº 1.341/1951, autorizava que os Procuradores realizassem transação, conforme o caso concreto, para extinguir o crédito tributário já em cobrança por meio de execução fiscal pendente de julgamento.

Ao tratar do Imposto de Circulação de Mercadorias, a Lei Complementar nº 24/1975, possibilitava a instituição da transação desde que constante em convênio assinado pelos Estados da Federação.

Outro exemplo legislativo, não no âmbito tributário, mas sim da Administração Pública, foi a Lei nº 9.469/1997, posteriormente alterada pela Lei 11.941/2009, a qual deu poderes ao Advogado-Geral da União para realizar transação.

É necessário que se tenha nítido que a transação tributária não substitui o judiciário na função de decidir sobre a validade, a interpretação e a aplicação a casos concretos do direito positivo.

Diversas outras leis estaduais e municipais trataram do tema em questão, todas estas leis, extremamente antigas no ordenamento jurídico brasileiro, já tratavam da transação em matéria tributária, ainda que de maneira limitada.

Conforme determina a Constituição Federal, em seu artigo 24, inciso I, a competência para legislar sobre Direito Tributário é concorrente, porém, na omissão de norma geral da União, podem os Estado e o Distrito Federal legislar de modo suplementar.

O Projeto de Lei Complementar nº 469/2009 foi um dos primeiros a tratar expressamente da transação tributária, sendo proposto para tratar da resolução de conflitos como um todo, trazendo alterações no Código Tributário Nacional para regulamentar a matéria

tanto na esfera administrativa, quanto na esfera judicial, com o objetivo de solucionar as dúvidas quanto à redação do artigo 171.

Pelo referido projeto, no que tange à transação tributária, seriam incluídos os artigos 171-A e o inciso V no artigo 174, com as seguintes redações:

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.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso, podendo prever hipótese de delegação. (NR)

Art. 171-A. A lei poderá adotar a arbitragem para a solução de conflito ou litígio, cujo laudo arbitral será vinculante. (NR)

Art. 174.

(...)

Parágrafo púnico.

(...)

V – Pela admissão em procedimento de transação ou arbitragem ou pelo descumprimento das obrigações constantes do termo de transação ou do laudo arbitral. (NR)

Diante das alterações propostas por esse Projeto, podemos concluir que:

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 engu a existência de lide no processo administrativo. Para esta 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. Ocorre, como explicamos que também existe lide na seara administrativa enquanto pendente o processo de discussão. Entendemos, pois, que, mesmo na redação atual do CTN, é possível a realização da transação na esfera administrativa, desde que configurada a relação processual (formalizada a lide). Em todo caso, a nova redação proposta tem a vantagem de sanar eventuais controvérsias – embora nos pareça que andaria melhor o projeto de lei se, ao aclarar 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).³⁸

Ainda que se trate de uma evolução legislativa, o Projeto de Lei Complementar nº 469/2009 poderia ter se aprofundado mais no tratamento dos meios alternativos de solução de conflitos na seara tributária, trazendo de forma mais abrangente as diretrizes acerca da transação em matéria tributária, a fim de facilitar a interpretação e a aplicação desse instituto.

³⁸ MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPodvm, 2018. P. 664;

Outro projeto apresentado no ano de 2009 foi o da Lei nº 5.082, que tratava das condições gerais e procedimentos para celebração de acordos de transação tributária no âmbito Federal, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e pela Receita Federal do Brasil, afirmando que devem ser observadas as normas previstas no artigo 37 da Constituição Federal, que trata dos princípios norteadores do direito administrativo.

O Projeto encaminhado ao Legislativo trata de quatro tipos de transação, são elas: (i) transação em processo judicial; (ii) transação em insolvência civil, (iii) recuperação judicial e (iv) falência;

Entre diversas, uma informação interessante sobre este Projeto é que ele previa que os dados utilizados como objeto da transação deveriam ser mantidos em sigilo e não poderiam ser opostos a uma das partes caso o acordo não fosse firmado, exceto nas hipóteses de representação fiscal para fins penais.

Além disso, seria criada a Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional (CGTC), vinculada à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e presidida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador da Fazenda Nacional por ele indicado, atuando na determinação dos procedimentos aplicados aos acordos.

E, no mais, a transação não poderia implicar em supressão do tributo devido, exceto nos casos decorrentes de interpretação de conceitos indeterminados de direito e/ou relevância do fato que resulte na redução de parte do crédito tributário, o que acaba por permitir a realização de transação tributária apenas em relação às multas e juros.

Portanto, assim como o Projeto de Lei Complementar anterior, esse Projeto de Lei Ordinária nº 5.082/09, trata-se de importante acontecimento para evolução no tratamento da transação em matéria tributária, no entanto, acaba por impossibilitar a negociação de crédito tributário, vez que permite apenas a redução de multa e juros.

Este Projeto foi apresentado na Câmara dos Deputados para votação pelo Poder Executivo em 20 de abril de 2009, não tendo, até os dias de hoje, sido finalizado.

Pendem diversas discussões acerca do tema da transação tributária, de modo que existem alguns defensores e outros contrários à sua implementação. Como afirma Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy³⁹, o referido Projeto de Lei tem como objetivo a composição de conflitos e terminação de litígios com a extinção do crédito tributário de forma transparente, célere, desburocratizada e eficiente.

³⁹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária: introdução à justiça fiscal consensual.** (Coleção Fórum de Direito Tributário; 2). Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 16;

Essa “Lei Geral de Transação Tributária” dará uniformidade à aplicação do instituto, estabelecendo as regras a serem observadas pela União, pelos Estados, Municípios e Distrito Federal, tendo como consequência o “desafogamento” do Poder Judiciário.

5. CRÍTICAS À IMPLEMENTAÇÃO DA TRANSAÇÃO

Entre outros pontos que serão tratados especificamente nos tópicos a seguir, importante inicialmente tratar da principal crítica e, também, desafio à implementação da transação em matéria tributária, qual seja, o possível estímulo ao descumprimento do pagamento voluntário dos tributos, diante de um possível cenário mais favorável pela utilização desse instituto.

Nesse contexto, Luís Eduardo Shoueri entende que estaria sendo distorcida a definição de tributo ao permitir a aplicação de uma faculdade geral de transação, diante da característica essencial de obrigatoriedade, o que incentivaria a inadimplência por parte dos contribuintes⁴⁰.

Em contraponto, o autor Rafael de Almeida Pujol, defende que apenas ocorreria um cenário de desestímulo ao pagamento voluntário no caso de previsão em lei limitando previamente as hipóteses em que seria possível transacionar⁴¹.

Portanto, em concordância com este entendimento, a solução seria a criação de uma lei regulando a implementação da transação em matéria tributária em nível federal de forma geral, mas não excessivamente ampla, de modo que discrimine os critérios e limites para tanto. Com base nessa lei, os órgãos competentes em cada ente federativo poderiam tratar da transação com certa margem de discricionariedade, sempre limitada pela lei geral, verificando as oportunidades e conveniências para tanto.

Com isso, haveria uma limitação em sua aplicação, de modo a não ter como consequência o desestímulo ao pagamento voluntário.

Tratado objetivamente esse ponto, passamos para as demais críticas feitas por parte da doutrina à aplicação do instituto da transação em matéria tributária.

5.1 Lei de Responsabilidade Fiscal e Vedação de Renúncia

O artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, proíbe a renúncia de receitas pelo agente público, tornando-se um suposto impedimento à utilização da transação tributária, pois existe entendimento de que referido instituto se enquadraria em renúncia de receitas.

Nesse cenário, a Lei Complementar nº 101/2000, em seu artigo 14, §1º, dispõe que constituem renúncia de receitas a anistia, a remissão, a alteração de alíquota ou modificação de

⁴⁰ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 685;

⁴¹ PUJOL, Rafael de Almeida. **Transação tributária no Brasil: perspectivas da análise econômica do direito**. 2017. 229 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. p. 159-160. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/178711>. Acesso em: 23 ago. 2019.

base de cálculo que implique redução discriminada de tributos, e outros benefícios que equivalham a tratamento diferenciado, no entanto, não trata expressamente da transação.

Ainda que não se trate de rol taxativo de hipóteses, e alguns doutrinadores entendam que a transação se enquadraria no termo “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, Hugo de Brito Machado⁴² afirma que a transação não constitui renúncia pelas seguintes razões.

Primeiro, diante da presença de bilateralidade como pressuposto essencial, que impossibilita o enquadramento da transação como privilégio. E, segundo, em face do elemento teleológico, tendo em vista que o referido artigo 14 impede que sejam concedidas vantagens aos administrados sem fundamento, sendo que a transação visa solucionar ou prevenir conflitos entre as partes.

Assim, as hipóteses previstas na LC 101/2000 são caracterizadas por não necessitarem de anuência, isto é, de manifestação de ambas as partes da relação, não sendo razoável a equiparação entre tais institutos.

Já Heleno Taveira Torres⁴³, elucida que, a partir da LRF, o instituto da transação tributária não se caracteriza como renúncia de receitas por ter objetivo oposto, qual seja, arrecadar o crédito tributário de forma mais rápida e econômica em comparação com os litígios no âmbito administrativo e judicial.

Não há qualquer questionamento quanto à necessidade de se obedecer ao que dispõe a Lei de Responsabilidade Fiscal, não podendo haver renúncia de receitas, bem como tratamento diferenciado aos contribuintes. No entanto, o que deve ser observada é a finalidade da aplicação da transação tributária, que não constitui renúncia de receitas nos moldes previstos da LRF, ainda que haja renúncia de parte do crédito referente à obrigação principal e/ou acessória, diante das concessões recíprocas.

Além de caracterizar benefício para a Administração Pública que possibilita a arrecadação imediata e maior economia, a partir da efetivação dos termos acordados entre Fisco e contribuinte. De modo que a transação não impactaria no fluxo de caixa que existe no

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Transação e Arbitragem no âmbito tributário**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. P. 119.

⁴³ TORRES, Heleno Taveira. **Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária**. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. P. 308.

orçamento público, pois não constitui desoneração, mas sim aumentaria o nível de recuperabilidade dos créditos tributários em litígio.

Portanto, tendo em vista não constituir renúncia de receitas, não há que se falar em inobservância da Lei Complementar nº 101/2000 e, conseqüentemente, da Lei de Responsabilidade Fiscal, que não impede a aplicação desse instituto.

5.2 Princípio da Vinculação

O chamado Princípio da Vinculação está previsto nos artigos 3º e 12, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que determinam que os tributos apenas serão cobrados mediante atividade plenamente vinculada e a atividade administrativa de lançamento é vinculante e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ou seja, no âmbito tributário, os atos devem ser vinculados, sob pena de afrontar esse princípio, no entanto, em sua atuação, conforme já mencionado, a administração também se dá por atos discricionários.

Assim como a doutrina dominante, Luciano Amaro faz uma crítica à possibilidade de transação, com base neste princípio da vinculação, pois entende que não há margem para o administrador escolher com relação ao nascimento da obrigação tributária, que surge independentemente de sua vontade, sendo vinculado ao exercício de cobrança do crédito tributário⁴⁴.

Em contrapartida, o doutrinador Arnaldo Godoy entende que deve ser analisado o interesse público de forma mais pragmática, pois, em que pese haver obrigatoriedade no lançamento do crédito tributário, bem como de sua respectiva exigência, há uma discricionariedade, não pelo controle de procedimentos, mas sim pelo controle de resultados. Isso porque, no Direito Público, a atuação do administrador só é autorizada nos termos legalmente estabelecidos⁴⁵.

Nesse cenário, temos que a transação tributária deve ser prevista em lei, além do que o interesse público estaria devidamente resguardado diante da utilização de um instrumento pelo qual é possível a cobrança e recebimento do montante do crédito de forma mais rápida e eficaz.

Portanto, os referidos artigos que tratam do princípio da vinculação não impedem a transação tributária, diante da relativização prevista em diversas leis, inclusive em outros

⁴⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 137

⁴⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária introdução à justiça fiscal consensual**. 2. ed. Belo Horizonte: Editora Forum, 2010.p. 140-141

institutos, como na anistia e na remissão, já tratadas em tópico anterior. Portanto, tendo em vista que a transação estará pautada em lei que a permita, estará impedido o tratamento arbitrário e não caracterizará discricionariedade unilateral.

5.3 Princípio da Isonomia

O artigo 5º, da CF, bem como o artigo 150, II, do CTN, dispõe acerca do Princípio da Igualdade, este abaixo transcrito:

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.

Parte da doutrina afirma que a aplicação da transação em matéria tributária configuraria violação à igualdade, em razão de sua natureza individualizada, podendo, o Fisco, atribuir procedimentos diferentes entre os contribuintes na realização do acordo e na análise de cada pedido⁴⁶.

Ocorre que, expressamente, o legislador incluiu situações nas quais é possível tratar desigualmente os iguais, sem que caracterize violação a esse princípio, como bem afirma Lídia Maria e Hendrick Pinheiro, que defendem a utilização da transação como um instrumento extrafiscal, com o intuito de regularizar a situação de devedores perante o Fisco, em razão do valor socialmente relevante envolvido⁴⁷.

No entanto, não há ofensa ao princípio em comento, desde que a transação possibilite que seja utilizado o que foi acordado entre Fisco e contribuinte para casos idênticos ou semelhantes, permitindo que haja uma aplicação uniforme e transparente desse instituto.

Para tanto, é essencial a publicidade para que possibilite o controle pelo interesse público, isto é, por parte da população, sendo de acesso geral os dados, desde que não violem a

⁴⁶ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.167.

⁴⁷ RIBAS, Lídia Maria; PINHEIRO, Hendrick. **Transação Tributária Como Política Pública E A Importância Do Gasto Tributário como Critério De Controle**. Nomos Revista do Programa de Pós-graduação em Direito-ufc, Fortaleza, v. 38, n. 2, p.1-12, jun. 2018. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/31502/95972>. Acesso em: 18 de março de 2021.

privacidade dos contribuintes, dos casos concretos transacionados, para que seja efetiva a isonomia.

Mas não basta a publicidade das decisões que autorizaram ou denegaram a aplicação da transação tributária, sendo necessária a fundamentação que justifique sua utilização com o objetivo de não seja aplicada de forma desenfreada em qualquer situação. Ou seja, a autoridade administrativa deve ponderar as qualificações do contribuinte para utilização da transação, assim como realizar as mesmas concessões no acordo com aqueles que se encontrem em situação equivalente.

5.4 Supremacia do Interesse Público

Com base no Estado de bem-estar social, deve ser assegurado o interesse público, tendo em vista que a atividade administrativa deve tutelar a população, e não o indivíduo. Nesse cenário, havendo conflito entre o interesse público e o interesse particular, prevalecerá aquele.

Diante desse pressuposto, parte da doutrina afirma que a transação em matéria tributária implicaria em sobreposição dos interesses particulares em face do público, ferindo a Supremacia do Interesse Público, pois não poderia a administração realizar concessões com relação a esses interesses.

Entretanto, o conceito desse princípio vem sofrendo modificações ao longo do tempo, acompanhando as alterações no modelo estatal, conforme Diogo de Figueiredo Moreira, que afirma que não há como preponderar o antigo princípio da supremacia do interesse público, vez que o Estado Democrático de Direito, diante do constitucionalismo pós-moderno, possibilita a atenuação de garantias indissociáveis do indivíduo em virtude de específico interesse público, quando especificado em lei e respeitando as disposições constitucionais⁴⁸.

Ou seja, o referido princípio pode ser flexibilizado desde que para o fim de ser sobreposto por princípio ou prerrogativa de maior interesse para a sociedade, conforme as peculiaridades de cada caso concreto.

A autora Priscila Faricelli de Mendonça, recorre à jurisprudência, como ao Recurso Extraordinário nº 253.885/MG, que autorizou a transação tributária atenuando o princípio da

⁴⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5372-0/cfi/6/44!/4/362/2@0:0>. Acesso em: 18 de março de 2021.

indisponibilidade do interesse público, para estimular a reciprocidade, a segurança e a confiabilidade nas relações tributárias:

A jurisprudência salienta que a possibilidade de transação entre fisco e contribuinte contribuirá para a confirmação do interesse público, sobretudo nas hipóteses em que a manutenção do litígio traria mais gravames ao Estado do que sua pronta solução, ainda que mediante acordo no sentido de reconhecer que parte do montante em discussão não é, de fato, devido.

Como se vê, a possibilidade de fisco e contribuinte transigirem para fins de solução da controvérsia tributária não só estimularia o diálogo entre os sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária, mas também permitiria que a tributação se dê de forma participativa, o que por certo conferirá segurança, confiabilidade e também reciprocidade nas relações tributárias, as quais são, como já amplamente exposto no decorrer do estudo, complexas e nada cordiais sob a perspectiva do contribuinte.⁴⁹

Parte da doutrina brasileira entende que a transação em matéria tributária não violaria o interesse público, vez que atinge apenas o secundário e apenas o interesse público primário goza da supremacia do interesse público, do qual se origina.

Nesse cenário, importante explicarmos, de forma sintática, que o interesse público primário se trata do resultado dos diversos interesses individuais de membros de uma determinada coletividade, é o interesse público propriamente dito. Enquanto o interesse público secundário é aquele da pessoa jurídica que realiza determinada função administrativa, que não necessariamente coincide com o interesse da coletividade⁵⁰.

Portanto, ainda que haja a diferenciação para fins teóricos, deve ser analisado o caso concreto e o benefício da utilização do instituto da transação tributária, para que então seja avaliada a possibilidade de se contrapor o interesse público com relação a outros princípios já analisados.

Nesse sentido, o doutrinador João Aurino de Melo Filho afirma que:

O princípio da indisponibilidade do crédito tributário, reflexo da indisponibilidade do interesse público, embora tenha se firmado como um dogma quase absoluto do Direito, ao ponto de alguns não aceitarem sua restrição sequer pela legalidade, seu fundamento, deve ser compreendido como um conceito de Direito positivo, sendo, portanto, variável, a depender da configuração típica de cada ordenamento jurídico. A chamada indisponibilidade do patrimônio público é, portanto, relativa, conforme demonstra a frequente disposição de bens e direitos do Estado para os particulares (despublificação). Aliás, na análise dos fundamentos éticos do sistema de resolução de conflitos tributários, deixamos claro que esse princípio não veda a disponibilidade de bens e direitos públicos, apenas a condiciona aos limites constitucionais e legais. (...) Assim, diante das reais possibilidades normativas de transação de direitos da Fazenda Pública, pode-se dizer que o ordenamento jurídico brasileiro placitou a lição

⁴⁹ MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Arbitragem e transação tributárias**. Brasília, DF: Gazeta Jurídica, 2014. P. 163;

⁵⁰ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**: série doutrinária tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2015. V. XVIII. P. 97;

de Eros Grau, apartando a noção de disponibilidade/indisponibilidade de direitos da noção de disponibilidade/indisponibilidade do interesse público, aceitando que o interesse público é indisponível, mas o direito concreto, em certos âmbitos, pode ser disponível.

(..)

Pode a lei, portanto, qualificar, dentro dos limites constitucionais e atendendo ao interesse coletivo, os critérios mais adequados para resolução de conflitos envolvendo a obrigação tributária, sempre buscando atender à praticabilidade, economicidade, celeridade e eficiência da Administração Tributária.

(...)

Por fim, a doutrina tem pontuado que a solução de uma controvérsia tributária por meio da transação não acarreta, tecnicamente, a disposição ou renúncia de direito, na medida em que se concretiza, com o acordo, uma solução, não apenas mais adequada para o conflito, mas também mais benéfica ao ente público.⁵¹

Portanto, o crédito tributário pode ser objeto de transação para atender ao próprio interesse público no caso concreto, sendo utilizada como solução para que a administração pública receba os valores que lhe são devidos pelo contribuinte.

O maior obstáculo que a transação tributária enfrenta é a indisponibilidade do crédito tributário combinado com o princípio da supremacia do interesse público.

Sendo contrário à aplicação desse instituto, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho aponta lesão à estrutura legal brasileira, com violação a alguns princípios, principalmente ao Estado de Direito:

A demasiada discricionariedade dada à Administração por uma lei geral de transação para autorização a solução de litígios, não passa de uma inconstitucional delegação legislativa, com arranhão ao Estado Democrático de Direito (CRFB/88, art. 1º) e lesão ao dogma da separação dos poderes (CRFB/88, art. 2º). Lesão ao Estado Democrático por descumprimento, por exemplo, aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva (CRFB/88, art. 5º, caput; art. 150, II; art. 145, §1º), da impessoalidade (CRFB/88, art. 37, caput), da livre concorrência (CRFB/88, 170, IV), desrespeito ao Estado de Direito, por aniquilamento do princípio da legalidade (CRFB/88, art. 37, caput; art. 150, I; art. 173, §4º).⁵²

Hugo de Brito Machado, também critica a adoção da transação tributária, afirmando que esta acabaria por conferir muitos poderes às autoridades públicas envolvidas, permitindo a existência de corrupção:

(...) seja porque institui mecanismos que podem incrementar a prática de corrupção na relação tributária, como porque aumenta o poder das autoridades e com isto favorece as práticas discricionárias que podem converter a atividade de tributação em

⁵¹ MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018. P. 635;

⁵² SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A transação e a arbitragem no direito constitucional tributário brasileiro**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 69.

instrumento do poder político, vale dizer; poder a ser utilizado para favorecer os companheiros e prejudicar os opositores.⁵³

Já, mostrando-se favorável à aplicação da transação em matéria tributária, podemos citar Ricardo Lobos Torres:

O Projeto sobre “transação e Conciliação” oferecido à discussão pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, embora necessite, a nosso ver, de alguns ajustamentos ao direito positivo brasileiro, especificamente ao conceito de transação firmado pelo art. 171 do CTN, tem o grande mérito de alargar a percepção do processo tributário equitativo. A transação, a conciliação, a arbitragem e outros processos alternativos de fixação e apuração do crédito tributário servem para aproximar o direito brasileiro dos grandes modelos do direito comparado. Facilitariam o ingresso do País em uma nova processualidade fiscal, inspirada pela ideia de processo equitativo, plenamente compatível com os princípios de liberdade, de justiça (capacidade contributiva) e segurança jurídica (legalidade, tipicidade, proteção de confiança, defesa do interesse público e indisponibilidade do crédito tributário) e superadora da ideologia absoluta e da tipicidade fechada.⁵⁴

No mesmo sentido, Heleno Torres se posiciona afirmando que a transação tributária está em perfeita sintonia com a relação jurídica tributária:

O fundamento das transações tributárias é a extinção de conflitos, amparada na boa-fé objetiva, na confiança recíproca, no respeito ao pacta sunt servanda e no fundamento constitucional do ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI- a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada). Enquanto perdurar a Constituição que temos em vigor, nenhuma autoridade administrativa poderá usar de ato administrativo episódico ou alegar lei dirigida materialmente contra a coisa julgada, o direito adquirido ou o ato jurídico perfeito. São estes, de modo inequívoco, a razão de ser da existência do Estado em relação à sociedade civil. O passado exaure-se na transação e não se pode recompor qualquer dos procedimentos. A transação reporta-se a um dado período certo de tempo e encontra-se circunscrita, no âmbito material ao disposto no Tempo de Acordo, dentro dos limites materiais como previstos na lei, geral ou específica. A segurança jurídica decorrente do ato jurídico perfeito ou do direito adquirido não dura o tempo que as autoridades administrativas suponham querer, valem e surtem efeitos como regras de eternidade, por ser objeto de cláusula pétrea e sequer Emenda à Constituição contra estes se pode opor, por se tratar de modalidade de direito fundamental. A boa-fé fundamenta a confiança legítima, que não se confunde com direito adquirido, antes, nasce justamente para aqueles casos em que não se tem a exata certeza de sua confirmação e presta-se como limite à revisão dos atos administrativos, como limitação dos poderes públicos.⁵⁵

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **A transação no direito tributário**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 134.

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Transação. Conciliação e processo tributário administrativo equitativo**. In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 11;

⁵⁵ IDEM, p. 329/330.

A transação em matéria tributária não implica em qualquer violação ao presente princípio, desde que observada a lei autorizadora, tendo em vista que se trata de interesse público, vez que possibilita uma arrecadação maior de recursos, ainda que haja a renúncia de algum valor por parte do Poder Público, ocasionando no melhor funcionamento da máquina pública, atendendo a interesse sociais.

Portanto, a transação implica em regularidade econômica, observando diversos princípios constitucionais e relativizando outros, a fim de garantir outros ideais constitucionalmente tutelados. De modo que, o estímulo à utilização da transação tributária tem como objetivo a regularidade fiscal, por meio de concessões mútuas.

Com isso, não há uma sobreposição de princípios, mas sim uma ponderação que permite uma aplicação conjunta, diante da complexidade dos interesses envolvidos, a fim de harmonizar as garantias constitucionais com os valores sociais em cada caso concreto.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o presente trabalho, buscou-se trazer à tona a questão da problemática do sobrecarregamento do Poder Judiciário no Brasil, principalmente, diante da enorme quantidade de conflitos que são levados à sua análise e instrução.

A transação tributária é, portanto, um instrumento de concretização de cooperação entre o Estado-Fisco e o contribuinte, extinguindo créditos tributários com maior segurança, diante da nova visão de solução de conflitos trazida pelo Código de Processo Civil de 2015.

No Brasil, o judiciário está sobrecarregado de demandas tributárias diante da extrema burocratização e esgotamento administrativo-fiscal, o que acaba por afetar a eficiência na arrecadação.

A transação em matéria tributária pode ocorrer de forma preventiva, isto é, antes da instauração do litígio, seja com relação ao processo administrativo, seja com relação ao processo judicial, bastando a existência de pretensão resistida com dúvida em relação a quaisquer dos aspectos da hipótese de incidência para que se concretize o litígio.

Nesse cenário, deve-se observar o artigo 171, do Código Tributário Nacional, o qual foi recepcionado como lei complementar, trazendo naquele artigo uma definição genérica acerca do conceito de transação tributária, podendo ser aplicada nos termos deste artigo, possibilitando a celebração de acordo de vontades entre o Fisco e o contribuinte.

Conforme frisado, a supremacia e a indisponibilidade do interesse público não configuram óbice à aplicação da transação tributária, vez que tais princípios podem ter sua interpretação mitigada, diante da valoração de diversos outros princípios constitucionais, como a igualdade, isonomia, capacidade contributiva, duração razoável do processo, efetividade e eficácia da justiça.

A supremacia do interesse público deve proteger a dignidade da pessoa humana, sendo este o maior interesse público, de modo que o interesse público, não é um impeditivo da transação, mas sim, o fundamento para provê-la.

Portanto, o instituto da transação em matéria tributária visa à boa-fé do contribuinte e do Fisco possibilitando o diálogo e aproximação entre ambos, com o objetivo final de extinguir o crédito tributário, o que é de interesse comum entre as partes da relação tributária.

Ou seja, a transação tem sido de suma importância para solucionar o problema da burocracia administrativa no Brasil, e tornando mais eficiente a arrecadação tributária, que é uma das mais altas do mundo, de modo que acaba sendo utilizada no direito tributário para superar o esgotamento do atual modelo administrativo-fiscal.

Apesar das críticas negativas, a transação proporcionará melhoria na relação entre o contribuinte e o Fisco, o aumento da arrecadação, impedindo desperdícios e adicionando no resultado das cobranças.

Frisa-se que a utilização desses instrumentos não tem como objetivo substituir a Jurisdição, mas sim torna-la mais efetiva e eficiente, auxiliando em seu funcionamento e no acesso à justiça.

É necessário que seja inovado o tratamento da transação em matéria tributária para que seja estimulada a utilização de forma mais eficiente, nos termos do que pretendeu o Código de Processo Civil de 2015.

A valorização e normatização da transação tributária, terá efeitos no desenvolvimento socioeconômico do Brasil, tendo em vista que o capital investido em todo o processo de resolução de conflitos por meio do judicial poderá ser poupado e reinvestido em outras áreas.

Isso porque, atualmente são utilizadas técnicas ineficientes para a arrecadação, diante do alto custo dispendido para manutenção da máquina judiciária em face do resultado de baixa recuperabilidade.

Portanto, para que seja concretizada a cidadania fiscal, não apenas a lei deve ser destacada, mas diversos outros requisitos e situações, como a aproximação entre a Fazenda e o contribuinte, fundamentada em uma administração pública consensual e participativa, pela busca da maior eficiência do sistema tributário brasileiro.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BATISTA JR., 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.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 5.082/2009**. 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=7C916A04753235910AF8AE55E051CFBC.proposicoesWebExterno1?codteor=648733&filename=PL+5082/2009. Acesso em: 20/03/2021

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000**. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 20/03/2021

BRASIL. **Lei Complementar nº 73, de 10 de Fevereiro de 1993**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp73.htm. Acesso em: 20/03/2021

BRASIL. **Código Civil. 2002**. Brasília, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 20/03/2021

BRASIL. **Código de Processo Civil. Brasília, 2015**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 20/03/2021

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 20/03/2021

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20/03/2021

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de Setembro de 1980**. Brasília, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm. Acesso em: 20/03/2021

BRASIL. **Lei nº 8.218, de 29 de Agosto de 1991**. Brasília, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8218.htm. Acesso em: 20/03/2021

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Construtivismo Lógico Semântico**.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método.**

DACOMO, Natalia De Nardi. **Direito Tributário Participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária.** São Paulo: PUC-SP, 2008.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria das obrigações contratuais e extracontratuais.** 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária. 2018.** 133 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.p. 27. Disponível em:
<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 20/03/2021.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária introdução à justiça fiscal consensual.** 2. ed. Belo Horizonte: Editora Forum, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão e transação no direito tributário.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 159, 2008;

MACHADO, Hugo de Brito. **Transação e arbitragem no âmbito tributário.** Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT), Belo Horizonte: Fórum, ano 5, n. 28, p. 57, jul./ago. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **A transação no direito tributário.** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org). **Transação e arbitragem no âmbito tributário.** Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 23. ed. São Paulo: Rt, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 33. Ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Arbitragem e transação tributárias.** Brasília, DF: Gazeta Jurídica, 2014.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias.** 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em:
<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/pt-br.php>. Acesso em: 20/03/2021.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Dívida ativa da União.** Disponível em:
<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao> acesso 23 ago. 2019.

MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1994.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil**: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário. 2016. 167 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7038/1/Fernanda%20Drummond%20Parisi.pdf>. Acesso em: 20/03/2021.

PGFN. **Planejamento Estratégico**. 2018. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/planejamento-estrategico/missao-e-visao-de-futuro>. Acesso em 20/03/2021

PUJOL, Rafael de Almeida. **Transação tributária no brasil**: perspectivas da análise econômica do direito. 2017. 229 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/178711>. Acesso em: 20/03/2021.

RODRIGUES, Marco Antonio. **A Fazenda Pública no Processo Civil**. São Paulo: Atlas, 2016.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário**: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Princípios de Segurança Jurídica e transação em matéria tributária**. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.) **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso**. São Paulo: Fórum, 2008.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil obrigações e responsabilidade civil**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2017.