

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC-SP
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

GUILHERME RAFAEL COMPER

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS LIMITES DA FAZENDA PÚBLICA

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2024

GUILHERME RAFAEL COMPER

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS LIMITES DA FAZENDA PÚBLICA

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, sob orientação da Profa. Dra. Regina Helena Costa.

SÃO PAULO

2024

BANCA EXAMINADORA

Professora Orientadora Doutora Regina Helena Costa

Professor Doutor Estevão Horvath

Professora Doutora Juliana Furtado Costa

Dedico este trabalho a toda minha família, que sempre esteve ao meu lado, me encorajando nesta trajetória.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por iluminar meu caminho.

À minha família, pelo apoio e incentivo durante todo o período de elaboração do presente trabalho.

Por fim, agradeço à minha orientadora Professora Doutora Regina Helena Costa, por toda sua atenção, paciência e cordialidade que orientou o presente trabalho e, também, à professora Luiza Nagib, pela acolhida e por todos os ensinamentos passados ao longo do mestrado.

RESUMO

O objetivo da presente pesquisa é analisar a transação tributária federal e quais são os limites da Fazenda Pública para sua celebração. Primeiramente, o estudo faz um breve apanhado sobre os meios extrajudiciais de solução de conflitos, seu surgimento no direito, importância, modalidades e características. Adiante, analisa-se a evolução legislativa da transação tributária até se chegar à Lei nº 13.988/2020. Após, faz-se uma análise dos princípios que norteiam, prosseguindo para o exame de sua natureza jurídica como um contrato ou um ato administrativo. Continuando, explora-se a indisponibilidade do interesse público e a transação tributária, de acordo com os atos administrativos. Tratando sobre a Lei nº 13.988/2020, faz-se uma análise das quatro modalidades previstas na legislação. Por fim, analisa-se as limitações de celebração da transação tributária no Código Tributário Nacional, na Lei nº 13.988/2020 e os desafios e perspectivas futuras.

Palavras-chaves: Transação Tributária. Fazenda Pública. Meios Extrajudiciais de Solução de Conflitos. Lei nº 13.988/2020.

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze federal tax transactions and the limits imposed by the Public Treasury on their execution. First, the study provides a brief overview of extrajudicial means of conflict resolution, their emergence in law, importance, modalities, and characteristics. Next, the legislative evolution of tax transactions is analyzed until Law No. 13,988/2020 is reached. After that, the guiding principles are analyzed, proceeding to examine their legal nature as a contract or an administrative act. Next, the unavailability of the public interest and tax transactions are explored, according to administrative acts. Regarding Law No. 13.988/2020, the four modalities provided for in the legislation are analyzed. Finally, the limitations on the execution of tax transactions in the National Tax Code, in Law No. 13.988/2020, and the challenges and future perspectives are analyzed.

Keywords: Tax Transaction. Public Treasury. Extrajudicial Means of Conflict Resolution. Law No. 13.988/2020.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AIR	Análise de Impacto Regulatório
Art.	Artigo
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CC/1916	Código Civil de 1916
CC/2002	Código Civil de 2002
Cejuscs	Centros Judiciários de Solução de Conflitos e Cidadanias
CF/88	Constituição Federal de 1988
CGTC	Câmara Geral de Transação e Conciliação
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC/2015	Código de Processo Civil de 2015
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTC	Câmaras de Transação e Conciliação
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
EPPs	Empresas de Pequeno Porte
EUA	Estados Unidos da América
FECOEP	Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
IA	Inteligência Artificial
IBS	Imposto Sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ICMS-ST	Substituição Tributária do ICMS
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto sobre Serviços
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEs	Microempresas
MP	Ministério Público
MP	Medida Provisória

Nupemec	Núcleos Permanentes de Métodos Consensuais de Solução de Conflitos
PGBC	Procuradoria-Geral do Banco Central
PGE	Procuradoria-Geral do Estado
PGF	Procuradoria-Geral Federal
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PGM	Procuradoria-Geral do Município
PGU	Procuradoria-Geral da União
PIS	Programa de Integração Social
PL	Projeto de Lei
PLP	Projeto de Lei Complementar
RFB	Receita Federal do Brasil
TCM	Tribunal de Contas do Município
ZFM	Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	11
1	DOS MEIOS EXTRAJUDICIAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS.....	13
1.1	Importância dos meios extrajudiciais na solução de conflitos.....	13
1.2	Meios extrajudiciais disponíveis no direito.....	16
1.3	Meios extrajudiciais utilizados pelo direito tributário.....	17
1.3.1	Arbitragem.....	18
1.3.2	Mediação.....	21
1.3.3	Transação.....	23
2	EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA....	26
2.1	Origem no direito civil e repercussões no direito tributário...	26
2.2	Transação no Código Tributário Nacional (art. 171).....	28
2.3	Consideração pré legislativa: Projeto de Lei nº 5.082/2009....	31
2.4	Leis estaduais e municipais: comparativo.....	34
2.5	Lei Federal nº 13.988/2020.....	38
3	PRINCÍPIOS NORTEADORES DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	41
3.1	Legalidade.....	41
3.2	Supremacia do interesse público sobre o particular.....	45
3.3	Praticabilidade.....	49
3.4	Eficiência.....	52
3.5	Impessoalidade.....	55
3.6	Igualde tributária.....	57
4	NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	60
4.1	Natureza jurídica.....	60
4.2	Transação como ato administrativo.....	61
4.3	Transação como contrato.....	66
4.4	Transação como forma de extinção do crédito tributário.....	70
5	TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO.....	76

5.1	Interesse público primário e secundário.....	76
5.2	Atos administrativos vinculados e discricionários.....	79
5.3	Possibilidade de celebração da transação tributária sem ofensa ao interesse público.....	82
6	MODALIDADES DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA DISPOSTAS NA LEI Nº 13.988/2020.....	86
6.1	Pressupostos gerais da Lei nº 13.988/2020.....	86
6.2	Da transação na cobrança de créditos da União e de suas autarquias e fundações públicas.....	91
6.3	Da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.....	93
6.4	Da transação na cobrança de relevante interesse regulatório para as autarquias e fundações públicas federais.....	94
6.5	Da transação por adesão no contencioso de pequeno valor.....	96
7	LIMITES DA FAZENDA PÚBLICA.....	98
7.1	Limitações no Código Tributário Nacional.....	98
7.2	Limitações na Lei nº 13.988/2020.....	102
8	PERSPECTIVAS FUTURAS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	106
8.1	Emenda Constitucional nº 132/2023 e as perspectivas futuras da transação.....	108
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	110
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	113

INTRODUÇÃO

Ao longo dos últimos anos, o sistema judiciário brasileiro tem vivenciado um crescimento substancial de demandas, abarrotando o sistema e gerando morosidade na solução dos conflitos. Assim, a figura dos meios extrajudiciais de solução de conflitos ganha destaque com o fim de solucionar as demandas sem a necessidade do sistema judiciário.

Em relação ao Direito Tributário, que envolve matéria de direito público, a questão também ganhou espaço através da edição da Lei nº 13.988/2020¹, que visa regulamentar a transação tributária no âmbito da União, Autarquias e Fundações envolvendo seus créditos.

Apesar da edição de lei regulamentando o instituto, os questionamentos envolvendo a transação no âmbito tributário permanecem; um deles, que é o tema central deste trabalho, é em relação aos limites da Fazenda Pública para celebração da transação tributária.

Diante disso, o presente trabalho está contemplado em 7 (sete) capítulos. No primeiro capítulo, buscou-se introduzir o tema em relação aos meios extrajudiciais de solução de conflitos que norteiam o tema da transação tributária. Analisou-se a importância dos meios extrajudiciais na solução de conflitos, quais meios estão disponíveis no Direito e no Direito Tributário, trazendo uma breve análise sobre cada um dos institutos, sendo eles: arbitragem, mediação e a transação.

O segundo capítulo trata da evolução legislativa da transação tributária no Brasil, iniciando com suas origens no Direito Civil e suas repercussões no âmbito tributário. A partir disso, discute-se a inclusão do instituto no Código Tributário Nacional (CTN)², por meio do art. 171, e o desenvolvimento legislativo subsequente, com destaque para o Projeto de Lei (PL) nº 5.082/2009³, e para a Lei Federal nº 13.988/2020, que regulamentou o instituto. Este capítulo também apresenta um

¹ BRASIL. **Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n. 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 10 maio 2024.

² BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 maio 2024.

³ BRASIL. **Projeto de Lei nº 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/fichadetramitacao?idProposicao=431269>. Acesso em: 11 maio 2024.

comparativo entre as legislações estaduais e municipais que tratam da transação, evidenciando as diferenças e semelhanças em suas regulamentações.

No terceiro capítulo, analisa-se os princípios norteadores da transação tributária, como a legalidade, a supremacia do interesse público, a praticabilidade, a eficiência, a impessoalidade e a igualdade tributária. Esses princípios são fundamentais para compreender o funcionamento da transação no contexto jurídico brasileiro, uma vez que orientam a atuação da Administração Pública e dos contribuintes ao longo do processo de celebração da transação tributária.

No quarto capítulo, procedeu-se com o estudo da natureza jurídica da transação tributária e seus diferentes prismas, se caracterizando como um ato administrativo ou como um contrato celebrado entre a Administração Pública e o contribuinte. No decorrer do capítulo, buscou-se trazer posicionamentos tanto pelo entendimento da transação tributária como um ato administrativo como para o reconhecimento contratual da transação.

Adiante, no quinto capítulo fez-se uma análise acerca da transação tributária em relação à indisponibilidade do interesse público, perpassando pelos interesses da Administração Pública, interesse primário e interesse secundário, por fim, analisando a celebração da transação tributária e a ofensa ao interesse público. A possibilidade de se transacionar sem ofender o interesse público é uma questão sensível, que perpassa todo o debate sobre os limites da Fazenda Pública.

O sexto capítulo trata de analisar a Lei nº 13.988/2020 e as modalidades de transação apresentadas por ela, como a transação envolvendo a cobrança de créditos da União, suas autarquias e fundações públicas; da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica; da transação na cobrança de relevante interesse regulatório para as autarquias e fundações públicas federais; da transação por adesão no contencioso de pequeno valor.

Por fim, o sétimo capítulo divide-se em duas partes, onde, inicialmente, explora-se os limites da Fazenda Pública com foco no CTN e as limitações presentes na Lei nº 13.988/2020, e, posteriormente, buscou-se trazer uma análise dos desafios e perspectivas futuras da transação tributária.

1 DOS MEIOS EXTRAJUDICIAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS

1.1 Importância dos meios extrajudiciais na solução de conflitos

Os conflitos são parte da vida em comunidade, seja no âmbito profissional, familiar, empresarial, institucional. Em algumas situações estes conflitos podem se resolver de forma amigável entre os próprios particulares sem a necessidade de atores externos para sua resolução, contudo, em outras situações esses conflitos necessitam do auxílio de terceiros estranhos à problemática, desaguando, assim, no Poder Judiciário.

Porém, até a construção atual do Poder Judiciário e das outras formas de resolução dos conflitos, passaram-se por diferentes etapas. Inicialmente, as soluções eram propostas através da força entre a parte prejudicada e o responsável pelo dano, tendo como um dos pilares para a solução desses conflitos os costumes pertencentes a cada região.

Em uma fase subsequente, deu-se início ao denominado arbitramento facultativo, em que a vítima, em vez de se valer da vingança individual ou coletiva do ofensor, optava pelo recebimento de uma indenização que fosse razoável ou optava pela escolha de um terceiro responsável pela fixação da quantia indenizatória⁴.

À medida que a sociedade não conseguia resolver de forma consensual seus conflitos, e a resolução através da força continuava sendo uma prática corriqueira, buscou-se medidas para solução destas problemáticas, surgindo a arbitragem obrigatória como uma nova solução para os conflitos. Diante disso, o Estado introduziu a obrigatoriedade da escolha de um árbitro para que este indicasse a indenização a ser ofertada pelo ofensor e assegurasse o cumprimento da decisão proferida⁵.

Assim, o Estado passou a ser o detentor do poder de resolução das problemáticas, afastando a justiça feita pelos particulares, sendo ele o responsável pela forma e solução das controvérsias surgidas na sociedade, podendo, eventualmente, utilizar-se da força para seu cumprimento.

⁴ GUILHERME, Luiz Fernando do Vale de A. **Meios extrajudiciais de solução de conflitos**: manual dos MESC's. São Paulo: Editora Manole, 2022, p. 05. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555768145/>. Acesso em: 04 abr. 2024.

⁵ GUILHERME, Luiz Fernando do Vale de A. **Meios extrajudiciais de solução de conflitos**: manual dos MESC's. São Paulo: Editora Manole, 2022, p. 05. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555768145/>. Acesso em: 04 abr. 2024.

Por fim, chegou-se ao sistema atual, onde prevalece o método da heterocomposição, em que a solução do conflito acontece por meio de um terceiro imparcial não envolvido na lide, surgindo, assim, a figura estatal, representada através do Poder Judiciário, para disponibilizar à sociedade soluções para os conflitos existentes⁶.

Diante disso, o Poder Judiciário se tornou a figura central para resolução das controvérsias, conforme os dados compilados pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) sobre a litigiosidade no Brasil. Os dados divulgados pela “Justiça em Números” apontam que, ao encerrar o ano de 2022, o país contabilizou 81,4 milhões de processos em tramitação que aguardam decisões definitivas⁷. Também foi levantado pelo estudo que, no ano de 2022, em média, a cada grupo de mil habitantes, 127 buscaram o Poder Judiciário, havendo um crescimento de 7,4% em relação ao ano de 2021. Cabe ressaltar que os dados informados estão computados apenas os processos de conhecimento e execução de títulos executivos extrajudiciais, excluídos as execuções judiciais iniciadas⁸.

Dado o congestionamento do sistema judiciário, conforme os dados apresentados acima, a busca pela diminuição da litigiosidade vem sendo tratada com maior interesse nos últimos tempos. Prova disso é que no Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015)⁹ introduziu a Seção V, inserida no Capítulo III, denominada de “Dos Conciliadores e Mediadores Judiciais”, do art. 165 ao 175, tratando sobre os meios extrajudiciais de solução de conflitos.

Contudo, anteriormente ao CPC/2015, dispor sobre esses mecanismos já existia no sistema jurídico opções para a solução consensual dos conflitos, a exemplo da Lei nº 9.307/1996¹⁰, que trata sobre a arbitragem, da Lei nº

⁶ GUILHERME, Luiz Fernando do Vale de A. **Meios extrajudiciais de solução de conflitos: manual dos MESC's**. São Paulo: Editora Manole, 2022, p. 06. *E-book*. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555768145/>. Acesso em: 04 abr. 2024.

⁷ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2023**. Brasília: CNJ, 2023, p. 92.

⁸ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2023**. Brasília: CNJ, 2023, p. 102.

⁹ BRASIL. **Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015**. Institui o Novo Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 27 fev. 2024.

¹⁰ BRASIL. **Lei nº 9.307 de 23 de setembro de 1996**. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm. Acesso em: 09 abr. 2024.

13.140/2015¹¹, que dispõe sobre a mediação entre particulares para solução dos litígios, contribuindo para o desafogamento do sistema judiciário.

Apesar da existência dos instrumentos que possibilitem a resolução dessas controvérsias sem a necessidade do embate judicial, ainda é possível verificar que os números de processos nos tribunais aumentaram no decorrer dos anos, conforme os dados da Justiça em Números divulgados pelo CNJ, apontados anteriormente.

É em razão do aumento no número de processos e na espera para uma solução definitiva dos litígios que os meios extrajudiciais recebem atenção. Através dos dados do CNJ, em 2022, verifica-se que foram 12,3% de sentenças homologatórias de acordo proferidas, já em fase executória, no sistema judiciário como um todo. No ano de 2022, as sentenças homologatórias correspondem a 9,1%. O crescimento das conciliações mais que dobrou ao longo dos anos, com um aumento de 5,5 pontos percentuais entre os anos de 2015 e 2022. O referido acréscimo pode ser considerado em razão do incentivo do CNJ na realização das conciliações¹².

O incentivo dado pelo CNJ se dá mediante uma política aplicada já em 2006, com a implementação do Movimento pela Conciliação em agosto daquele ano. De forma anual, o Conselho promove as Semanas Nacionais pela Conciliação, na qual os tribunais são instigados a reunirem as partes do litígio e promover acordos nas fases pré-processual e processual. Neste sentido, visando fortificar as conciliações, o CNJ editou a Resolução nº 125/2010¹³, que criou os Centros Judiciários de Solução de Conflitos e Cidadanias (Cejuscs), como uma espécie de unidade judiciária, também, criou os Núcleos Permanentes de Métodos Consensuais de Solução de Conflitos (Nupemec)¹⁴.

Verifica-se a movimentação por parte do CNJ para desafogar o Poder Judiciário por meio de incentivos às conciliações. Porém, cabe ressaltar que não existe somente a conciliação como forma de solução extrajudicial de conflitos, existem outros institutos, como a transação, a mediação e a arbitragem.

¹¹ BRASIL. **Lei nº 13.140 de 26 de junho de 2015**. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsia. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm. Acesso em: 09 abr. 2024.

¹² BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2023**. Brasília: CNJ, 2023, p. 192.

¹³ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 125 de 29/11/2010**. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/156> Acesso em: 25 out. 2024.

¹⁴ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2023**. Brasília: CNJ, 2023, p. 192.

Importante salientar acerca das vantagens oferecidas pelos institutos de solução extrajudicial dos conflitos, sendo elas: o processo é mais célere; menor custo; liberdade na seleção de um terceiro imparcial quando se tratar de arbitragem, caso assim queiram, podem participar do procedimento, permitindo uma abordagem informal; participação soberana das partes nos conflitos¹⁵.

A arbitragem, a mediação, a transação e outros meios extrajudiciais de solução de conflitos vão além de simples métodos alternativos para resolver entraves. Inicialmente, nasceram como uma saída alternativa para um sistema legal sobrecarregado, possuindo eficácia própria e vida autônoma.

1.2 Meios extrajudiciais disponíveis no direito

Para resolução extrajudicial dos conflitos, é possível às partes se valerem da transação, conciliação, mediação e da arbitragem. Cada uma delas possuindo suas características e formalidades específicas.

Importante pontuar as legislações responsáveis por disciplinar cada um dos meios extrajudiciais. A arbitragem é regulamentada pela Lei nº 9.307/1996¹⁶, a mediação pela Lei nº 13.140/2015¹⁷, que dispõe sobre a mediação entre particulares para solução dos litígios; também se encontra no CPC/2015 nos arts. 165 ao 175 acerca dos conciliadores e mediadores judiciais.

A transação é um método de resolução de disputas por meio de negociações diretas entre as partes envolvidas; após concessões mútuas firma-se um acordo que possibilita a solução do conflito. Ressalta Luiz Fernando do Vale: “É desnecessário que haja equivalência entre as vantagens e os ônus estabelecidos para cada parte. E, inexistindo concessões recíprocas, estaremos diante da renúncia ou da submissão, formas de manifestação unilateral das partes”¹⁸.

A mediação representa uma forma consensual de solução dos conflitos, em que alguém imparcial atua para colaborar na comunicação entre os envolvidos e a

¹⁵ GUILHERME, Luiz Fernando do Vale de A. **Manual dos MECs: meios extrajudiciais de solução de conflitos**. 2. ed. Barueri: Manole, 2022, p. 66.

¹⁶ BRASIL. **Lei nº 9.307 de 23 de setembro de 1996**. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm. Acesso em: 09 abr. 2024.

¹⁷ BRASIL. **Lei nº 13.140 de 26 de junho de 2015**. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsia. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm. Acesso em: 09 abr. 2024.

¹⁸ GUILHERME, Luiz Fernando do Vale de A. **Manual dos MECs: meios extrajudiciais de solução de conflitos**. 2. ed. Barueri: Manole, 2022, p. 11.

contribuir para que estes possam, considerando uma visão mais ampla da situação, encontrar saídas proveitosas para os impasses. Como bem acentua Fernanda Tartuce¹⁹: “A mediação configura um meio consensual porque não implica a imposição de decisão por uma terceira pessoa; sua lógica, portanto, difere totalmente daquela em que um julgador tem autoridade para impor decisões”.

Ao contrário da mediação, na conciliação é responsabilidade do terceiro sugerir e orientar possíveis resoluções para o litígio, porém, ficando a decisão final sob responsabilidade das partes envolvidas. O conciliador trabalha para que as partes continuem no processo judicial, por via de um acordo, seja pela renúncia, submissão ou transação.

Por fim, a arbitragem pode ser considerada uma das formas mais antigas de composição dos conflitos através da heterocomposição, em que a solução se dá através de um terceiro imparcial. Pode ser definida como um método privado, jurisdicional e alternativo para o desfecho das disputas relacionadas a direitos patrimoniais e disponíveis. A sentença arbitral é proferida por um árbitro, juiz de fato e de direito, habitualmente especialista no assunto controvertido.

Feito essas breves considerações acerca dos meios extrajudiciais de solução de conflitos disponíveis no direito pátrio, importante frisar que não é objetivo do presente tópico exaurir o estudo dos meios extrajudiciais, mas sim apresentar um panorama do direito brasileiro em relação a esses institutos. Será analisada de uma forma mais detalhada no tópico seguinte em relação aos meios utilizados pelo Direito Tributário, tendo em vista o objeto do presente estudo.

1.3 Meios extrajudiciais utilizados pelo direito tributário

Conforme mencionado anteriormente, os dados fornecidos pelo CNJ indicam que o sistema judiciário brasileiro enfrenta um volume significativo de processos em seu acervo, resultado da alta litigiosidade presente no país.

O acervo conta com 81 milhões de processos pendentes de baixa até o final do ano de 2022, dos quais 52,3% são execuções. Destas execuções, 64% dizem

¹⁹ TARTUCE, Fernanda. **Mediação nos Conflitos Cíveis**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024, p. 175. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559648955/>. Acesso em: 11 abr. 2024.

respeito a execuções fiscais²⁰. Outro dado levantado pelo Senado Federal²¹ é a taxa de congestionamento gerada pelas execuções fiscais, no ano de 2021, foi de 90%, ou seja, a cada cem processos de execução que tramitaram no corrente ano, apenas 10 foram baixados.

Diante desse elevado número de processos envolvendo as execuções fiscais, o Direito Tributário também buscou mecanismos extrajudiciais eficazes para resolução destes litígios. Com isso, os meios extrajudiciais de solução de conflitos estão presentes no Direito Tributário, ganhando espaço a arbitragem, a mediação e a transação tributária.

Assim sendo, nos próximos tópicos do presente trabalho, buscar-se-á analisar acerca dos meios extrajudiciais de solução de conflitos pertencentes ao Direito Tributário, como forma de diminuição da litigiosidade.

1.3.1 Arbitragem

A arbitragem é considerada um termo utilizado para o processo em que se busca dar solução a um determinado litígio de forma não convencional, ou seja, fora do âmbito judiciário, realizado mediante um árbitro. Neste sentido, Luiz Fernando do Vale²²: “Em suma, a arbitragem é o instituto pelo qual as pessoas capazes de contratar confiam a terceiros (árbitros), por elas indicados ou não, a pacificação de seus litígios relativos a direitos disponíveis”.

Tratando sobre as legislações no âmbito da arbitragem, a Lei nº 9.307/1996²³ trata sobre a arbitragem para resolução dos litígios envolvendo direitos patrimoniais que sejam disponíveis, porém não trata sobre questões envolvendo a arbitragem no âmbito tributário, sua única menção foi introduzida pela Lei nº 13.129/2015²⁴, no §1º do art. 1º que possibilita a Administração Pública direta e indireta valer-se da

²⁰ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2023**. Brasília: CNJ, 2023, p. 143.

²¹ BRASIL. Senado Federal. **CAE aprova possibilidade de mediação tributária na cobrança de impostos**. 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/05/02/cae-aprova-possibilidade-de-mediacao-tributaria-na-cobranca-de-impostos>. Acesso em: 12 abr. 2024.

²² GUILHERME, Luiz Fernando do Vale de A. **Manual dos MECs: meios extrajudiciais de solução de conflitos**. 2. ed. Barueri: Manole, 2022, p. 66.

²³ BRASIL. **Lei nº 9.307 de 23 de setembro de 1996**. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm. Acesso em: 09 abr. 2024.

²⁴ BRASIL. **Lei nº 13.129 de 26 de maio de 2015**. Dispõe sobre a ampliação da arbitragem. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13129.htm#art1. Acesso em: 09 abr. 2024.

arbitragem para dirimir os conflitos envolvendo direitos patrimoniais disponíveis. Cabe ressaltar que o CTN também não prevê a regulamentação do instituto.

Diante da falta de regulamentação do instituto, encontra-se no Congresso Nacional 5 (cinco) projetos de lei que visam a implementação da arbitragem na esfera tributária.

O PL nº 4.257/2019²⁵, de autoria do senador Antonio Anastasia, visa modificar a Lei nº 6.830/1980²⁶ para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária e permitir ao executado optar pela adoção do juízo arbitral, caso a execução esteja garantida por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, bem como permite à Fazenda Pública optar pela execução extrajudicial da dívida ativa de tributos e taxas que especifica, mediante notificação administrativa do devedor.

O PL nº 4.468/2020²⁷, de autoria da senadora Daniella Ribeiro, visa instituir a arbitragem especial tributária, com o fim de solucionar as controvérsias sobre as matérias de fato no curso de fiscalização ou de quantificar o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, estabelecendo condições para o seu processamento e regras para o tribunal arbitral, o compromisso, o laudo arbitral e a ação de anulação de laudo arbitral.

O PL nº 2.791/2022²⁸, de autoria do deputado Alexis Fonteyne, visa regulamentar a arbitragem em matéria tributária e aduaneira, aspirando a prevenção de litígio e a resolução daqueles já existentes no âmbito administrativo e judicial.

Por fim, o PL nº 2.486/2022²⁹, de autoria do Senador Rodrigo Pacheco, aprovado no Senado Federal, sendo remetido à Câmara dos Deputados, visando dispor sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira, para prioritariamente

²⁵ BRASIL. **Projeto de Lei nº 4.257/2019**. Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 16 abr. 2024.

²⁶ BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm Acesso em: 25 out. 2024.

²⁷ BRASIL. **Projeto de Lei nº 4.468/2020**. Institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 16 abr. 2024.

²⁸ BRASIL. **Projeto de Lei nº 2.791/2020**. Dispõe sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2338627>. Acesso em: 16 abr. 2024.

²⁹ BRASIL. **Projeto de Lei nº 2.486/2022**. Dispõe sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154741>. Acesso em: 27 maio 2024.

prevenir litígios e, de forma subsidiária, a resolução dos litígios existentes seja no contencioso administrativo ou judicial. Da mesma forma, tratando sobre a arbitragem em matéria tributária, o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 124/2022³⁰, também de autoria do Senador Rodrigo Pacheco, prevê em seu art. 151, inc. VII³¹ e art. 171-A³², as disposições acerca da arbitragem.

A arbitragem no âmbito tributário passaria pela submissão da Administração Pública ao julgamento de um terceiro não pertencente ao Estado, ou seja, não teria ela como julgador do litígio um membro do Poder Judiciário, mas sim um árbitro designado para o caso. Deste modo, gera o questionamento acerca da ofensa ao princípio da indisponibilidade do interesse público, ou seja, em relação à eventual renúncia do crédito tributário.

Em relação à indisponibilidade do crédito tributário, será analisado de forma detalhada nos capítulos seguintes, cabendo aqui fazer uma breve contextualização acerca desta problemática.

A indisponibilidade do interesse público e, conseqüentemente, do crédito tributário, está ligada à ideia da supremacia do interesse público sobre o particular, onde se estabelece que a Fazenda Pública não poderá abdicar, de forma autônoma, dos créditos devidos para Administração. Isso ocorre em razão de os tributos serem essenciais para a manutenção do Estado, e a manutenção deste está acima dos interesses dos particulares.

Porém, ressalta-se que o que é indisponível é a atividade de cobrança do crédito tributário realizada pela fazenda e não o crédito propriamente dito. Assim, o que é indisponível é a competência tributária, outorgada pela Constituição Federal de 1988 (CF/88)³³, não implicando na indisponibilidade do crédito tributário³⁴.

³⁰ BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 124/2022**. Dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias//materia/154736#:~:text=Projeto%20de%20Lei%20Complementar%20n%20124%2C%20de%202022&text=Dispõe%20sobre%20normas%20gerais%20de,processo%20administrativo%2C%20em%20matéria%20tributária>. Acesso em: 27 maio 2024.

³¹ VII – a instauração da arbitragem, quando da nomeação do(s) árbitro(s), nos termos da legislação específica; [...].

³² Art. 171-A. A Lei autorizará a arbitragem para, prioritariamente, promover a prevenção do litígio e, subsidiariamente, a resolução no contencioso administrativo e jurisdicional de controvérsias tributárias. Parágrafo único. A sentença arbitral será vinculante e produzirá os mesmos efeitos que a decisão judicial.” (NR) [...].

³³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 ago. 2023.

Diante do apresentado, verifica-se que a arbitragem tributária aguarda aprovação pela Câmara dos Deputados para que seja possível sua implementação e, assim, possa-se analisar seus impactos no Direito Tributário.

1.3.2 Mediação

A mediação vem regulamentada nos arts. 165 ao 175 do CPC/2015³⁵ na “Seção V”, que trata sobre os conciliadores e mediadores judiciais e, também, na Lei nº 13.140/2015³⁶, que trata sobre mediação entre os particulares como forma de solução das controvérsias e, também, em relação à autocomposição de conflitos no âmbito da Administração Pública.

Assim como na arbitragem, a mediação é uma forma de negociação a ser realizada por um terceiro, sendo este terceiro conhecido como mediador. A diferença inicial é que o mediador não detém poder decisório para dar fim à controversa travada, sua função é contribuir para que as partes cheguem a um entendimento comum.

A mediação é orientada pelos princípios da imparcialidade do mediador, isonomia das partes, oralidade, informalidade, autonomia da vontade das partes, busca pelo consenso, confidencialidade, boa-fé, princípios expressos nos incisos do art. 2º da Lei nº 13.140/2015³⁷.

Ainda sobre as questões tributárias, a mesma Lei citada anteriormente oferece a oportunidade de empregar a mediação na resolução de conflitos que envolvam “tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou a créditos inscritos em dívida ativa da União”, conforme aponta o art. 38. Entretanto, é necessário haver a sua procedimentalização para que o instituto seja aplicado nas questões tributárias.

³⁴ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. 2013. 211 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, cap. 1, p. 72.

³⁵ BRASIL. **Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015**. Institui o Novo Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 27 fev. 2024.

³⁶ BRASIL. **Lei nº 13.140 de 26 de junho de 2015**. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsia. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm. Acesso em: 09 abr. 2024.

³⁷ BRASIL. **Lei nº 13.140 de 26 de junho de 2015**. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsia. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm. Acesso em: 09 abr. 2024.

A mediação no âmbito tributário não possui uma legislação específica para sua regulamentação, porém, recentemente, a Comissão Temporária para Exame de Projetos de Reforma dos Processos Administrativos e Tributário Nacional do Senado Federal aprovou em dois turnos o PL nº 2.483/2022³⁸, de autoria do Senador Rodrigo Pacheco, considerado um texto alternativo, que incorporou os conteúdos do PL nº 2.484/2022³⁹, referente ao processo de consulta em relação à aplicação da legislação tributária e aduaneira federal, e do PL nº 2.485/2022⁴⁰, que tratava da mediação tributária na cobrança de dívidas fiscais, projeto este que ainda se encontra pendente de aprovação no Senado Federal⁴¹.

Conforme o PL antes informado, no que diz respeito à mediação tributária, esta terá como foco a recuperação das receitas não pagas voluntariamente pelos contribuintes devedores ou no reconhecimento da redução total, ou parcial, da dívida em questão. Possibilita a ocorrência, tanto de forma judicial como extrajudicial. O projeto possibilita, ainda, a utilização abrangente da mediação para resolução das disputas tributárias⁴².

O PLP nº 124/2022, também de autoria do Senador Rodrigo Pacheco, menciona, em seu art. 171-B⁴³, acerca da mediação das controvérsias tributárias, em que a Lei deverá estabelecer critérios e condições para sua funcionalidade.

De acordo com o projeto a mediação, poderá ocorrer na fase pré-processual ou durante o processo, ou seja, em todas as etapas. E após iniciadas as tratativas

³⁸ BRASIL. **Projeto de Lei nº 2.483/2022**. Dispõe sobre o processo administrativo tributário federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154738> Acesso em: 25 out. 2024.

³⁹ BRASIL. **Projeto de Lei nº 2.484/2022**. Dispõe sobre o processo de consulta quanto à aplicação da legislação tributária e aduaneira federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154739#:~:text=Projeto%20de%20Lei%20n%C2%B0%202484%2C%20de%202022&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20de,legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20e%20aduaneira%20federal.&text=2022%20Descri%C3%A7%C3%A3o%20Fementa,Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20de%20consulta%20quanto%20%C3%A0,legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20e%20aduaneira%20federal.> Acesso em: 25 out. 2024.

⁴⁰ BRASIL. **Projeto de Lei nº 2.485/2022**. Dispõe sobre a mediação tributária na União e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154740> Acesso em: 25 out. 2024.

⁴¹ BRASIL. Senado Federal. **Comissão aprova novas regras do processo administrativo fiscal federal**. 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/06/12/comissao-aprova-novas-regras-do-processo-administrativo-fiscal-federal>. Acesso em: 24 jun. 2024.

⁴² BRASIL. Senado Federal. **CAE aprova possibilidade de mediação tributária na cobrança de impostos**. 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/05/02/cae-aprova-possibilidade-de-mediacao-tributaria-na-cobranca-de-impostos>. Acesso em: 12 abr. 2024.

⁴³ Art. 171-B. A Lei estabelecerá os critérios e condições para mediação de controvérsias tributárias, a ser exercida por terceiro sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxiliará e estimulará na identificação ou construção de soluções consensuais.” (NR) [...].

para mediação, as partes integrantes devem comunicar o órgão judicial ou administrativo para ocorrer a suspensão de potenciais cobranças por um prazo de 30 dias, possibilitando a prorrogação por igual período⁴⁴.

O objetivo do PL nº 2.485/2022, incorporado ao PL nº 2.483/2022, é buscar a realização do “termo de entendimento”, termo que registrará as informações da mediação, como as obrigações, condições. Este termo poderá ser provisório ou conclusivo, sendo possibilitado a qualquer uma das partes a desistência da mediação, condicionada à não celebração de um acordo conclusivo até o momento da desistência⁴⁵.

1.3.3 Transação

A transação também é considerada um meio extrajudicial de solução de conflitos e, enquanto significado, tem origem do latim *transactio*, de *transigere*, aludindo a ação de transigir, tendo como conceito algo relacionado a um acordo, tratado, negociação a ser realizada entre partes sobre determinada situação⁴⁶.

O cerne da transação reside no princípio da “concessão recíproca” de parcelas de direitos por ambas as partes, onde cada uma delas cede, declina uma parte de seus direitos para resolver ou evitar um litígio.

Conforme conceitua De Plácido e Silva⁴⁷:

Assim, a transação, sempre de caráter amigável, fundada que é um acordo ou em ajuste, tem a função precípua de evitar a contestação, ou o litígio, prevenindo-o, ou de terminar a contestação, quando já provocada, por uma transigência de lado a lado, em que se retiram ou se removem todas as dúvidas ou controvérsias acerca de certos direitos.

Visto uma breve conceituação sobre a transação, cabe analisá-la no contexto tributário, objetivo do presente tópico, que está presente no CTN⁴⁸, em seu art. 156,

⁴⁴ BRASIL. Senado Federal. **CAE aprova possibilidade de mediação tributária na cobrança de impostos**. 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/05/02/cae-aprova-possibilidade-de-mediacao-tributaria-na-cobranca-de-impostos>. Acesso em: 12 abr. 2024.

⁴⁵ BRASIL. Senado Federal. **CAE aprova possibilidade de mediação tributária na cobrança de impostos**. 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/05/02/cae-aprova-possibilidade-de-mediacao-tributaria-na-cobranca-de-impostos>. Acesso em: 12 abr. 2024.

⁴⁶ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Atualizadores Nagib Slabi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 1429.

⁴⁷ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Atualizadores Nagib Slabi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 1429.

III, como uma forma de extinção do crédito tributário e, mais adiante, no art. 171, expondo sua aplicabilidade no âmbito tributário.

A transação tributária foi introduzida na ordem jurídica, em 1951, através da Lei nº 1.341⁴⁹, nomeada de “Lei Orgânica do Ministério Público”. Naquele período, o órgão administrativo responsável pela cobrança dos tributos era o Ministério Público (MP). Com a promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 18/65⁵⁰, e, posteriormente, em 1966, com a publicação do CTN, a transação tributária tornou-se uma das formas de extinção do crédito tributário, condicionado a promulgação de lei que estabelecesse condições e limites para que as partes renunciassem parcela de seus direitos na resolução do litígio apresentado⁵¹.

Importante destacar que a transação tributária prevista no CTN difere daquela prevista no direito privado. A transação disciplinada no art. 840 do Código Civil de 2002 (CC/2002)⁵² possui aplicabilidade para evitar ou encerrar litígios por meio de concessões mútuas, já a transação tributária, conforme o art. 171 do CTN, somente pode ser terminativa de litígio, e apoiada no regime jurídico ao qual o Direito Tributário está sujeito, que é o regime jurídico de direito público⁵³.

Atualmente, a transação tem disposição no CTN, porém, para a sua aplicabilidade, é necessário a edição de Lei específica, que será competente para estabelecer as vertentes a serem observadas pela Administração Fazendária, uma vez que, o Direito Tributário é disciplinado pelo princípio da legalidade e os componentes da transação como a vontade das partes, abdicação de direitos, e a

⁴⁸ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 maio 2024.

⁴⁹ BRASIL. **Lei nº 1.341, de 30 de janeiro de 1951**. Lei orgânica do Ministério Público da União. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L1341.htm. Acesso em: 25 out. 2024.

⁵⁰ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 25 out. 2024.

⁵¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; DUTRA, Roberta de Amorim. A transação tributária como instrumento de eficácia do princípio da eficiência tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário), p. 114.

⁵² BRASIL. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 23 abr. 2024.

⁵³ CAVALCANTI, Eduardo Muniz M. **Processo Tributário: Administrativo e Judicial**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022, p. 529. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645916/>. Acesso em: 20 abr. 2024.

busca pela solução de uma demanda, só são competentes para produção de efeitos caso obedeçam os regramentos legais.

A legislação que refere o art. 171 do CTN surgiu com a edição, inicialmente, da MP do Contribuinte Legal nº 899/2019⁵⁴, em seguida convertida na Lei nº 13.988/2020⁵⁵. Esta Lei visa estabelecer requisitos e condições para a regularização e resolução de embates envolvendo a Administração Tributária Federal e contribuintes que possuam débitos com a União, regendo a transação em matéria tributária Federal.

A referida legislação e suas peculiaridades serão analisadas mais adiante, o que cabe enfatizar é em relação transação tributária que pode ser entendida como um acordo realizado entre a Fazenda Pública e os contribuintes, tendo correlação com a discricionariedade, onde a Administração Pública avalia, dentro dos limites determinados na legislação, a condição, a conveniência e a oportunidade de seus atos, visando o interesse público.

⁵⁴ BRASIL. **Medida Provisória nº 899, de 2019 (Contribuinte Legal)**. Estabelece os requisitos e as condições para que a União e os devedores ou as partes adversas realizem transação, nas modalidades que especifica, que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário, nos termos do art. 171 da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/139427> Acesso em: 25 out. 2024.

⁵⁵ BRASIL. **Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n. 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 07 mai. 2024.

2 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Origem no direito civil e repercussões no direito tributário

A transação é um instituto antigo, remonta ao período do Direito Romano, que, por meio do Imperador Justiniano, recebeu a nomenclatura até hoje utilizada, no qual desde àqueles tempos tinha como destinação a extinção de uma obrigação, uma vez que se tratava de um acordo em que uma das partes renunciava a um direito em disputa, recebendo em compensação uma retribuição⁵⁶.

O instituto da transação representa uma composição amigável entre as partes envolvidas, na qual cada parte renuncia fração de suas reivindicações, visando a finalização do conflito. Assim, as partes podem resolver o conflito sem o auxílio do Poder Judiciário, considerando que, em algumas situações, este gera incidentes desagradáveis e onerosos. Com o fim de evitar riscos do litígio ou os prolongamentos das disputas, os envolvidos na resolução da divergência renunciam reciprocamente parte daqui que consideram de seu direito.

No Direito Civil, a transação tem natureza jurídica contratual, tendo em vista que as partes, por mútuo consentimento, põe fim ao litígio ou, em algumas situações, evitam que o conflito desague no Poder Judiciário. O entendimento pela natureza jurídica contratual da transação civil remonta à vigência do Código Civil de 1916 (CC/1916)⁵⁷, em que a legislação e a doutrina do período entendiam pela natureza contratual do instituto. Ao longo dos anos, surgiram debates acerca da natureza da transação, se este instituto poderia ser considerado como um contrato, sendo superada esta discussão com o advento do CC/2002, que tratou a transação como uma espécie de contrato⁵⁸.

No Direito Civil trata-se de um contrato bilateral, oneroso, consensual e comutativo, em que os objetos desse contrato somente podem ser direitos de cunho patrimonial e de caráter privado, conforme disciplinado no art. 841 do CC/2002.

⁵⁶ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 633.

⁵⁷ BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm Acesso em: 25 out. 2024.

⁵⁸ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em Matéria Tributária**. 2013. 245 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 92.

No âmbito Civil, assim como no tributário, a transação possui limites para sua realização, não podendo o instituto ter como matéria direitos de personalidade ou direitos relacionados à existencialidade do Direito de Família, como direitos envolvendo alimentos ou parentescos, somente podendo tratar de questões patrimoniais e privadas passíveis de disponibilidade.

O instituto da transação no campo civil tem a possibilidade de ser realizado tanto de forma judicial ou extintiva, que deverá ser realizada perante o juízo competente, necessitando de escritura pública ou de termo nos autos e homologada pelo juízo responsável, quanto de forma extrajudicial ou preventiva que visa a prevenção de um litígio, não havendo a necessidade de homologação em juízo⁵⁹.

Por conseguinte, no Direito Tributário, a transação, a princípio, não possui a possibilidade de celebração de forma preventiva, tendo em vista que será necessário a existência de um litígio para sua realização, como expresso no *caput* do art. 1º, da Lei nº 13.988/2020⁶⁰:

Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

Tratando sobre a transação no Direito Civil e sua relação com a transação no Direito Tributário, Ives Gandra da Silva Martins relata⁶¹:

A figura da transação nos moldes estabelecidos pelo Código Civil não encontra amparo legal para aplicação no Direito Tributário. Caso aplicada, estaria eivada de inúmeros vícios, dentre os quais a ofensa aos princípios da legalidade (CF. art. 150, I e art. 137, *caput*), da lei complementar como estabelecidora de normas gerais concernentes à obrigação e ao crédito tributário (CF. art. 146, II, “b”), bem como todos os mandamentos decorrentes das diretrizes constitucionais.

⁵⁹ TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em Espécie**. Rio de Janeiro: Forense. Grupo GEN, 2023, v. 3, p. 801. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559646913/>. Acesso em: 23 abr. 2024.

⁶⁰ BRASIL. **Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n. 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002.. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 10 maio 2024.

⁶¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; DUTRA, Roberta de Amorim. A transação tributária como instrumento de eficácia do princípio da eficiência tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário), p. 128.

Entretanto, apesar dessa suposta impossibilidade, o Direito Tributário incorporou este instituto, conciliando suas características segundo as necessidades emanadas por este ramo do direito, visando a solução mais célere dos conflitos entre a Administração Fazendária e o particular. Assim, se deu a edição da Lei nº 13.988/2020 que trata da transação tributária no âmbito federal, em razão da necessidade disposta no art. 171 do CTN.

Em síntese, a transação em matéria tributária, que teve origem no Direito Civil, representa um significativo progresso para o ramo do Direito Público como o Direito Tributário, pois possibilita uma resolução de litígios envolvendo os créditos tributários de maneira mais célere e eficiente.

2.2 Transação no Código Tributário Nacional (art. 171)

A transação tributária possui no art. 171 do CTN⁶² guardada para sua regulamentação no âmbito tributário, que assim dispõe:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.
Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Através da redação do artigo, é possível extrair premissas necessárias para a existência da transação tributária, como a previsão de lei para regulamentação, concessões mútuas, terminação do litígio e conseqüente extinção do crédito tributário.

É possível identificar, através da redação do art. 171, que a transação no âmbito tributário requer autorização legal para sua celebração, sendo esta uma anuência indispensável, sob pena de ofensa ao sistema constitucional. Considerando que, para a instituição de novos tributos, exige-se lei, podendo valer-se da mesma lógica para oficialização da transação em matéria tributária.

Essa necessidade de lei regulamentadora tem como fundamento a observância e obediência ao princípio da legalidade, uma vez que este princípio é

⁶² BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 maio 2024.

uma limitação constitucional ao poder de tributar, conforme o art. 150, I, da CF/88. Para a exigência ou a majoração de tributos, é necessário respaldo da legislação, assim, para celebração de uma transação em matéria tributária não seria diferente necessitando de definição e regulamentação por meio de lei dos elementos essenciais em consonância com o sistema tributário. Em outras palavras, as exações tributárias e, conseqüentemente, a transação tributária devem ser estabelecidas por meio de lei, conforme dispõe o art. 37 do texto constitucional que determina à Administração Pública a observância do princípio da legalidade.

Em observância ao princípio da legalidade e, o que emana o art. 171 do CTN, a Lei nº 13.988/2020 veio com essa função de regulamentar a transação tributária envolvendo os créditos da União, cabendo a cada ente federado, Estados, Distrito Federal e Municípios, valer-se de sua competência para edição de lei específica tratando sobre o instituto.

No tocante aos sujeitos ativos e passivos da transação, conforme destaca o artigo, ressalta-se que somente estes possuem capacidade para celebração da transação em matéria tributária. O sujeito ativo é o detentor do direito subjetivo de reclamar o pagamento, sendo no caso do Direito Tributário a entidade jurídica de direito público competente para sua cobrança, a exemplo de questões envolvendo o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) que é de competência da União, sendo esta responsável para tratar sobre uma eventual transação. Entretanto, poderão existir casos de delegação da capacidade tributária ativa, em que outro ente poderá cobrar e, eventualmente, celebrar a transação tributária.

Nesse contexto, será competente para celebrar a transação o sujeito ativo da obrigação tributária principal, que poderá ser o ente público competente para sua formação ou, em caso de delegação, por meio de lei, pessoa pública ou privada incumbida desta função. Sendo o agente representante dessa pessoa jurídica de direito público competente para negociação, como auditores fiscais quando se tratar de processo administrativo e procuradores quando se tratar de processo judicial.

Outro ponto a ser tratado é em relação à necessidade de concessões mútuas. Importante salientar que, se as partes da negociação não estão dispostas a fazer concessões, não ficará configurada uma transação, ou seja, não havendo concessões mútuas ocorrerá apenas um acordo entre as partes, com obrigações.

Como bem ressalta Leandro Paulsen⁶³: “É da sua essência, portanto, que ambas as partes cedam em alguma medida e que, com isso, se coloque fim a um conflito de interesses”. No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶⁴: “Se apenas uma parte cede, não há transação, senão que ato unilateral capaz de comover ou demover a outra parte”.

Assim sendo, a transação implica concessões mútuas, as quais não devem ser confundidas com renúncia fiscal ou com conceitos do Direito Civil, uma vez que se trata de um acordo estabelecido entre a Administração Fazendária e o contribuinte visando a extinção das obrigações. Desse modo, o referido instituto contribui para o interesse dos cofres públicos, pois busca a solução de litígios de forma benéfica para ambas as partes.

Segundo o modelo de transação adotado pelo art. 171 do CTN, pode-se entender que só poderá existir transação tributária na modalidade terminativa de litígio, retirando a possibilidade de celebração na modalidade preventiva.

A transação no Direito Tributário poderá ser compreendida como uma maneira de ampliar a resolução ou encerramento de um litígio entre Fisco e contribuinte, acarretando a extinção do crédito tributário. Para a legislação, a função da transação é extinguir o crédito tributário em casos de controvérsia jurídica, o que normalmente ocorre em processo litigioso, seja no âmbito administrativo ou judicial⁶⁵.

Em resumo, de acordo com as premissas do art. 171, a transação tributária só poderá ocorrer de forma conclusiva, ou seja, após o litígio sobre um determinado crédito fiscal já ter sido iniciado, seja na esfera administrativa ou judicial. O ponto crucial é a ocorrência do conflito, que surge da interação das vontades das partes envolvidas na relação tributária, com a expressão da pretensão Fazendária e a contestação provocada pelo contribuinte, diferenciando esta modalidade de resolução de conflito das outras, sendo o objetivo principal da transação a resolução do litígio.

⁶³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023, p. 146. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 27 abr. 2024.

⁶⁴ COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 587. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 27 abr. 2024.

⁶⁵ NUNES, Cleucio S. **Curso completo de direito processual tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2024, p. 152. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553621491/>. Acesso em: 29 abr. 2024.

Dentro desse contexto, verifica-se, ao final do *caput* do art. 171 do CTN, que a transação tributária importará na extinção do crédito tributário, sendo ela uma das formas de extinção prevista no art. 156, III, do CTN.

Acerca desta sistemática, extinção do crédito tributário, pode-se dizer que uma vez celebrada a transação, independentemente de haver ou não a permanência de parte do crédito tributário, este último será extinto pelo pagamento, resultando na extinção do crédito tributário como uma consequência da celebração da transação⁶⁶.

De acordo com o disposto no CTN, a transação será um meio para extinção do crédito tributário, vez que serão realizadas concessões e negociações pelas partes, objetivando o pagamento do crédito devido e, somente ao fim do acordado, com a quitação do pactuado será possível se falar na extinção do crédito⁶⁷.

Em conclusão, o art. 171 do CTN prevê alguns pressupostos para ser possível a celebração da transação no âmbito tributário. Um deles, talvez o primordial, é a necessidade de lei regulamentadora, que foi recentemente cumprida através da edição da Lei nº 13.988/2020 que regulamenta a transação tributária no âmbito federal.

2.3 Consideração pré legislativa: Projeto de Lei nº 5.082/2009

Considerando que o presente trabalho visa analisar a transação tributária e os limites de atuação da Fazenda Pública e, no presente capítulo busca-se tratar sobre a evolução da legislação sobre transação tributária, torna-se oportuno analisar o PL nº 5.082/2009⁶⁸, que visa dispor sobre a transação tributária. Importante informar que não será feita uma análise aprofundada sobre o referido projeto, mas sim uma contextualização do mesmo para ser possível a visualização da evolução legislativa que trata sobre o tema.

O PL nº 5.082/2009 de autoria do Poder Executivo conta com 63 artigos para regulamentação da transação tributária, logo no seu art. 1º é possível verificar que a

⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. A transação e o princípio da legalidade tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 140. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

⁶⁷ LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 510.

⁶⁸ BRASIL. **Projeto de Lei nº 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/fichadetramitacao?idProposicao=431269>. Acesso em: 11 maio 2024.

proposta visa solucionar os créditos envolvendo a União, através de uma composição de conflitos ou terminação dos litígios, visando a extinção do crédito tributário. No mesmo artigo, em seu parágrafo único, visualiza-se a presença dos juízos de conveniência e oportunidade que a Fazenda Nacional deverá observar e, não menos importante, o cumprimento ao interesse público.

Diante da necessidade de observância do interesse público, e, em se tratando de créditos tributários, o projeto dispõe, em seu art. 2º, a necessidade de obediência aos princípios do art. 37 da CF/88 que regem a Administração Pública.

Importante ressaltar que o projeto no art. 4º, § 1º, prevê que nos procedimentos de transação tributária será obrigatório a observância do histórico fiscal do contribuinte, a forma de cumprimento das obrigações tributárias, adoção de critérios de boa governança e, também, a situação econômica do contribuinte.

Conforme estipulado no projeto, a União tem a prerrogativa de decidir se realizará a transação, ou seja, é concedida uma faculdade à União, para, através do juízo de conveniência e oportunidade, verificar a viabilidade da celebração da transação tributária.

Os arts. 6º⁶⁹ e 7º⁷⁰ do projeto estipulam as possibilidades e proibições da celebração da transação tributária. No art. 6º, somente poderá ocorrer transação que trate de multa de mora e de ofício, juros de mora, encargos sucumbenciais, entre outros encargos de natureza pecuniária. Já no art. 7º, aborda-se que a transação

⁶⁹ Art. 6º A transação nas modalidades previstas nesta Lei poderá dispor somente sobre multas, de mora e de ofício, juros de mora, encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, bem como valores oferecidos em garantia ou situações em que a interpretação da legislação relativa a obrigações tributárias seja conflituosa ou litigiosa.

⁷⁰ Art. 7º A transação, em qualquer das suas modalidades, não poderá:

I - implicar negociação do montante do tributo devido;

II - afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nos casos:

a) que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

b) que fundamente crédito tributário objeto de:

1. dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na formados arts.18 e 19 da Lei n 10.522, de 19 de julho de 2002;
2. súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n 73, de 10 de fevereiro de 1993;

3. pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na o formadoart.40daLeiComplementarn 73,de1993; da Fazenda; litígio.

4. pareceres do Procurador-Geral da Fazenda Nacional aprovados pelo Ministro de Estado
5. solução de consulta especial emitida pelo Secretário da Receita Federal do Brasil; ou
6. súmula vinculante editada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; e

III - dispor sobre matéria de fato ou de direito sem observar os limites do conflito ou litígio.

não poderá negociar o montante do tributo devido, não aplicar tratado, ou acordo internacional, lei ou decreto, sob o argumento de inconstitucionalidade.

Adiante, no Capítulo III do projeto, estão previstas as modalidades de transação, sendo elas: Transação em Processo Judicial; Transação no Caso de Insolvência Civil, Falência ou Recuperação Judicial; Transação por Recuperação Judicial; Transação Administrativa por Adesão. Aqui não cabe analisar cada uma detalhadamente, mas informar as modalidades que o projeto busca implementar.

Por fim, importante salientar acerca do Capítulo V do projeto, que, em seu art. 46, regulamenta a Câmara Geral de Transação e Conciliação (CGTC), que estará vinculada à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), tendo como competência a decisão sobre a gradual implantação das modalidades de transação, edição de regulamentos para execução da Lei, para definição de requisitos, formas e parâmetros das propostas de transação, julgar os incidentes de divergência entre termos da transação expedidos pela Fazenda Nacional, por fim, assessorar o Procurador-Geral da Fazenda Nacional nas atividades do PL.

Será de competência do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da RFB, a instituição de Câmaras de Transação e Conciliação (CTC), tendo competência para apreciação e deliberação da admissibilidade das propostas de transação; expedição de notificações ao sujeito passivo ou requisições aos órgãos, ou entidades administrativas; a decretação de caducidade do procedimento de transação; a celebração do termo de transação, regulamentação dada pelo art. 48⁷¹ do PL.

⁷¹ Art. 48. Ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil poderá, nos termos de resolução da CGTC, instituir Câmaras de Transação e Conciliação - CTC, presididas por Procurador da Fazenda Nacional, para realizar todos os atos necessários à aplicação desta Lei.

§1º A CTC competente poderá delegar a Procurador da Fazenda Nacional ou a Auditor da Receita Federal do Brasil, integrante ou não de sua composição, os seguintes atos:

I - apreciar e deliberar quanto à admissibilidade de proposta de transação:

a) nos casos relacionados no art. 7 ; ou

b) quando verificada a ausência de quaisquer informações ou documentos indicados no art. 18, se, notificado o sujeito passivo, a deficiência não for sanada no prazo de dez dias;

II - expedir notificações ao sujeito passivo ou efetuar requisições a órgãos ou entidades da administração pública, bem como a pessoas físicas ou jurídicas relacionadas ao procedimento de transação;

III - decretar a caducidade do procedimento de transação pelo advento do prazo a que se refere o art. 21;

IV - rejeitar motivadamente a proposta de transação;

V - celebrar termo de transação; e

VI - praticar outros atos autorizados pela CTC.

Em síntese, trata-se de um PL de iniciativa do Poder Executivo, do ano de 2009, que, atualmente, aguarda a designação de relator na comissão de finanças e tributação da Câmara dos Deputados. Contudo, recentemente, a Medida Provisória (MP) nº 899/2019 foi convertida na Lei nº 13.988/2020, regulamentando a transação tributária no âmbito da União, que possui pontos de divergência do PL nº 5.082/2009, mas é um grande avanço para as questões tributárias.

2.4 Leis estaduais e municipais: comparativo

O presente estudo visa analisar a transação tributária no âmbito federal e os limites de atuação da Fazenda Pública. Contudo, para contextualizar o presente trabalho, é importante trazer pontos convergentes e/ou divergentes acerca da regulamentação da transação no âmbito dos Estados e Municípios.

Inicialmente, cita-se a transação tributária no Estado de São Paulo, considerando sua relevância no cenário nacional e internacional. Recentemente, ocorreu a edição da Lei nº 17.843/2023⁷² responsável pela regulamentação da transação no respectivo Estado, em que este, suas autarquias e outros entes estaduais, cuja representação seja de competência da Procuradoria-Geral do Estado (PGE), possam realizar a transação como forma de resolução dos litígios, envolvendo os créditos de natureza tributária ou não, desde que estejam inscritos em dívida ativa.

Importante salientar que a legislação, em seu § 1º, art. 1º, ressalta a necessidade do Estado de São Paulo e suas autarquias observarem o juízo de conveniência e oportunidade para celebração da transação tributária. Mais adiante, no mesmo artigo, em seu § 3º, a lei trata do princípio da transparência, que deverá ocorrer a divulgação através de meio eletrônico de todas as transações realizadas, ressaltando aquelas legalmente protegidas por sigilo.

⁷² SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 17.843, de 07 de novembro de 2023**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica e sobre a cobrança da dívida ativa, altera a Lei nº 12.799, de 11 de janeiro de 2008, e a Lei nº 17.784, de 2 de outubro de 2023, revoga os artigos 41 a 56 da Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020, e a Lei nº 14.272, de 20 de outubro de 2010, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2023/lei1784307.11.2023.html#:~:text=Dispõe%20so bre%20a%20transação%20nas,de%202010%2C%20e%20dá%20outras>. Acesso em: 03 maio 2024.

Por se tratar de um dos principais municípios do Brasil, a cidade de São Paulo editou a Lei nº 17.324/2020⁷³, que instituiu política de desjudicialização na cidade de São Paulo, tanto na Administração direta quanto indireta.

Sobre a transação tributária, sua regulamentação está prevista na Seção III, art. 8º, da Lei nº 17.324/2020, com o fim de resolução de litígios envolvendo créditos de natureza tributária e não tributária, desde que estejam inscritos em dívida ativa, devendo o município observar, assim como todas as outras legislações, o juízo de conveniência e oportunidade.

Em seu art. 9º, a Lei trata sobre as modalidades de transação presentes no município, sendo a transação por adesão proposta pelo Procurador-Geral do Município; a transação individual proposta pela Procuradoria do Município; a transação individual ofertada por devedor com dívida ativa inscrita em montante expressivo.

O município proibiu a transação envolvendo créditos tributários e não tributários, que não se encontrem inscritos em dívida ativa, cuja arrecadação seja vinculada a órgãos, fundos ou despesas; multas aplicadas pelo Tribunal de Contas do Município (TCM); multa de responsabilização de pessoa jurídica; multa pela prática de atos de improbidade administrativa, que acarrete créditos para devedor de débitos transacionados, conforme disposto no art. 9º-A da Lei nº 17.324/2020.

Não cabe aqui uma análise, artigo por artigo, das legislações, mas oportuno pontuar que a Lei nº 17.843/2023 do Estado de São Paulo previu expressamente, em seu art. 1º, que a lei visa a regulação da transação tributária. Já a Lei Municipal nº 17.324/2020 institui a Política de Desjudicialização no âmbito da Administração Pública Municipal Direta e Indireta.

A Lei do Município de São Paulo buscou através da legislação uma abordagem mais ampla, ou seja, trouxe pontos não somente em relação à transação tributária, mas sim em relação a outras formas de resolução consensual dos conflitos, como a ideia de acordos prevista no art. 3º da Lei nº 17.324/2020, podendo ser realizados de forma administrativa ou judicial. Os acordos somente poderão ser realizados referente aos débitos inscritos em dívida ativa municipal, limitados até o

⁷³ SÃO PAULO (Município). **Lei nº 17.324, de 18 de março de 2020**. Institui a Política de Desjudicialização no âmbito da Administração Pública Municipal Direta e Indireta. Lei Nº 17.324 de 18 de Março de 2020. São Paulo, 2020. Disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-17324-de-18-de-marco-de-2020>. Acesso em: 06 maio 2024.

valor de R\$ 510.000,00 (quinhentos e dez mil reais), tanto para dívidas tributárias quanto não tributárias.

A lei municipal também previu a possibilidade da realização da mediação e da arbitragem, arts. 6º e 7º, podendo a Administração Pública Municipal Direta e Indireta prever cláusulas de mediação nos contratos que envolvam a Administração. E a arbitragem poderá ser realizada em relação a conflitos que envolvam direitos patrimoniais disponíveis, nos termos da Lei Federal nº 9.307/1996.

Tratando sobre as modalidades de transação a Lei Estadual nº 17.843/2023 trouxe 3 (três) modalidades de transação, sendo elas: da transação na cobrança de créditos do Estado, suas autarquias e outros entes estaduais (art. 14 e 15); da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica (art. 16 ao 20); e, por fim, da transação por adesão no contencioso de pequeno valor.

Importante ressaltar que as modalidades de transação adotadas pelo Estado de São Paulo são idênticas às modalidades adotadas pela União, dispostas na Lei nº 13.988/2020. Diferente das modalidades municipais, dispostas no art. 9º da Lei nº 17.324/2020, que possuem nomenclatura própria, sendo elas: transação por adesão a proposta da Procuradoria-Geral do Município (PGM); transação individual proposta pela PGM; transação individual proposta por devedor com dívida ativa inscrita em montante expressivo e reduzida capacidade de pagamento, conforme definido em ato do Procurador-Geral do Município, ou por devedor em recuperação judicial, ou extrajudicial.

Outro ponto de destaque nas legislações é em relação às vedações da transação tributária. Na Lei do Estado de São Paulo, está disciplinado, no art. 9º e seus incisos, sendo elas: envolva os débitos não inscritos em dívida ativa; tenha por objetivo reduzir multa penal e seus encargos, exceto aqueles que ainda estejam em discussão judicial sem trânsito em julgado; de débitos de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de empresas optantes pelo Simples Nacional; a concessão de descontos nas multas, juros e demais acréscimos legais para os devedores em inadimplência sistemática de ICMS; envolver débito integralmente garantido por depósito, seguro garantia ou fiança bancária; envolver adicional de ICMS destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FECOEP).

Na legislação do município, as vedações de celebração da transação estão previstas no art. 9-A, sendo elas: relativa aos créditos tributários e não tributários que não estejam inscritos em dívida ativa; os créditos tributários e não tributários inscritos em dívida ativa cuja arrecadação seja vinculada a órgãos, fundos ou despesas; relativa às multas aplicadas pelo TCM; multas decorrentes de responsabilização de pessoas jurídicas; multas aplicadas em decorrência de atos de improbidade administrativa; que resulte em créditos para o devedor dos débitos transacionados; transações que resultem na aplicação de reduções em acumulação com quaisquer outras asseguradas na legislação em relação aos débitos transacionados.

Em relação às causas de rescisão da transação a Lei Estadual, art. 10, e a Lei Municipal, art. 14, possuem pontos convergentes, como: em caso de descumprimento das condições estabelecidas no termo; a constatação, pelo credor, de atos que ocasionem em esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação; a decretação de falência ou extinção da pessoa jurídica transigente; a não observância das disposições legais ou do edital.

A Lei do Município de São Paulo prevê, em seu art. 11-B, quais benefícios a transação poderá oferecer, entre eles estão: a concessão de descontos nas multas e juros com limite máximo de 95%; possibilidade de parcelamento com prazo máximo de 120 meses; oferecimento de prazos e formas de pagamentos especiais 120 meses; substituição ou alienação de garantias e de constrições.

De outro lado, a Lei Estadual prevê para cada modalidade de transação um benefício diferente. Na transação na cobrança de créditos do Estado, Autarquias e Entes estaduais concede a possibilidade de utilizar o crédito acumulado e de ressarcimento do ICMS, inclusive no caso de Substituição Tributária do ICMS (ICMS-ST), de crédito de produtor rural, próprios ou adquiridos de terceiros, limitadas a 75% do valor do débito. Já na transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, as reduções e concessões são limitadas ao desconto de 65% do crédito, com prazo máximo de quitação de 120 meses; nos casos envolvendo pessoa natural, microempresa, ou empresa de pequeno porte, a redução máxima será de 70%, com ampliação de prazo para quitação de até 145 meses.

Diante do apresentado, foi possível verificar a presença da transação tributária no âmbito do Estado e do Município de São Paulo, tendo algumas

convergências e divergências entre as Leis nº 17.843/2023 do Estado de São Paulo e a Lei municipal nº 17.324/2020. Não foi o objetivo do presente tópico esgotar a temática, mas demonstrar a presença da transação tributária nos entes federados.

2.5 Lei Federal nº 13.988/20

Como já observado anteriormente, o CTN, em seu art. 171, autoriza a edição de lei que regulamente a transação tributária. Diante disso, a Lei nº 13.988/2020, originária da MP nº 899/2019, estreou a transação no sistema tributário referente aos créditos da União, suas autarquias e fundações, sejam eles de natureza tributária ou não.

Logo em seu art. 1º, § 1º, a Lei estabelece a necessidade da União, de forma motivada, observar o juízo de conveniência e oportunidade para celebração da transação tributária para que esta medida atenda ao interesse público. Adiante, no § 2º do mesmo artigo, ilustram-se os princípios a serem observados para celebração da transação, sendo eles: a isonomia, a capacidade contributiva, transparência, moralidade, razoável duração do processo, eficiência e publicidade⁷⁴.

Outro ponto de destaque referente ao art. 1º é em relação à realização da transação como forma de resolução de litígio, ou seja, a transação não poderia ser celebrada como uma forma de prevenção do litígio, mas tão somente de forma terminativa deste.

Adiante, no art. 2º encontra-se a previsão das modalidades de transação autorizadas pela legislação, sendo elas: a transação por proposta individual ou adesão, referente a créditos inscritos em dívida ativa da União, suas autarquias e fundações; por adesão, nos casos de processo judicial ou administrativo; e adesão, quando se tratar de contencioso tributário de pequeno valor.

⁷⁴ Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

§ 1º A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público.

§ 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

Acerca das modalidades de transação dispostas na Lei nº 13.988/2020 e as peculiaridades que a legislação apresenta, estas serão analisadas em detalhe no capítulo 6, cabendo aqui somente mencionar a legislação, a fim de dar contexto ao presente capítulo que trata da evolução legislativa da transação tributária.

A edição desta legislação representa um marco significativo na regulamentação da transação tributária, uma vez que proporciona a solução mais célere e eficaz das questões envolvendo a Fazenda Pública e o contribuinte, visando não só a arrecadação dos tributos, mas também um ambiente harmônico e transparente entre o Fisco e os contribuintes.

A lei possibilitou que a transação tributária possa ser utilizada para os créditos tributários em fase administrativa ou judicial, bem como aos créditos que não possuem natureza tributária inscritos em dívida ativa.

No que diz respeito às disposições gerais, estabelece o art. 3º sobre os requisitos mínimos que os contribuintes deverão observar para solicitar a transação, destacando-se a renúncia ao litígio administrativo ou judicial, referente aos débitos tributários objeto da transação. Em relação às demandas judiciais, o contribuinte deverá abdicar de quaisquer alegações de direito relacionadas ao crédito, presentes e futuras, inclusive de natureza coletiva, mediante comprovação por meio de decisão judicial. Autorizada a transação, o sujeito passivo deverá aderir às disposições estipuladas na legislação, tornando esta uma confissão de dívida irretratável.

Do art. 1º ao art. 9º, a Lei preocupou-se em traçar as regras gerais de funcionalidade da transação, como as causas de rescisão da transação no art. 4º, as impossibilidades de celebração no art. 5º. Nos artigos seguintes, a legislação procurou delinear acerca das modalidades de transação e suas peculiaridades.

Do ponto de vista do contribuinte, aquele que tiver capacidade e competência para negociar nos moldes da lei civil poderá celebrar transação com a Fazenda Pública. Autorizadas as hipóteses de transação, a União está obrigada a negociar com todos os contribuintes que se encaixem nos critérios estabelecidos, não podendo existir arbitrariedade por parte do agente administrativo em relação à escolha dos contribuintes, devendo o tratamento ser igual para todos os solicitantes,

sob pena de violação ao princípio da igualdade, exceto se houver previsão de algum requisito subjetivo, que autorize essa diferenciação⁷⁵.

Em face de todo o exposto, importante frisar que a edição da Lei nº 13.988/2020 trouxe significativa evolução para resolução das questões tributárias, trazendo a possibilidade da União solucionar e recuperar seus créditos de forma mais célere e eficaz e, da mesma forma, o contribuinte que poderá cumprir com suas obrigações de um modo mais célere.

⁷⁵ CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. **Transação tributária no Direito brasileiro**. 2020. 180 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, cap. 8, p. 155.

3 PRINCÍPIOS NORTEADORES DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 Legalidade

Inicialmente, oportuno informar que não é o objetivo do presente tópico exaurir o princípio da legalidade, mas analisá-lo no que diz respeito ao Direito Tributário e sua relação com a transação tributária.

Em razão disso, analisa-se a legalidade apresentada como um princípio, sendo uma das características do Estado de Direito, presente não só no âmbito tributário, mas em todo o sistema jurídico vigente.

A legalidade pode ser vista sob o ângulo formal ou material, sendo o formal encarado como um limite objetivo responsável pelo desenvolvimento da estrutura, do invólucro e do mecanismo, já o material, por sua vez, incorpora a garantia dos valores sociais reconhecidos pelo legislador. Nesta sistemática, é importante ressaltar que o legislador possui limitações em sua atuação e deve garantir a segurança jurídica à sociedade, atendendo às aspirações legítimas de toda a comunidade⁷⁶.

Tratando sobre a temática, Renato Lopes Becho explica⁷⁷:

Nesses termos, temos para nós a firme convicção de que a legalidade é mais do que um mero limite objetivo. Ela é um princípio, que não supõe apenas questões formais ou procedimentais. O princípio da legalidade é um valor constitucional, acima da disponibilidade do legislador, que controla a produção legislativa em sua substância, em sua materialidade, impondo que as leis veiculem comandos normativos que atendam aos anseios de paz social, protegendo os diversos grupos, quer majoritários, quer minoritários, quer de conflitos de natureza privada, quer protegendo os sócios do imenso poder do próprio Estado. O controlador da legalidade será, sempre, o Poder Judiciário.

Nesta sistemática, concorda-se com o autor de que a legalidade é mais do que um simples limite objetivo, mas sim um princípio capaz de garantir segurança jurídica aos cidadãos, assegurando que não sejam obrigados a agir de maneira diferente do que foi estabelecido pela lei. Este princípio obriga os intérpretes, como

⁷⁶ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 390.

⁷⁷ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 391.

os juízes, a buscar disposições prescritivas contidas em lei ou diplomas de mesma importância no ordenamento jurídico.

A CF/88⁷⁸, em seu art. 5º, II, trouxe o princípio da legalidade onde estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, ou seja, os cidadãos somente poderão ser compelidos a fazer alguma coisa quando estiver previamente previsto em lei.

A legalidade é uma das formas de garantir segurança aos indivíduos, de que não serão compelidos a determinada obrigação sem que esta esteja previamente em lei, como a exemplo da instituição de um novo tributo que deverá estar previamente disciplinado em lei para sua cobrança ou a punição pela prática de um crime que só poderá ocorrer se estiver previamente estabelecido a conduta na legislação⁷⁹.

O princípio da legalidade abrange, também, a Administração Pública, que só poderá praticar os atos descritos na legislação, diferentemente do particular, que poderá fazer tudo aquilo que não está proibido por lei. Assim, não pode a Administração Pública se valer do seu poder de império para praticar atos que não sejam previamente delimitados pela legislação.

Segundo Roque Carrazza⁸⁰:

V – O legislador, ao elaborar a lei, deve, obviamente, obedecer à Constituição. Não nos demoraremos, porém, em demonstrar esta acaciana verdade. O que queremos enfatizar é que não é só ele que deve fazê-lo. Mais até que o legislador, o *administrador público* e o *juiz* – por não serem *senhores*, mas *servidores* da lei – estão intensamente subordinados à Constituição, máxime a seus magnos princípios. É a ela, antes da própria lei, que devem mirar, enquanto desempenham suas relevantes funções.

Neste sentido, a legalidade também pode ser verificada na edição de novas leis que necessitam observar e respeitar o texto constitucional, considerado como a

⁷⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 ago. 2023.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 306.

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023, p. 221.

Lei das Leis, sendo a CF/88 responsável por introduzir o princípio da legalidade no sistema jurídico brasileiro⁸¹.

No âmbito tributário, o princípio da legalidade pode ser verificado no art. 150, I, da CF/88, que estabelece a proibição de cobrança de um determinado tributo sem a existência de uma lei previa que estabeleça sua exigência e, no mesmo sentido, o CTN⁸², no art. 97 e seus incisos I a VI, dispõe que somente a lei poderá, instituir, majorar e reduzir os tributos.

Diante da presença do princípio da legalidade em matéria tributária, tanto na CF/88 como no CTN, nota-se que este princípio tem como principal propósito assegurar que a imposição dos tributos seja realizada de forma autoimposta, ou seja, que os cidadãos, por meio dos seus representantes, determinem como será distribuída a carga tributária e quais tributos serão requeridos de cada indivíduo⁸³.

Neste sentido, Geraldo Ataliba relata⁸⁴:

84.1 É cediço que a Constituição exige que o legislador exaure a função instituidora de tributos, não relegando ao Executivo o suprimento de nenhuma lacuna. Assim, a lei tributária deve – sob pena de ter-se por ineficaz – descrever exaustiva e completamente a hipótese de incidência, (Os Princípios da Legalidade e Tipicidade da Tributação, A. Xavier, Ed. RT, 1978), em todos seus aspectos, bem como estabelecer base e alíquota explicitamente (v. Misabel Derzi, Direito Tributário, direito penal e tipo, cit.).

Verificada a presença da legalidade no Direito Tributário, é importante ressaltar, ainda que de forma sucinta, acerca da estrita legalidade tributária que engloba não apenas todas as atividades da Administração Fazendária, mas também o processo de lançamento e subsequente cobrança de tributos, desta forma, permeando toda a sua atuação. Portanto, é mais apropriado conceituá-la como o princípio ou regra da reserva absoluta de lei tributária, uma vez que a sua abrangência transcende, em muito, o princípio geral da legalidade, não permitindo que qualquer ponderação com outros princípios seja realizada, nem admitindo margem para atos discricionários.

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023, p. 218.

⁸² BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 maio 2024.

⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023, p. 224.

⁸⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 200.

No que diz respeito à legalidade e à transação tributária, não poderia ser de outra forma, prevista no art. 156, III, do CTN⁸⁵, como uma forma de extinção do crédito tributário e, também, no art. 171, que estabelece de maneira clara que será a lei a responsável por estabelecer condições para que a transação tributária seja realizada entre a Fazenda Pública e o contribuinte.

Ives Gandra da Silva Martins, Rógerio Vidal Gandra e Roberta Dutra explicam⁸⁶:

Outrossim, pelo fato de o Direito Tributário ser pautado pelo alicerce do princípio da legalidade bem como a Administração Pública (art.150, I e 137, *caput* da CF), os elementos caracterizadores da transação (vontade das partes, cessão de direitos e busca do fim de um litígio ou demanda pendente) só poderão produzir efeitos caso sigam os estritos liames legais, não podendo a Administração Fazendária exercer sua “vontade” para uma transação sem o devido respaldo na lei. Como é cediço, ao particular tudo é permitido menos o que por lei é proibido, e ao poder público tudo é proibido menos o que por lei é permitido.

Essa obrigação de vinculação à lei limita qualquer ação dos envolvidos na relação jurídica tributária durante a transação. O princípio da legalidade é confirmado pelo art. 171 do CTN, que, ao autorizar a transação em matéria tributária, delimita que sua criação, condições e procedimentos devem estar em conformidade com a legislação.

Através da MP nº 899/2019, que foi posteriormente convertida na Lei nº 13.988/2020⁸⁷, a transação em matéria tributária, enfim, teve a sua regulamentação, porém a regulamentação deu-se somente para o âmbito federal no que compete aos créditos da União, suas autarquias e fundações, cabendo, aos entes federados, Estados, Municípios e Distrito Federal, a regulamentação conforme a sua competência.

⁸⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 maio 2024.

⁸⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; DUTRA, Roberta de Amorim. A transação tributária como instrumento de eficácia do princípio da eficiência tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário), p. 129.

⁸⁷ BRASIL. **Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n. 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 07 ago. 2023.

Anteriormente à edição da Lei nº 13.988/2020, argumentava-se que não seria possível a celebração da transação tributária diante da ausência de lei autorizadora, pois se aplicava o mesmo entendimento para a instituição e majoração de impostos da necessidade de criação prévia de lei. Com isso, é razoável o mesmo entendimento para transação, além do que o art. 171 do CTN estabelece que a lei será responsável para estabelecer os limites e condições para formalização da transação.

É neste sentido que o princípio da legalidade e/ou da estrita legalidade tributária se torna relevante para transação tributária, tendo em vista que deve a lei regulamentar a transação e a atuação da Fazenda Pública na sua celebração, cabendo ao legislador realizar o juízo de conveniência e oportunidade para concessão da transação tributária restando ao contribuinte a escolha de aceite ou recusa.

3.2 Supremacia do interesse público sobre o particular

Analisado anteriormente acerca da legalidade como um princípio balizador de todo o sistema jurídico, e a necessidade de observância da legalidade para celebração da transação tributária, torna-se oportuno a avaliação do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, uma vez que a transação, conforme já abordado, para que seja configurada como transação, necessita de concessões mútuas pelas partes.

O princípio da supremacia do interesse público sobre o particular encontra-se tanto na fase de concepção das leis quanto na sua implementação e execução no caso concreto pela Administração Pública. Este princípio serve de referência para atuação do legislador na elaboração das leis e vincula a autoridade administrativa em toda sua atividade⁸⁸.

A supremacia do interesse público viabiliza ao Poder Público, através da representação dos interesses de sua competência, impor aos administrados, mesmo que de forma unilateral, a obediência a certos comportamentos ainda que não se esteja diante de uma irregularidade praticada pelo administrado. Assim, o

⁸⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023, p. 79. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559646784/>. Acesso em: 15 maio 2024.

administrador fica autorizado a afastar determinados direitos, desde que demonstre a sua necessidade, para conservação do interesse público, respeitando a legislação e assegurando a defesa ao administrado⁸⁹.

Essa sobreposição do interesse público sobre o particular não deve ser confundida com o interesse estatal, uma vez que existem interesses públicos que não são considerados interesses estatais. Exemplo disso é o interesse das organizações não governamentais, que possuem interesse público na sua atuação, entretanto, não se misturam com o interesse estatal.

Tratando sobre a diferenciação entre o interesse público e o privado, Marçal Justen Filho expõe⁹⁰:

Logo, somente alguns interesses podem ser qualificados como públicos. Isso permite diferenciar duas categorias de interesses. Existem aqueles pertinentes à existência individual egoística, cuja conjugação não resulta no surgimento de um interesse público. São interesses essencialmente individuais, ainda que possam ser comuns a uma pluralidade de sujeitos. Também existem interesses relativos a questões essenciais, que se configuram como públicos. Tais interesses são tão relevantes que dispensam o requisito da unanimidade ou da maioria.

Assim, a diferenciação do que seria considerado um interesse público daquilo que poderia ser considerado como um interesse privado deságua em outras problemáticas, como na concepção de que ao se tratar de interesse público estaria se tratando do interesse da sociedade. Na concepção de Marçal Justen Filho⁹¹, esta tese não poderia ser aceita por se tratar de uma ideia antidemocrática, pois pode acarretar reconhecimento do interesse público como algo desvinculado de um interesse individual concreto.

⁸⁹ SPITZCOVSKY, Celso. **Direito administrativo**. São Paulo: SRV Editora LTDA, 2024, p. 43. *E-book*. (Coleção esquematizado®). Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553622719/>. Acesso em: 15 maio 2024.

⁹⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024, p. 43. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559649822/>. Acesso em: 15 maio 2024.

⁹¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024, p. 42. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559649822/>. Acesso em: 15 maio 2024.

Outro aspecto levantado por Marçal Justen Filho⁹² é reconhecer o interesse público, como a soma da totalidade dos interesses dos sujeitos privados. Não haveria uma diferenciação qualitativa, mas sim quantitativa, onde todo interesse privado poderá ser considerado como um interesse público desde que a soma dos particulares possuam interesses similares. Assim, reforça o autor: “Essa concepção é inútil, porque a unanimidade nunca seria atingida. Bastaria um único sujeito ter interesse divergente do restante para impedir o surgimento do interesse público”⁹³.

Feita essa breve introdução sobre o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, é importante analisar este princípio na seara tributária, especificamente em relação à celebração da transação tributária.

Na relação jurídica entre Fisco e contribuinte, este último tem o dever de arcar com o ônus econômico do tributo através do pagamento, enquanto a Fazenda Pública possui o dever e o direito de fiscalizar e arrecadar os tributos devidos. Assim, através desta arrecadação, é que poderá ser dado vazão às demandas estatais, como saúde, segurança, educação, entre uma infinidade de competências outorgadas pela CF/88.

Enquanto o contribuinte não realiza o pagamento e torna-se inadimplente, as demandas estatais sofrem com a falta de recursos. Diante disso, a necessidade de resolução destas demandas torna-se cada vez mais urgente, principalmente por meio de mecanismos consensuais que tenham como característica a celeridade e a eficiência na arrecadação dos tributos.

Neste sentido, a transação tributária faz-se um mecanismo importante, pois viabiliza o recebimento do tributo devido de maneira mais ágil e eficiente. Porém, há o questionamento se a transação tributária não ofenderia o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, vez que estaria o Fisco renunciando parte de sua receita em detrimento do interesse do particular.

Importante frisar que, no Direito Privado, em determinadas situações, o que impera é o anseio dos sujeitos, tendo estes maior liberdade para dispor abertamente de seus direitos. Diferentemente do Direito Público, onde o sujeito ativo da relação, neste caso a Administração Pública, não poderá renunciar os seus direitos, pois o

⁹² JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024, p. 42. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559649822/>. Acesso em: 15 maio 2024.

⁹³ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024, p. 42. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559649822/>. Acesso em: 15 maio 2024.

mesmo é público e indisponível. Contudo, a legislação, assim permitindo, poderá ocorrer a renúncia deste direito.

No âmbito do Direito Tributário, ao se tratar de renúncia de direitos, especificamente de parte do crédito tributário, as autoridades fiscais devem garantir que as concessões feitas nas negociações não prejudiquem a capacidade do Estado de arrecadar tributos suficientes para suprir a sua necessidade. Neste sentido, as propostas de transação devem passar por uma avaliação criteriosa que não prejudique a arrecadação do Estado, mas sim auxilie no recebimento de tributos⁹⁴.

Neste sentido, os mecanismos de solução consensual de conflitos não são capazes de afrontar os princípios da finalidade coletiva e o da supremacia do interesse público, na verdade, atuam como método apropriado e legítimo para atender às necessidades sociais, uma vez que o patrimônio público deve ser utilizado para atender aos interesses públicos e, a utilização da transação tributária, como forma de recuperação do crédito tributário, é um facilitador na preservação do interesse público.

Dentro da sistemática do princípio da supremacia do interesse público, encontra-se a subdivisão entre o interesse público primário e o interesse público secundário, que serão explorados de maneira detalhada no Capítulo 5 do presente trabalho.

Em relação à transação tributária, é necessário que a Administração Pública encontre o equilíbrio entre os interesses públicos e os particulares. Este equilíbrio contribui para que os objetivos arrecadatários sejam realizados de maneira eficiente, conforme a legalidade⁹⁵. É neste sentido, através do equilíbrio e da harmonia entre a transação tributária e o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, que o ente estatal proporcionara um ambiente fiscal eficiente e justo, pois poderá valer-se do instituto da transação para satisfação do crédito tributário.

⁹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; DUTRA, Roberta de Amorim. A transação tributária como instrumento de eficácia do princípio da eficiência tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário), p. 124.

⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. A transação e o princípio da legalidade tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 142. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

3.3 Praticabilidade

A praticabilidade, também entendida como praticidade, enquanto seu significado fora do campo jurídico, pode ser entendida como aquilo que é flexível, que pode ser experimentado, validado, ou seja, uma forma de contribuir para determinada prática ou situação⁹⁶.

No mundo jurídico, a ideia de praticabilidade não poderia se destoar de seu significado, ou seja, é inserida como forma de contribuir para o funcionamento do direito, tendo em vista que as leis e as ações resultantes da aplicação da lei devem se manifestar de maneira factível⁹⁷. Ou seja, uma forma de se referir ao conjunto de métodos e estratégias utilizados para garantir a efetiva implementação do sistema legal.

A praticidade, praticabilidade, também poderá ser visualizada quando, ao se extrair os acontecimentos práticos do mundo fenomênico, valer-se desses para criação de normas, que terão atribuições dotadas de praticabilidade⁹⁸.

Com isso, a praticabilidade, também chamada de praticidade, pragmatismo ou factibilidade, pode ser entendida, no contexto jurídico, como o conjunto de métodos destinados a possibilitar a correta aplicação do sistema jurídico⁹⁹.

Pode-se dizer que a praticabilidade é uma categoria lógico-jurídica e não meramente jurídico-positiva, pois considera-se que essa ideia existe antes mesmo da criação do Direito como está definido, refletindo uma demanda do bom senso.

A aplicação do princípio da praticabilidade deve estar conforme os princípios éticos e morais ligados à justiça e à moralidade. Isso representa uma interpretação lógica, uma vez que esse princípio está inerentemente ligado ao processo de elaboração de leis, que sempre deve respeitar os preceitos e limites estabelecidos pela CF/88¹⁰⁰.

⁹⁶ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Atualizadores Nagib Slabi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 945.

⁹⁷ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 54.

⁹⁸ DAL PIVA, Altair Abner da Silva Eberle. **Reflexões críticas sobre a arbitragem no direito tributário**. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 56.

⁹⁹ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53.

¹⁰⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Capacidade Contributiva, Praticabilidade e o Deslocamento da Sujeição Passiva Tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 40, n. 50, p. 360-377, 2022, p. 367.

É nesta sistemática que se debate acerca da natureza jurídica da praticabilidade, se esta teria caráter principiológico ou técnico jurídico. Misabel Derzi¹⁰¹ defende a praticabilidade como um princípio autônomo, que tem característica constitucional, mesmo que não esteja positivado no ordenamento jurídico.

Regina Helena Costa, em sua visão, explica:¹⁰²:

A nossa ver, trata-se de autêntico princípio, e não simples regra jurídica, porque apresenta traços característicos daquela espécie normativa: (i) contém elevado grau de generalidade e abstração, irradiando seus efeitos sobre múltiplas normas; e (ii) contemplava valor considerado fundamental para a sociedade, qual seja, a viabilização da adequada execução do ordenamento jurídico, no campo tributário. Assim, laborará na delimitação do âmbito de atuação do legislador infraconstitucional, bem como na orientação dos agentes públicos acerca da interpretação e da aplicação a serem dadas a outras normas jurídico-tributárias.

Sacha Calmon e Eduardo Maneira¹⁰³ entendem a praticabilidade como técnica de aplicação normativa, sendo ela um atributo da legalidade, pois a praticabilidade como um princípio autônomo é considerado um princípio vazio, sendo seu motivo de existência a garantia da aplicação da legislação, mediante técnicas simplificadas.

De maneira diversa, Eduardo Morais da Rocha¹⁰⁴ compreende que a praticabilidade não se mune de todos os requisitos para se encaixar como princípio nem como uma técnica jurídica.

Um dos argumentos do porquê da praticabilidade não ser considerada como uma técnica é que seus efeitos se irradiam para outras áreas jurídicas, assim, para que pudesse ser considerada uma simples técnica, seus efeitos deveriam atingir somente uma área¹⁰⁵.

¹⁰¹ Apud ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 34.

¹⁰² COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 92-93.

¹⁰³ Apud ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 37.

¹⁰⁴ ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 38.

¹⁰⁵ ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 43.

No que diz respeito à impossibilidade de caracterização da praticabilidade como um princípio, Eduardo Morais da Rocha¹⁰⁶ aborda que, em relação à proteção de direitos, impossibilita conceituá-la como tal, tendo em vista que a proteção e a prevalência da supremacia do interesse público sobre o privado é um dos pontos centrais da praticabilidade e, este princípio, supremacia do interesse público, possui um cunho político (*policy*), tendo a praticabilidade uma correlação com está, tornando-se inviável sua caracterização como um princípio.

Com base nesses fundamentos, não sendo objetivo do presente estudo esgotar acerca da natureza jurídica da praticabilidade, pode-se concluir que a praticabilidade no direito refere-se à capacidade das normas de serem aplicadas em um contexto que considere tanto os fatos quanto os valores.

Adentrando na praticabilidade no âmbito tributário, é importante notar que a noção de praticabilidade, como um conceito técnico dentro do campo tributário, tem uma longa história. Adam Smith, já em 1776, destacava a necessidade de garantir a certeza e a aplicabilidade dos impostos como forma de assegurar igualdade e segurança jurídica para os contribuintes¹⁰⁷.

Regina Helena Costa¹⁰⁸ trabalhou os ensinamentos da doutrina alemã de Hans Wolfgang Arndt que define a praticabilidade na esfera tributária como “o conjunto de meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de fazer simples e viável execução das leis”.

Ainda tratando da doutrina alemã, Regina Helena Costa¹⁰⁹ apresenta os ensinamentos de Isensee em que a “praticidade é o nome que designa a totalidade das condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis”.

As pesquisas realizadas sobre a praticabilidade, em geral, tendem a concentrar-se nos limites de sua aplicação, ou seja, até que ponto as normas podem ser implementadas considerando outros princípios frequentemente usados para restringir o poder de tributar, como a capacidade contributiva e a igualdade¹¹⁰.

¹⁰⁶ ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 58-59.

¹⁰⁷ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 89.

¹⁰⁸ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 90.

¹⁰⁹ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 90.

¹¹⁰ DAL PIVA, Altair Abner da Silva Eberle. **Reflexões críticas sobre a arbitragem no direito tributário**. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 57.

Na área tributária, a prevalência do interesse público sobre o interesse privado pode ser compreendida como o equilíbrio entre a necessidade da eficiência na arrecadação de tributos e a garantia dos direitos dos contribuintes. Neste caso, é essencial agir de forma prática para garantir, a necessária arrecadação das receitas tributárias e, por outro, facilitar que os contribuintes cumpram suas obrigações fiscais de maneira eficaz.

Conforme exposto acima, nota-se a atuação da praticabilidade no âmbito tributário como uma forma de oportunizar o cumprimento das funções de arrecadação por parte do Estado e de cumprimento dos deveres do contribuinte.

A praticabilidade indica que, devido ao excesso de ações que a Administração Fazendária precisa executar, a lei ou regulamento procura simplificar esses processos, seja para fins de arrecadação ou fiscalização, resultando na prevalência da generalização por meio de presunções, em detrimento dos princípios da igualdade, supremacia do interesse público e da capacidade contributiva.

Diante do exposto, como sendo a praticabilidade uma forma de simplificação e efetivação da aplicação das normas, é que pode-se ver sua correlação com a transação tributária, visto que se trata de uma forma de solução dos conflitos envolvendo a Fazenda Pública e o particular de maneira mais célere e objetiva, facilitando a arrecadação por parte da Administração Tributária e o cumprimento das obrigações por parte do contribuinte.

3.4 Eficiência

A eficiência passou a ser compreendida como um princípio através da EC nº 19/1998¹¹¹, inserido no *caput* do art. 37 da CF/88. A eficiência, juntamente com os outros princípios da Administração Pública direta e indireta, direciona-a a atuar de maneira ágil, diligente e, ao mesmo tempo, com qualidade.

Inicialmente, cabe analisar o contexto amplo da eficiência, assim, verifica-se que o entendimento de eficiência/eficácia utilizado na Administração Pública difere-se do empregado pela economia, uma vez que o empresário poderá priorizar

¹¹¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 19, de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípio e normas da Administração Pública, Servidores e Agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1998/emendaconstitucional-19-4-junho-1998-372816-exposicaodemotivos-148914-pl.html> Acesso em: 25 out. 2024.

exclusivamente seus interesses e da sua empresa, enquanto na Administração Pública deverá ser observado a eficiência em relação ao interesse público e em observância aos demais princípios do direito.

Assim, quando se estiver diante de uma desconformidade entre a eficiência econômica e determinados valores fundamentais para a Administração Pública, deverá privilegiar os valores fundamentais, mesmo que provoque uma ineficiência ou redução da eficiência econômica¹¹².

Maria Sylvia Zanella Di Pietro¹¹³ aborda o princípio da eficiência sob duas perspectivas: uma é em relação à maneira como os agentes públicos devem realizar suas funções de forma eficaz, já a outra é no sentido de como a Administração Pública deve ser estruturada para aprimorar os serviços públicos.

Nos termos apresentados por Hely Lopes Meirelles¹¹⁴, a eficiência, enquanto princípio, requer que a atuação da Administração seja aplicada com competência e perfeição.

Este princípio busca levar a Administração Pública a um caminho menos custoso para os cofres públicos e, ao mesmo tempo, com a resolução célere dos conflitos, buscando a solução dos interesses públicos primários e secundários.

A eficiência, compreendida como um princípio, foi instituída devido à crescente insatisfação da sociedade com a entrega deficiente e ineficaz de serviços pela Administração e seus agentes designados. Seu propósito era orientar a Administração Pública para fornecer um serviço de qualidade superior aos seus cidadãos, assegurando o respeito aos direitos e prerrogativas dos administrados¹¹⁵.

Pode-se dizer que o dever do Estado ser eficiente deriva do princípio da finalidade pública ou da supremacia do interesse público sobre o particular, que determina que a Administração Pública só pode buscar resultados de interesse coletivo. Com isso, a eficiência da Administração só poderá ser avaliada com base

¹¹² JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024, p. 75. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559649822/>. Acesso em: 15 maio 2024.

¹¹³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023, p. 125. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559646784/>. Acesso em: 15 maio 2024.

¹¹⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 96.

¹¹⁵ OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária**. 18. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 83.

na obtenção dos resultados para os quais foi planejada, se esses resultados atendem ao interesse público ou não.

Verificado o princípio da eficiência em um contexto amplo, em que a Administração Pública deve ser eficaz na prestação dos seus serviços, sempre com a observância da legalidade e interesse público, torna-se pertinente analisar a eficiência no âmbito da transação tributária, em que pode ser compreendido como uma forma de fundamentação da transação, tendo em vista a busca para facilitar a solução das questões tributárias, através da diminuição da litigiosidade, custos e tempo de espera para solução dos conflitos¹¹⁶.

Tratando sobre a eficiência na seara tributária, Ives Gandra da Silva Martins, Rogério Vidal Gandra e Roberta Dutra¹¹⁷, no seu artigo sobre “A transação tributária como instrumento de eficácia do princípio da eficiência tributária”, tratam da seguinte forma:

Já o princípio da eficiência pode ser definido como a obrigação da Administração Pública de utilizar os recursos públicos do Estado com a maior pertinência e adequação possível em prol da sociedade, devendo ser examinado sob 03 aspectos: a) capacidade dispenditiva do Estado, que deve estar vinculada à correta utilização dos tributos arrecadados para o bem da comunidade; b) justiça da tributação e geração de desenvolvimento econômico e social, pela exata detecção dos limites da capacidade contributiva e das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida; c) justo combate à sonegação. Deve ser obedecido por todos os Poderes da Federação, inclusive pelo MP.

Nota-se, através da elucidação dos três aspectos que a eficiência, a necessidade de o Estado ser eficiente, abrange tanto a arrecadação dos tributos como a sua destinação, além do que, deverá ser respeitada a capacidade do contribuinte como uma forma de eficiência na Administração Tributária.

Uma gestão pública eficiente pode ser compreendida pelo uso dos métodos transparentes e objetivos, concentrado em metas que promovam o bem comum de forma simplificada, com baixo custo e menos burocracia. Assim, a transação

¹¹⁶ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em Matéria Tributária**. 2018. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, cap. 1, p. 64.

¹¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; DUTRA, Roberta de Amorim. A transação tributária como instrumento de eficácia do princípio da eficiência tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário), p. 131.

tributária, que visa solucionar de forma célere as questões envolvendo o Fisco e o particular, contribui para consecução do princípio da eficiência.

Diante do que foi apresentado até aqui, 2 (dois) aspectos se destacam como relevantes: o princípio da eficiência direciona a Administração para uma abordagem mais econômica e rápida na resolução de seus conflitos; ademais, a atividade administrativa deve buscar alcançar resultados de interesse público secundários para viabilizar o interesse público primário. Aplicando para a esfera tributária, a eficiência deve estar presente tanto para a atuação interna do Fisco como para o desempenho do próprio contribuinte¹¹⁸.

Dentro da perspectiva interna da atividade administrativa fiscal, resolver litígios por meio de transação é uma forma de refletir o princípio da eficiência na resolução das questões tributárias. Isso porque, ela aumenta a produtividade e a eficácia da arrecadação tributária, contribuindo para atender de forma otimizada às necessidades da coletividade e aos anseios da Administração Fazendária.

3.5 Impessoalidade

A impessoalidade é um princípio de caráter constitucional que está previsto no art. 37 da CF/88. De início, este princípio tem relação com a finalidade que deve orientar a atividade da Administração Pública. Assim, a Administração não pode operar com o fim de prejudicar ou ajudar pessoas definidas, tendo em vista que é o interesse público o ponto central de sua atuação e este deve ser amplo.

Sob outro ângulo, o princípio da impessoalidade atua no sentido de que os atos praticados pela Administração Pública são de responsabilidade do órgão ou da entidade administrativa que a representa e não ao agente que praticou o ato, sendo ele apenas um meio para que a vontade estatal seja exteriorizada¹¹⁹.

Neste sentido, se a ação exarada pelo Estado deve ser regida pela lei, o agente público só poderá realizar atos que atendam ao interesse público, sendo vedado a utilização da estrutura administrativa para atingir interesses pessoais ou de terceiros.

¹¹⁸ DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativa da obrigação tributária**. 2008. 252 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, cap. 2, p. 47.

¹¹⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023, p. 111. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559646784/>. Acesso em: 21 mar. 2024.

Ressalta Celso Spitzcovsky¹²⁰: “Em razão desse princípio, não fica a Administração proibida de estabelecer **discriminações**, mas tão somente aquelas que se revelem **gratuitas**” (grifos nossos). Dessa forma, eventuais diferenciações praticadas pela Administração não poderão ser de caráter pessoal, mas sim baseadas na legislação e com o propósito de benefício do interesse público.

No âmbito tributário, especificamente na transação tributária, objeto de análise do presente estudo, a impessoalidade está evidenciada quando, por exemplo, determinado time de futebol deseja pleitear a celebração de uma transação tributária, independente do agente público ser simpatizante ou não do time ora pleiteante, o tratamento a ser dado deve ser igual para todas as outras pessoas jurídicas que busquem transacionar seus passivos tributários¹²¹.

A celebração da transação em matéria tributária deve respeitar a impessoalidade, porém um dos principais desafios em relação à impessoalidade reside na discricionariedade acerca da realização desta transação. A falta de clareza ou precisão nas condições definidas pela norma pode levar a disparidades na forma como os acordos são celebrados, abrindo espaço para possíveis desvios de propósito¹²².

Dito isto, em relação à impessoalidade, especificamente na transação tributária, é conveniente ressaltar acerca da obrigatoriedade do tratamento isonômico a ser dado ao contribuinte, ou seja, as pessoas jurídicas que busquem a celebração da transação deverão receber tratamento igualitário não podendo haver diferenciação entre elas, entretanto, é possível diferenciações nas condições a serem estabelecidas, pois, caso contrário, estar-se-ia diante de uma mera adesão. Cabe ressaltar novamente que, não poderá o agente público beneficiar determinado contribuinte por ser simpatizante da atividade exercida pelo mesmo, deverá respeitar a impessoalidade e a igualdade, tema do tópico a seguir.

¹²⁰ SPITZCOVSKY, Celso. **Direito administrativo**. São Paulo: SRV Editora LTDA, 2024, p. 25. *E-book*. (Coleção esquematizado®). Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553622719/>. Acesso em: 15 maio 2024.

¹²¹ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 160 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, cap. 5, p. 107.

¹²² CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. **Transação tributária no Direito brasileiro**. 2020. 180 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, cap. 4, p. 61.

3.6 Igualde tributária

A igualdade vem expressa no texto constitucional no *caput* do art. 5º¹²³, dispondo que todos são iguais perante a lei. Também, está prevista no art. 150, II, também do texto constitucional, que dispõe em relação à impossibilidade dos entes federados instituírem tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo analisada sob a ótica do direito administrativo e tributário, ou seja, de forma delimitada, enquanto a igualdade prevista no art. 5º pode ser considerada uma igualdade ampla, para todo o sistema jurídico.

A igualdade enquanto princípio se divide em 2 (duas) vertentes: a igualdade formal, na qual todos devem ser tratados de forma igual perante a lei, e a igualdade material, na qual os iguais devem ser tratados de forma igual e aqueles considerados desiguais de maneira diversa respeitando as suas diferenças¹²⁴.

Paulo de Barros Carvalho¹²⁵ explica:

Isto não significa, contudo, que todos os contribuintes devam receber tratamento tributário igual, mas, sim, que as pessoas físicas ou jurídicas, encontrando-se em situações econômicas idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime tributário, com as particularidades que lhe forem próprias. Caberá a legislação de cada tributo, tomando em consideração as notas singulares das diversas classes de sujeitos passivos, eleger fatos distintivos que sejam hábeis para atender às especificidades dos casos submetidos à imposição, de tal maneira que se mantenha a correspondente equivalência entre as múltiplas situações empíricas sobre as quais haverá de incidir a percussão tributária.

O princípio da igualdade não exige que todos os contribuintes recebam exatamente o mesmo tratamento tributário, mas exige que aqueles que se encontrarem na mesma situação fiscal recebam tratamento semelhante, ou seja, conforme exemplo anteriormente usado ao se tratar da impessoalidade aplicável também ao princípio da igualdade, não poderá ocorrer a situação em que dois times

¹²³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 ago. 2023.

¹²⁴ NOHARA, Irene Patrícia D. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023, p. 315. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774289/>. Acesso em: 27 mar. 2024.

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 290.

de futebol em situações idênticas fiscalmente possuírem um manejo diferenciado somente pelo fato do administrador público ser torcedor de um determinado time.

Roque Antonio Carrazza¹²⁶, tratando sobre o princípio da igualdade tributária, aponta acerca da correlação entre este princípio e o princípio republicano, tendo em vista que este último requer que os contribuintes recebam tratamento isonômico, igualitário:

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional - por burla ao princípio republicano e ao da isonomia - a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.

Contudo, tem-se situações em que determinado contribuinte necessitará de tratamento diverso, tendo em vista suas peculiaridades, a exemplo da celebração de uma transação com determinado contribuinte que se encontre em recuperação judicial e, para sua celebração, busca condições especiais para quitação dos seus tributos, diferentemente de outro contribuinte que não se encontra em recuperação judicial, mas busca a transação tributária como uma forma de regularização fiscal, enquanto um busca a transação para sua sobrevivência, o outro contribuinte busca somente para regularização fiscal¹²⁷.

Em razão dessa diferenciação, é que surge o questionamento se a transação em matéria tributária não ocasionaria certa desigualdade no sistema tributário e, assim, ofender o princípio da igualdade tributária, pois, ao conceder descontos e reduzir o crédito tributário de determinado contribuinte ou possibilitar um tratamento diferenciado a este contribuinte, estaria ferindo a igualdade tributária. Contudo, tal argumentação não merece guarida, vez que, conforme já ressaltado, é da natureza do próprio princípio tratar igualmente os iguais e diferente os desiguais, ou seja, a celebração da transação tributária sob determinadas condições a um contribuinte específico não ofende a igualdade, mas tão somente a coloca em prática.

¹²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023, p. 87-88.

¹²⁷ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em Matéria Tributária**. 2018. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, cap. 2, p. 90.

Dito isto, a igualdade, na situação narrada, permanece em seu estado puro, pois a proibição é de tratamento diferenciado para contribuintes em situações idênticas, quando se estiver diante de contribuintes em situações diversas haverá tratamento diferenciado, o que não ofende o princípio da igualdade e a possibilidade de celebração da transação tributária.

4 NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1 Natureza jurídica

Antes de abordar a natureza jurídica do instituto da transação tributária, é oportuno tratar do instituto da natureza jurídica em um sentido *lato sensu*. Assim, cumpre informar acerca do significado do termo “natureza” que tem origem no *latim* do termo *natura*, que se refere ao conjunto amplo de seres e coisas que constituem o Universo¹²⁸.

Já no campo jurídico, o termo natureza se encarrega de tratar dos requisitos e atribuições primordiais que necessariamente devem vir com a própria coisa, como ressalta De Plácido e Silva¹²⁹: “Eles se mostram, por isso, a razão de ser, seja do ato, do contrato ou do negócio”. Pode ser compreendida como uma forma de classificação dos institutos jurídicos, verificando qual é a natureza jurídica de determinado ato, por exemplo, tema do presente estudo, da transação tributária.

Permanecendo no campo da natureza jurídica *lato sensu*, Flávio Tartuce¹³⁰ aborda acerca da natureza jurídica dos contratos: “Buscar a natureza jurídica de um determinado contrato é procurar classificá-lo dentre as mais diversas formas e espécies possíveis (categorização jurídica)”. O ramo é pertencente ao Direito Civil, contudo, pode-se extrair lições deste enunciado no sentido de que a busca pela natureza jurídica de determinado instituto jurídico é uma forma de classificação do mesmo.

A natureza jurídica pode ser compreendida como uma categorização de um instituto dentro do sistema jurídico, assim ela tem capacidade para identificar à qual classe determinado instituto jurídico pertence, para delimitar seu regime jurídico com suas regras e características específicas.

Dizer que determinado instituto jurídico possui certa natureza jurídica é colocá-lo em uma repartição que facilite sua utilização e compreensão, pois será

¹²⁸ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Atualizadores Nagib Slabi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 950.

¹²⁹ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Atualizadores Nagib Slabi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 950.

¹³⁰ TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em Espécie**. Rio de Janeiro: Forense. Grupo GEN, 2023, v. 3, p. 1. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559646913/>. Acesso em: 23 abr. 2024.

possível a elucidação das suas especificidades, o que contribui para sua aplicação pelos usuários.

Contudo, esse enquadramento não é de fácil aplicação, dado que sobre o mesmo instituto podem recair entendimentos diversos sobre sua natureza jurídica, a exemplo da transação que para o Direito Civil pode ser vista como uma espécie de contrato, e para o Direito Tributário como um contrato entre a Administração Pública e o particular ou, como um ato administrativo.

Diante disso, passa-se à análise da natureza jurídica da transação tributária para um eventual enquadramento do instituto aplicado no âmbito tributário.

4.2 Transação como ato administrativo

Verificou-se que a natureza jurídica é uma forma de delimitação de determinado instituto jurídico, contribuindo para identificação de qual regime jurídico este instituto pertence. É essencial para o ramo do Direito a separação dos institutos, cada um com sua natureza jurídica específica, para ser possível a interpretação e aplicação das leis deles derivados.

Neste sentido, é importante analisar a natureza jurídica da transação tributária, se esta poderá ser considerada como um contrato ou como um ato da Administração Pública, ou seja, qual enquadramento jurídico este instituto deverá ser submetido.

Diante do apresentado até o momento, a transação tributária é um instituto que visa a solução dos conflitos entre o Fisco e o contribuinte de maneira célere e consensual, tendo como uma de suas características as concessões mútuas a serem realizadas pelas partes, pois, caso somente uma das partes faça concessões, não se estará diante de uma transação, mas sim de mero ato unilateral de uma das partes.

Diante disso, para elucidar acerca da natureza jurídica da transação tributária, é importante esclarecer entorno do conceito de ato administrativo, que assim dispõe Maria Sylvania Zanella Di Pietro¹³¹:

¹³¹ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024, p. 204. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559649440/>. Acesso em: 28 maio 2024.

Para definir o ato administrativo, é necessário considerar os seguintes dados:

1. ele constitui declaração do Estado ou de quem lhe faça as vezes; é preferível falar em declaração do que em manifestação, porque aquela compreende sempre uma exteriorização do pensamento, enquanto a manifestação pode não ser exteriorizada; o próprio silêncio pode significar manifestação de vontade e produzir efeito jurídico, sem que corresponda a um ato administrativo; falando-se em Estado, abrangem-se tanto os órgãos do Poder Executivo como os dos demais Poderes, que também podem editar atos administrativos;
2. sujeita-se a regime jurídico administrativo, pois a Administração aparece com todas as prerrogativas e restrições próprias do poder público; com isto, afastam-se os atos de direito privado praticados pelo Estado;
3. produz efeitos jurídicos imediatos; com isso, distingue-se o ato administrativo da lei e afasta-se de seu conceito o regulamento que, quanto ao conteúdo, é ato normativo, mais semelhante à lei; e afastam-se também os atos não produtores de efeitos jurídicos diretos, como os atos materiais e os atos enunciativos;
4. é sempre passível de controle judicial;
5. sujeita-se à lei.

Diante do exposto pela autora, pode-se verificar que o ato administrativo pode ser compreendido como a manifestação do Estado ou de seu representante, gerando efeitos jurídicos conforme a legislação, sob o regime jurídico de direito público submetido ao controle do Poder Judiciário¹³².

O ato administrativo também pode ser entendido como um pronunciamento unilateral de vontade da Administração Pública, que tem como objetivo imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir ou declarar direitos, ou impor obrigações tanto para os administrados como para si própria¹³³.

Oportuno advertir que os atos administrativos diferem dos atos jurídicos em razão de serem executados por agentes públicos representantes do Estado. Tais atos são regidos pelo direito administrativo, tendo como característica a presunção de legitimidade. Os atos administrativos são passíveis de controle interno, ou seja, aquele realizado pela própria Administração Pública, como de controle externo a ser realizado pelo Poder Judiciário.

¹³² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024, p. 206. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559649440/>. Acesso em: 28 maio 2024.

¹³³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 152.

Não é unânime na doutrina a delimitação dos atributos do ato administrativo, fala-se em executoriedade, em presunção de legitimidade, em imperatividade, revogabilidade, tipicidade, estabilidade, impugnabilidade, exigibilidade. Contudo, é importante informar alguns desses atributos de maneira detalhada, considerando sua relevância, conforme posicionamento de Maria Sylvia Zanella Di Pietro¹³⁴.

A presunção de legitimidade atribuída ao ato administrativo está relacionada à necessidade de observância da lei para a prática do ato, assim, até que exista prova em contrário, presume-se que os atos administrativos estão de acordo com a legislação.

A imperatividade do ato administrativo é a característica que possibilita a imposição do ato aos administrados, sem a necessidade prévia de concordância destes. Esse atributo é o que diferencia o ato administrativo do ato de direito privado, vez que o ato privado não é capaz de criar obrigações para estranhos sem seu consentimento¹³⁵.

Também está presente a autoexecutoriedade, na qual o ato administrativo poderá ser executado sem a exigência de intervenção por parte do Poder Judiciário. Porém, ela não está presente em todos os atos, necessitando de prévia autorização legal para sua aplicação¹³⁶.

Por fim, a tipicidade é o atributo no qual o ato administrativo tem de atuar conforme as imposições legais, ou seja, para cada finalidade que a Administração almeja encontra-se um ato disposto em lei. Este atributo tem relação com o princípio da legalidade, em que a Administração Pública somente pode fazer aquilo que está na lei¹³⁷.

Em relação à concepção do que seria um ato administrativo, existem posicionamentos no sentido de que a transação tributária se trata de um ato

¹³⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024, p. 208. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559649440/>. Acesso em: 28 maio 2024.

¹³⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024, p. 207. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559649440/>. Acesso em: 28 maio 2024.

¹³⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024, p. 208. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559649440/>. Acesso em: 28 maio 2024.

¹³⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024, p. 209. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559649440/>. Acesso em: 28 maio 2024.

emanado pela autoridade estatal. Assim, entende Heleno Taveira Torres¹³⁸ que a transação tributária se trata de um “típico ato administrativo”, em que a Administração Pública e o contribuinte alcançam a solução consensual do conflito.

Neste mesmo sentido, Aliomar Baleeiro e Mizabel Derzi¹³⁹ entendem que a transação se trata de um ato administrativo, pois não cria obrigações, mas modifica e extingue as obrigações preexistentes.

A transação tributária também poderá ser visualizada como um ato jurídico originado pela Administração Pública, que antes de sua formalização permitiu a participação do contribuinte, influenciando no processo de criação e desenvolvimento do ato¹⁴⁰.

Importante trazer o posicionamento de Natalia de Nardi Dacomo¹⁴¹ explanado em sua tese de doutorado, entendendo a transação tributária como um ato administrativo:

Para nós, a transação é ato administrativo participativo, 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 participação do contribuinte no seu processo de produção.

Tratando da transação tributária como um contrato ou um ato administrativo, Francisco Sérgio Maia Alves¹⁴² entende que a relação entre a transação tributária e

¹³⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária**. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Maário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 313. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/001775000>. Acesso em: 28 maio 2024.

¹³⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.323. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>. Acesso em: 28 maio 2024.

¹⁴⁰ GAMA, Clairton Kubassewski. Transação em matéria tributária: natureza, consequências e segurança jurídica. **Revista de Estudos Jurídicos do STJ**, Brasília, v. 2, p. 184-217, dez. 2020. Disponível em: <https://rejuri.stj.jus.br/index.php/revistacientifica/issue/view/2/6>. Acesso em: 29 maio 2024.

¹⁴¹ DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativa da obrigação tributária**. 2008. 252 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, cap. 4, p. 115.

¹⁴² ALVES, Francisco Sérgio Maia. A transação tributária e o seu controle pelo Tribunal de Contas da União. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 376. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

sua natureza jurídica se concretiza através de um contrato administrativo, quando se estiver diante de uma transação por proposta individual e, diante de uma transação por adesão, será configurado como um ato administrativo participativo.

Do exposto pelo autor, é possível verificar que a depender da modalidade de transação a ser celebrada esta poderá ser considerada, ora como um contrato administrativo, ora como um ato administrativo, a exemplo da transação realizada em relação a créditos inscritos em dívida ativa da União, resultante de proposta individual da PGFN ou do contribuinte, ocorre uma etapa prévia de negociação em relação ao pagamento e condições para este. Esta ferramenta é regida pelas normas de direito público em razão da participação da autoridade Fazendária, sendo essencial a manifestação da vontade do contribuinte e da Administração. Diante disso, a modalidade informada se concretiza por meio de um contrato administrativo entre o contribuinte e a autoridade tributária.

De outro lado, na transação por adesão, a manifestação prévia do contribuinte é um requisito para a validade do ato administrativo unilateral da PGFN, que tem competência para aprovação do pedido. Diante disso, o particular estará sujeito à situação jurídica definida pelo edital da transação, com os direitos e obrigações que dela derivam. Portanto, essa modalidade de transação se materializa como um ato administrativo participativo¹⁴³.

Assim, caso os atos normativos específicos estabelecerem todas as circunstâncias da transação tributária, como condições de pagamento, descontos, respeitando os requisitos legais, possibilitando a autorização por parte da Administração Tributária e o aceite por parte do sujeito passivo, considera-se que não há um contrato, mas sim um ato, sendo participativo em razão da necessidade de participação do contribuinte¹⁴⁴.

Diante do exposto no presente tópico, verificam-se os argumentos utilizados para caracterização da transação tributária como um ato administrativo. Contudo, oportuno salientar que não é objetivo do presente estudo esgotar a problemática, nem auferir juízo de valor, mas sim expor as razões doutrinárias que levam à conclusão pela natureza de ato administrativo da transação tributária.

¹⁴³ ALVES, Francisco Sérgio Maia. A transação tributária e o seu controle pelo Tribunal de Contas da União. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 378. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

¹⁴⁴ FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Transação tributária: conceito, natureza jurídica e limites. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, IBDT, n. 54, ano 41, p. 25-45, 2023.

4.3 Transação como contrato

Visto anteriormente sobre a transação tributária como um ato administrativo emanado pela autoridade administrativa, cabe analisá-lo como um contrato a ser realizado entre a Administração Tributária e o sujeito passivo da relação jurídico tributária.

Contudo, antes de abordar acerca da natureza contratual, é importante tecer considerações em relação aos negócios jurídicos e aos contratos. O conceito de negócio jurídico abrange os atos de vontade destinados a produzir efeitos no mundo jurídico, podendo ser unilateral, bilateral ou plurilateral¹⁴⁵.

Neste sentido, o conceito de negócio jurídico está particularmente associado à ideia de autonomia e liberdade de escolha do indivíduo. De modo geral, é inconcebível que atualmente, alguém seja compelido a firmar um contrato. Assim, existe uma liberdade para decidir se o indivíduo aceita ou não firmar o negócio jurídico. As partes possuem, portanto, a prerrogativa de determinar os termos e as consequências que decorrem do negócio jurídico¹⁴⁶.

O negócio jurídico e a transação tributária possuem algo em comum em relação à finalidade. O primeiro visa a criação, modificação ou extinção de direitos e obrigações com base na vontade das partes, e a transação tributária visa a pacificação de conflitos com a finalidade específica de resolver dívidas tributárias de modo que seja vantajoso tanto para o Estado quanto para o contribuinte. A função social do negócio jurídico, que se reflete na transação, é mais restrita, dado o caráter vinculante do interesse público.

Conforme já abordado, a transação tributária tem como característica a necessidade de concessões mútuas entre as partes, no caso da transação em matéria tributária essas concessões são entre o Fisco e o contribuinte. Assim, esta característica de concessões mútuas, cuja finalidade é encontrar um denominador comum entre as partes, é reconhecida como bilateralidade no âmbito contratual.

Os contratos podem ser caracterizados como um “negócio jurídico por excelência”, sendo definido como um acordo bilateral ou plurilateral com teor

¹⁴⁵ THEODORO JR., Humberto. **Negócio Jurídico**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2020, p. 56. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992835/>. Acesso em: 19 set. 2024.

¹⁴⁶ THEODORO JR., Humberto. **Negócio Jurídico**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2020, p. 67. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992835/>. Acesso em: 19 set. 2024.

patrimonial, baseado na autonomia privada. Neste sentido, os contratantes, através de suas manifestações de vontade, estabelecem os efeitos jurídicos desejados¹⁴⁷.

Conforme delimita Flavio Tartuce¹⁴⁸: “O contrato é um ato jurídico bilateral, dependente de pelo menos duas declarações de vontade, cujo objetivo é a criação, a alteração ou até mesmo a extinção de direitos e deveres de conteúdo patrimonial”.

A bilateralidade aplicada aos contratos está presente na transação realizada no âmbito civil, vez que, após divergências doutrinárias e evoluções legislativas, essa foi reconhecida como uma espécie de contrato pelo CC/2002, estando prevista no art. 840 do diploma, conforme já abordado anteriormente¹⁴⁹.

Para o Direito Civil, Maria Helena Diniz¹⁵⁰ entende que a transação possui natureza jurídica *sui generis*, ou seja, dupla natureza jurídica: a de negócio jurídico bilateral e a de pagamento indireto, pois visa tornar indiscutível no futuro aquilo que atualmente é litigioso ou incerto. Não será objeto do presente tópico a análise das divergências presentes no Direito Civil acerca da natureza jurídica da transação, mas coube somente demonstrar a existência dos posicionamentos presentes neste ramo.

Destaca-se que o CTN não mencionou que a transação tributária se trata de uma modalidade contratual. Enquanto no âmbito Civil a transação tem previsão expressa no CC/2002, a mesma premissa não se expande para o Direito Tributário, vez que a legislação que trata da transação tributária, assim como o CTN não mencionou sua natureza jurídica. Além do que a Lei nº 13.988/2020 trouxe três modalidades possíveis de transação tributária, cada uma com suas peculiaridades.

Adentrando na transação tributária sob a perspectiva contratual, é importante ressaltar que um dos argumentos utilizados para não caracterizar a transação como tal é que o contrato tem como função a criação de novas obrigações e a transação seria uma forma de extinção dessas obrigações. Porém, levanta-se a hipótese de

¹⁴⁷ GARCIA JR., Vanderlei. **Negócios Jurídicos**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022, p. 11. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620278/>. Acesso em: 20 set. 2024.

¹⁴⁸ TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em Espécie**. Rio de Janeiro: Forense. Grupo GEN, 2023, v. 3, p. 1. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559646913/>. Acesso em: 23 abr. 2024.

¹⁴⁹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 634.

¹⁵⁰ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 640.

que a transação é capaz de extinguir as obrigações existentes e criar novas obrigações, materializando assim uma novação.

Acerca da extinção das obrigações/crédito tributário, será melhor analisado no tópico seguinte, “4.4”. Porém, cabe adiantar que existem posicionamentos no sentido de considerar que a transação não é capaz de extinguir as obrigações/crédito tributário, pois sua extinção somente poderia ocorrer pela efetivação do pagamento, e não pela simples celebração da transação.

Analisando os pressupostos da relação contratual, primeiramente em relação à bilateralidade, imprescindível em uma relação contratual, também é possível verificá-la na transação tributária, uma vez que uma de suas principais características é a necessidade de concessões mútuas pelas partes, e a bilateralidade tem essa mesma característica, ou seja, que ambas as partes façam concessões para realizar um contrato, o que pavimenta o entendimento para natureza contratual da transação tributária.

Neste sentido, parece correto o enquadramento da transação como um contrato fiscal, pois mesmo que se trate de um ato da Administração Tributária, não se pode afastar que o referido ato é negociado de maneira consensual entre as partes, revestindo-se das características contratuais.

Importante frisar que a negociabilidade e a consensualidade da transação são características fundamentais do instituto. Mesmo que, no contexto tributário, ela ocorra por meio de um ato administrativo e, diferentemente do Direito Civil, não seja exatamente um contrato, ela ainda faz parte do fenômeno contratual¹⁵¹.

Assim, dado a negociabilidade da transação, a sua natureza contratual em matéria tributária se torna mais clara. Porém, a natureza contratual e a necessidade de concessões mútuas entre as partes, não se tornam prerrogativas para a autoridade tributária celebrar a transação da mesma forma que o particular celebra no âmbito civil, pois para o âmbito tributário é necessário a obediência do que disciplina a legislação, neste caso, a Lei nº 13.988/2020, prevendo ela diferentes modalidades de transação juntamente com seus requisitos e regramentos.

Outra característica que demonstra a natureza contratual da transação é a licitude do objeto transacionado. Comparando-se com a transação civil, nota-se que o objeto da transação, a satisfação do crédito tributário, é lícito, assim as

¹⁵¹ MACEDO, Erick. **Contratos tributários**. 2020. 165 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, Cap. 8, p. 149.

concessões feitas para este fim, que se baseiam na discricionariedade concedidas para a Administração Pública são respaldadas pela lei, ou seja, possuindo mais um dos pressupostos para configuração da natureza contratual do instituto¹⁵².

Entretanto, o posicionamento que se parece mais adequado ao se tratar da natureza jurídica da transação tributária é o adotado por Francisco Maia Alves¹⁵³, que dependendo da modalidade de transação a ser realizada será um contrato fiscal ou um ato administrativo. Deste modo, no caso das transações de créditos inscritos em dívida ativa tributária da União decorrente de proposta individual da PGFN ou do sujeito passivo, poderá ser considerado como um contrato administrativo. De outro lado, quando se tratar de uma transação por adesão, que necessita da manifestação prévia de concordância do devedor, estar-se-á diante de uma transação tributária mediante ato administrativo participativo.

Corroborando com esse entendimento, André Borges Coelho de Miranda Freire¹⁵⁴ também entendem que quando se tratar de uma autorização legal para transação que não disponha das cláusulas específicas, como as concessões mútuas a serem realizadas, estar-se-á diante de um contrato firmado pelas partes da relação jurídica tributária, pois, conforme já abordado, um contrato é um negócio jurídico que tem como característica a bilateralidade em que as partes estabelecem, modificam ou extinguem direitos.

O possível entendimento pela natureza híbrida da transação tributária faz com que ela se situe em uma zona cinzenta entre o ato administrativo e o contrato. É um acordo, porém vinculado a condições legais rígidas; é bilateral, mas dentro de uma assimetria de poderes; é um negócio jurídico, mas restrito pelo interesse público¹⁵⁵. Essas características reforçam a importância de diferenciá-la claramente de contratos e negócios jurídicos, em geral.

¹⁵² PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 160 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, cap. 7, p. 119.

¹⁵³ ALVES, Francisco Sérgio Maia. A transação tributária e o seu controle pelo Tribunal de Contas da União. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 378. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

¹⁵⁴ FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Transação tributária: conceito, natureza jurídica e limites. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, IBDT, n. 54, ano 41, p. 25-45, 2023.

¹⁵⁵ ALVES, Vinicius Augustus de Vasconcelos Rezende. **Transação tributária federal à luz da igualdade: análise do modelo inaugurado pela lei nº13.988/2020**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023, p. 60.

Neste sentido, a transação tributária possui pontos em comum com o contrato e o negócio jurídico de maneira geral, apresenta características e objetivos específicos que devem ser avaliados com base nos princípios constitucionais tributários e nas normas que regulam a atuação administrativa.

4.4 Transação como forma de extinção do crédito tributário

Visto acerca da possibilidade de a transação tributária possuir natureza jurídica de ato administrativo ou de contrato, importa evidenciar acerca da transação tributária como uma forma de extinção do crédito tributário.

Já ressaltado nos capítulos anteriores, a transação tributária está prevista no CTN no art. 156, III, como forma de extinção do crédito tributário, juntamente com outras possibilidades, como o pagamento, compensação, remissão, dentre outras.

Importante ressaltar que as possibilidades de extinção do crédito tributário podem se dar ou não através do pagamento, uma vez que não são todas as hipóteses de extinção do crédito tributário que tem como pressuposto para a sua extinção o pagamento, a exemplo dos casos em que se extingue o crédito tributário em razão da perda do direito da Administração Fazendária exigir o tributo, decorrente do vencimento do prazo para constituição do crédito tributário e para a consumação da sua cobrança, situação que ocorre nas prescrições e decadências, ou das decisões administrativas ou judiciais que extinguem o crédito tributário¹⁵⁶.

Não é questão pacificada na doutrina, como ensina Leandro Paulsen, de que a transação tributária pode ser compreendida como um mecanismo formal para extinção do crédito, ou seja, seu conteúdo equivale a outras formas extintivas, que incluem remissão, anistia, compensação, anulação parcial do crédito, compromisso de pagamento ou dação em pagamento. O autor aponta outros autores que coadunam com seu pensamento, como Sacha Calmon Navarro Coelho que entende que a transação não acarreta pagamento, mas sim opera uma possibilidade de pagamento. No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho que entende que a celebração da transação não é causa extintiva do crédito, mas sim seu efetivo

¹⁵⁶ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 160 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, cap. 7, p. 122.

pagamento¹⁵⁷. Em sentido contrário, Luís Eduardo Schoueri¹⁵⁸ entende que a transação acarreta na extinção do crédito, tendo em vista que com a sua celebração ocorre uma novação da dívida. Já Hugo de Brito Machado¹⁵⁹ compreende que ocorre a extinção parcial do crédito, tendo em vista que o Fisco deixa de exigí-lo ao pôr fim a controversa.

Diante do apresentado no art. 156, questiona-se em relação ao momento em que se daria a extinção do crédito tributário, se a mera assinatura do termo de transação seria o suficiente para a extinção do crédito tributário, ou se somente após a concretização definitiva do pagamento.

Conforme expõe Paulo de Barros Carvalho¹⁶⁰:

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

Para Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁶¹:

Transacionar não é pagar; é operar para possibilitar o pagar. É *modus faciendi*, tem feito processual, preparatório do pagamento. Por meio de uma transação, muita vez ocorre pagamento em moeda consorciado a pagamento por compensação, a aplicação de remissões e anistias, ou mesmo a dação em pagamento de coisa diversa do dinheiro.

Concorda-se com o autor no sentido de que, mesmo que ocorram concessões mútuas, usualmente permanece um valor a ser pago pelo contribuinte, sendo este pagamento responsável por, ao final, extinguir o crédito tributário. Contudo, não se pode ignorar a transação como causa extintiva do crédito tributário, pois quando

¹⁵⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023, p. 271. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 27 abr. 2024.

¹⁵⁸ SCHOUERI, Luis E. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva Jur, 2024, p. 398. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620586/>. Acesso em: 10 jun. 2024.

¹⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, Fórum, ano 5, n. 28, jul. 2007, p. 56.

¹⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Noeses, 2023. p. 496-497.

¹⁶¹ COELHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 587. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 27 abr. 2024.

ocorrer concessões por parte do Fisco, a exemplo da dispensa total ou parcial de multas e juros, ou do valor do tributo, será a transação que efetivamente extinguirá o vínculo jurídico. Além disso, pode ocorrer que a Fazenda dispense completamente o crédito tributário para que o contribuinte, em troca, pague outro que estava sendo contestado, ocorrendo a extinção do primeiro crédito através da transação.

Hugo de Brito Machado¹⁶² ostenta o entendimento de que a extinção do crédito tributário poderá se dar somente em relação ao montante do crédito que a Fazenda cedeu, podendo se falar em extinção do crédito tributário. Caso contrário, apesar de a transação estar regulamentada como uma das formas de extinção do crédito tributário, ela não será capaz de extingui-lo completamente.

Segundo Leandro Paulsen¹⁶³:

Efetivamente, se o sujeito ativo da relação tributária abre mão de parte do seu crédito – o que tem o efeito de uma remissão ou anistia –, nessa parte, a transação produz, por si mesma, efeito extintivo do crédito, sujeito, porém, à condição resolutória do não cumprimento, pelo contribuinte, dos compromissos por ele assumidos como contrapartida no instrumento de transação. Portanto, a transação pode, ela própria, produzir a extinção condicionada de parte do crédito. A transação poderá, até mesmo, implicar a extinção de todo o crédito tributário se o saldo considerado devido for satisfeito, por exemplo, mediante compensação formalizada com todos os detalhes no próprio instrumento da transação. Em regra, porém, a transação não extinguirá todo o crédito. Sempre que a realização do crédito, acordada na transação, depender de um ato posterior do contribuinte, a extinção dessa parte do crédito terá sido diferida para esse ato a se realizar em momento futuro. Dependerá do cumprimento, pelo contribuinte, do compromisso assumido, que pode ser, por exemplo, o de efetuar o pagamento em tal data ou em tantas prestações.

No mesmo sentido, ambos entendem que a transação tributária por si só não é capaz de extinguir o crédito tributário, porém faz-se ressalvas para tal entendimento. Inicialmente, em relação à produção, efeitos que podem advir da transação como de remissão ou anistia de determinado crédito, o que corresponder a este montante poderá ser considerado como extinção do crédito por meio da transação. Contudo, via de regra, a transação não extinguirá o crédito, pois sempre

¹⁶² MACHADO, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, Fórum, ano 5, n. 28, jul. 2007, p. 56.

¹⁶³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023, p. 271. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786553627185/>. Acesso em: 27 abr. 2024.

que a transação implicar na prática de um ato posterior do contribuinte a extinção será diferida e condicionada ao cumprimento do acordado¹⁶⁴.

Cumprir informar que podem as partes, Fisco e contribuinte, transacionar para que desta transação se resulte em um pagamento instantâneo e integral da quantia devida, resultando na extinção imediata do crédito tributário, assim se configurando a extinção do crédito tributário através da transação. Contudo, conforme já comentado, pode-se convencionar o pagamento de maneira parcelada do crédito, ou estabelecer condicionantes para eventuais descontos e pagamentos, o que contribuiu para o entendimento de que a transação serve como uma forma de pavimentação do caminho para extinção do crédito tributário.

Neste sentido, Luís Eduardo Schoueri¹⁶⁵:

É bem verdade que se prevê, também, pagamento parcelado, mas, nesse caso, a transação não opera imediatamente, já que celebrada com condição do pagamento das parcelas: o que se tem é suspensão da exigibilidade, por conta do parcelamento concedido; completado este, opera, aí sim, a transação e dá-se o efeito da extinção.

[...]

O raciocínio deve ser claro: a transação implica novação. Uma vez concluída, ela extingue o crédito tributário, por força do art. 171 do Código Tributário Nacional. O que surge em seu lugar é um novo crédito, resultado da transação. Claro que esse crédito tem natureza pública, mas seu “fato gerador” é a própria transação.

Observa-se que o autor trouxe uma nova perspectiva para extinção do crédito através da transação, pois considera que ela implica em uma novação, ou seja, ela extingue o crédito tributário existente e é capaz de criar uma nova obrigação que terá como lastro a transação celebrada, se dando, assim, a constituição de um novo crédito tributário.

Importante ressaltar o entendimento exarado por Fernanda Drummond Parisi¹⁶⁶:

¹⁶⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023, p. 273. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 27 abr. 2024.

¹⁶⁵ SCHOUERI, Luis E. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva Jur, 2024, p. 398. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620586/>. Acesso em: 10 jun. 2024.

¹⁶⁶ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 160 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, cap. 7, p. 124.

Em sentido diametralmente oposto, 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 jurídica, sendo esta nova relação jurídica a que decorre do consenso das partes.

[...]

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.

No mesmo sentido adotado por Schoueri, entendeu a autora que a celebração da transação implicará em uma novação, surgindo, então, um novo crédito tributário originário da transação, sendo o anterior, originário do lançamento, considerado como extinto. Também entende pelo caráter novatório Vinícius Rezende Alves¹⁶⁷: “A avença implicaria a novação e o crédito até então tributário se extinguiria e, em seu lugar, nasceria um crédito fazendário, nos termos pactuados”.

De outro lado, Pontes de Miranda¹⁶⁸, no campo do Direito Civil, entende que a finalidade da transação é eliminar a incerteza ou o conflito existente, e não extinguir as dívidas, obrigações, ações, exceções, direitos ou pretensões. O autor ainda se opõe à ideia apresentada pelo antigo CC/1916 no sentido de que a transação apresentaria efeito extintivo. Ainda assim ressalta que a transação não substitui uma dívida por outra, como ocorre na novação, mas envolve o reconhecimento e a renúncia de direitos em relação à dívida existente.

Cabe trazer, a título de informação, acerca da transação realizada em outros países, como a exemplo da realizada nos Estados Unidos da América (EUA), em que se divide em 2 (duas) possibilidades: os *closing agreements* (acordos terminativos); e os *offers in compromise* (ofertas de compromisso). A primeira opção são acordos realizados de maneira extrajudicial entre o Fisco e os contribuintes e, celebrado o acordo, este coloca fim, de maneira definitiva, na problemática antes mesmo de ser levada ao tribunal. Já a segunda opção, trata-se de uma proposta para pagamento em dinheiro realizada pelo contribuinte em quantia

¹⁶⁷ ALVES, Vinicius Augustus de Vasconcelos Rezende. **Transação tributária federal à luz da igualdade**: análise do modelo inaugurado pela lei nº13.988/2020. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023, p. 59.

¹⁶⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Parte Especial, Tomo XXV. Atualização de Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012, p. 195.

inferior ao seu débito, podendo a autoridade administrativa aceitar ou não a proposta oferecida¹⁶⁹.

Observa-se que em ambas as possibilidades a controvérsia existente será resolvida, ou seja, será extinto o respectivo crédito que o Fisco possui com determinado contribuinte, tendo em vista que no sistema norte-americano as condutas que visam o resultado são priorizadas ao invés do formalismo conhecido no sistema jurídico brasileiro.

Diante do exposto no presente tópico, foi possível verificar a divergência acerca do momento em que se considera extinto o crédito tributário, se com a assinatura do termo de transação já poderá se considerar extinto o crédito, ou se somente após cumpridas as exigências impostas no termo de transação como a realização do pagamento, ou, ainda, se a transação implica em uma novação do crédito em que se extingue o crédito anterior e gera nova obrigação proveniente do termo de transação. Neste contexto, longe de esgotar a problemática, parece mais adequado considerar o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho de que a transação serve como um meio para o fim que é o pagamento.

¹⁶⁹ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A experiência estrangeira em relação à transação em matéria tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 337-338. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

5 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO

Como já citado anteriormente, a transação tem como característica a necessidade de concessões mútuas pelas partes envolvidas. No caso da transação em matéria tributária, essas concessões partem tanto da Fazenda Pública como do contribuinte transacionante.

Ante a necessidade de concessões pelas partes e as consequências que dela possam ocorrer, como descontos em relação à multa, aos juros ou ao próprio valor do débito surge o questionamento em relação ao interesse público decorrente da arrecadação dos tributos, que, ao celebrar a transação tributária e necessariamente fazer concessões em relação à parte do crédito tributário, o Fisco estaria dispondo de um direito público que é o do recebimento dos tributos devidos.

Nesta mesma sistemática, residiria eventual renúncia de receita que estaria sendo praticada ao celebrar a transação tributária, com possíveis descontos concedidos ao contribuinte, deixando a Fazenda de arrecadar o valor integral do crédito tributário.

Entretanto, de outro lado, estaria o princípio da legalidade, já abordado em tópicos anteriores, que possibilita eventual disposição do interesse público realizado pela transação tributária, quando feito mediante lei.

Diante disso, busca-se no presente capítulo o estudo em relação à transação tributária e uma eventual ofensa ao interesse público e, também, no tocante à possível renúncia de receita decorrente da concessão de descontos ao contribuinte para pagamento do crédito tributário.

5.1 Interesse público primário e secundário

Acerca do interesse público, este já foi abordado, ainda que de maneira sucinta, quando se tratou do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular em que se pode verificar que este princípio diz respeito ao direito do todo, da sociedade, porém não se confunde com a soma dos interesses individuais.

Contudo, dada a vasta extensão do tema cabe inicialmente a análise sobre sua conceituação e características. O interesse público em sentido amplo procura evidenciar a relação entre pessoas e coisas, onde a pessoa exerce poderes,

direitos, vantagens ou prerrogativas sobre as coisas, ou seja, a pretensão do sujeito sobre algo.

No que diz respeito ao interesse público primário, é aquele em que a Administração deve buscar o desempenho autêntico de sua função, pois envolvem os interesses da coletividade como um todo. De outro lado, os interesses públicos secundários são os interesses imediatos da Administração Pública, sem levar em consideração os interesses da coletividade, tendo relação com arrecadação das receitas públicas¹⁷⁰.

Assim, considera-se que há o interesse público primário quando a atividade do Estado visa seu próprio motivo de existência, quando busca alcançar os objetivos que justifiquem sua manutenção. Por outro lado, entende-se por interesse público secundário quando o objetivo do ato é satisfazer aos interesses da própria entidade pública¹⁷¹.

Ainda sobre o interesse público primário, cumpre informar que este refere-se ao bem-estar de toda a sociedade, incluindo os interesses de cada cidadão reconhecidos como públicos. O Estado protege interesses essenciais para a sociedade, tais como saúde, segurança, lazer, os quais são definidos pelo ordenamento jurídico como “interesse público”, sendo esses direitos, em uma primeira análise, considerados primários e indisponíveis.

No âmbito tributário, o interesse público primário está relacionado ao recebimento de receitas provenientes do pagamento dos tributos, e o interesse público secundário tem relação com o desejo do Estado manifestado através da Administração Tributária, de como este ente exerce seus poderes para consecução dos seus objetivos.

Importante salientar que, no que diz respeito ao Direito Tributário, o interesse público secundário serve para operacionalizar o interesse público primário. Diante disso, frequentemente, o interesse secundário é suplantado para viabilizar o interesse primário, como ocorre com as isenções fiscais que pavimentam o acesso da população a certos bens e consumos.

¹⁷⁰ NOHARA, Irene Patrícia D. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023, p. 78. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774289/>. Acesso em: 27 mar. 2024.

¹⁷¹ MACEDO, Erick. **Contratos tributários**. 2020. 165 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, Cap. 6, p. 110.

Desta maneira, o interesse primário conduz as finalidades das normas tributárias e, de outro lado, o interesse secundário orienta a maneira de como as normas tributárias serão aplicadas e administradas, pois, ao se instituir um novo tributo, é necessário verificar quais seus impactos na sociedade, ou seja, verificar o interesse primário da sociedade e, também, sua praticabilidade e isonomia, observando o interesse público secundário¹⁷².

A conexão gerada entre esses interesses também se manifesta no processo de criação das leis, uma vez que os legisladores ao elaborarem as leis tributárias, precisam equilibrar a necessidade de arrecadar recursos suficientes para manutenção do Estado, obediência ao interesse público primário, com a necessidade de não sobrecarregar desproporcionalmente certos grupos de contribuintes, obediência ao interesse público secundário. Este equilíbrio é fundamental para a manutenção da legitimidade do sistema tributário e da garantia de aceitação pública das normas fiscais¹⁷³.

Diante do apresentado, de que o interesse público primário no âmbito tributário está relacionado a arrecadação dos tributos que visam o financiamento das atividades estatais, e o interesse público secundário serve para operacionalizar o interesse primário através da aplicação das normas tributárias, importante frisar que a celebração da transação tributária que tem o fim de resolver determinado litígio entre o Fisco e o contribuinte, acarretando a extinção do crédito tributário e no recebimento da quantia devida ao ente tributante, assegura a manutenção do interesse público primário, pois assegura o recebimento dos créditos tributários de maneira mais célere e eficiente para a Administração Pública.

De outro lado, o interesse público secundário dispõe que a transação tributária deve ser celebrada conforme os ditames legais, de forma equitativa, garantindo que todos os contribuintes tenham acesso a condições justas e isonômicas, e que haja a presença de concessões mútuas entre as partes

¹⁷² AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61. Acesso em: 12 jun. 2024.

¹⁷³ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em Matéria Tributária**. 2013. 245 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 79.

transacionantes não privilegiando o Fisco em detrimento do contribuinte ou de maneira contrária¹⁷⁴.

5.2 Atos administrativos vinculados e discricionários

Inicialmente cabe esclarecer, acerca do ato administrativo em sentido amplo, que se trata de uma manifestação de vontade exarada pela Administração Pública, capaz de produzir efeitos jurídicos, visando o cumprimento de suas finalidades, como dispõe Marçal Justen Filho¹⁷⁵: “Ato administrativo é uma manifestação de vontade apta a gerar efeitos jurídicos, produzida no exercício de função administrativa”.

Dado que os atos administrativos são capazes de gerar efeitos jurídicos, podendo com isso extinguir, alterar ou reconhecer direitos e obrigações, estes atos devem estar em consonância com os princípios que regem a Administração Pública, o princípio da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, conforme determina o art. 37¹⁷⁶, *caput* da CF/88.

Uma das bases que regem os atos administrativos é o princípio da legalidade que determina a atuação da Administração Pública que só poderá fazer aquilo que está previamente disposto na lei, ou seja, para que ela possa praticar determinado ato, é necessário a sua disposição e autorização na legislação.

Os atos administrativos possuem diversas classificações, elementos e/ou atributos que o caracterizam como um ato exarado pela Administração, não cabendo aqui uma análise detalhada de cada um deles, mas sim um breve resumo. Em relação aos atributos, são eles: presunção de legitimidade e veracidade, imperatividade, autoexecutoriedade e tipicidade. Já no que diz respeito aos

¹⁷⁴ CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. **Transação tributária no Direito brasileiro**. 2020. 180 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, cap. 4, p. 40.

¹⁷⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024, p. 149. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559649822/>. Acesso em: 15 maio 2024.

¹⁷⁶ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...].

elementos integrantes do ato administrativo, são eles: quanto ao sujeito, objeto, forma, finalidade e motivo¹⁷⁷.

Outra classificação importante é em relação aos atos administrativos vinculados e aos atos administrativos discricionários. Inicialmente, em relação aos atos administrativos vinculados, que dizem respeito aos atos que a lei previamente define, os elementos necessários para sua validade, incluindo os critérios de conveniência e oportunidade.

Nos atos vinculados, a função do agente público ficará limitada ao que está disciplinado na lei, ou seja, sua função será verificar o cumprimento dos requisitos legais e a aplicação da lei ao caso concreto, não possuindo margem para eventuais discricionariedades. Exemplo é a nomeação em concurso público, cumprindo o candidato os requisitos necessários para aprovação no certame, deverá o agente público nomeá-lo para o respectivo cargo¹⁷⁸.

Nos atos vinculados, a margem de escolha do agente público pode se dizer que é reduzida para zero, pois critérios de subjetivismos e valoração do ato são irrelevantes para sua prática, não podendo o agente adaptar ou modificar a sua atuação conforme as circunstâncias particulares da situação, sua atuação se limita exclusivamente na apuração dos requisitos legais que enquadrem o sujeito ao pedido realizado, sem juízo de valor sobre a escolha.

Adentrando em relação aos atos administrativos discricionários, a lei concede à Administração Pública certa autonomia nas suas decisões, não restringindo a atuação administrativa, mas, de certa forma, ampliando sua atuação, consentindo que o agente faça um juízo de conveniência e oportunidade na tomada de decisão.

A discricionariedade pode ser compreendida como uma forma de regulamentação da atividade administrativa, tendo como característica o poder-dever concedido à Administração Pública para decidir com base na avaliação da melhor solução para o caso específico, de acordo com os limites dispostos na lei.

Neste sentido, a discricionariedade pode ser compreendida como um poder previamente delimitado pelo legislador que, ao definir determinado ato, deixou intencionalmente uma lacuna para a livre decisão da Administração Pública, fazendo

¹⁷⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024, p. 217. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559649440/>. Acesso em: 28 maio 2024.

¹⁷⁸ NOHARA, Irene Patrícia D. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023, p. 169. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774289/>. Acesso em: 27 mar. 2024.

com que qualquer decisão, que venha a ser tomada dentro deste espaço, possa ser considerada legal¹⁷⁹.

A liberdade concedida à Administração Pública possibilita que esta ajuste a sua atuação, levando em consideração as especificidades de cada situação para melhor eficiência e celeridade na gestão por ela desempenhada. Contudo, é importante ressaltar que a discricionariedade não é sinônimo para arbitrariedades, pois deverá ser exercida dentro dos princípios da Administração Pública e sempre em respeito à legalidade.

A possibilidade da inserção dos atos discricionários pode ser justificada pela incapacidade da legislação antecipar todas as situações que o administrador público terá de enfrentar e, também, a depender da situação enfrentada e considerando as peculiaridades do caso concreto, será preferível conceder ao administrador público certa margem de liberdade na tomada de decisão.

No que diz respeito à transação tributária, abordou-se anteriormente acerca da sua natureza jurídica se esta pode ser compreendida como um contrato ou um ato administrativo, entendeu-se que dependerá do modelo de transação a ser celebrado para sua classificação, ora como um contrato, ora como um ato administrativo. Porém, no presente tópico, cabe analisá-la na figura de um ato administrativo para melhor elucidação dos atos administrativos vinculados e discricionários.

Assim, a legislação que regulamenta a transação tributária no âmbito Federal, Lei nº 13.988/2020, logo em seu art. 1º, § 1º, estabelece que: “A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público”¹⁸⁰. Verifica-se que no respectivo parágrafo está previsto o juízo de conveniência e oportunidade a ser exercido pela Administração Pública para celebração da transação tributária.

Neste sentido, verifica-se a relação dos atos discricionários exarados pela Administração Pública, que contam com os critérios de conveniência e oportunidade,

¹⁷⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024, p. 224. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559649440/>. Acesso em: 28 maio 2024.

¹⁸⁰ BRASIL. **Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n. 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 10 maio 2024.

da mesma forma que a transação tributária necessita da observância do juízo de conveniência e oportunidade.

Em síntese, longe de abordar todos os aspectos pertencentes aos atos administrativos, foi possível verificar que ambos possuem funções importantes no sistema administrativo público, tendo cada um suas características e modalidades de aplicação, necessitando os atos discricionários de maior cautela na sua utilização, tendo em vista a liberdade conferida ao agente público para sua prática, evitando, assim, eventuais injustiças ou abusos a serem praticados pelo Estado em razão desse poder conferido aos seus agentes públicos.

5.3 Possibilidade de celebração da transação tributária sem ofensa ao interesse público

Visto no presente trabalho acerca das divisões entre os interesses públicos primário e interesses públicos secundário, em relação aos atos administrativos vinculados e discricionários, cabe analisar a celebração da transação em relação ao interesse público estatal na arrecadação dos tributos.

Conforme já abordado anteriormente, o interesse público, a sua supremacia está relacionada à necessidade de o agente público atuar em favor de toda coletividade e não em favor do seu interesse particular ou do interesse particular de um cidadão em específico.

Neste sentido, considerando que os tributos visam contribuir com a manutenção das políticas públicas do Estado, a sua arrecadação se torna tarefa essencial para os agentes públicos.

Diante disso, a transação tributária se torna relevante para contribuir com esta sistemática, uma vez que possibilita a recuperação dos créditos aos cofres públicos de maneira mais célere e eficaz, evitando a morosidade do judiciário na recuperação deste crédito, pois, no âmbito tributário, o interesse público se expressa diante da necessidade de arrecadação de tributos para o financiamento dos serviços essenciais do Estado, como segurança, saúde, educação.

Tratando sobre o tema, Yuri Aurelio Nascimento ensina¹⁸¹:

¹⁸¹ CARDOSO, Yuri Aurelio Nascimento Arantes. **Transação tributária, uma realidade no Brasil**. 2021. 124 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Instituto Brasiliense de Direito Público, São Paulo, 2021, cap. 3, p. 47.

Como tornar evidente o interesse público? Essa indagação encontra respaldo em alguns argumentos: o contribuinte, quando litiga em face do Estado, traz consigo o estigma de um processo moroso seja no alcance de um provimento jurisdicional favorável, seja no recebimento dos valores devidos. Nesses primeiros aspectos, a transação em matéria tributária tem respaldo do interesse público para sua implementação, uma vez que o resultado e o recebimento do que é de direito ao contribuinte seriam alcançados com celeridade e satisfatividade.

A celebração da transação tributária, envolvendo os créditos da Administração Pública, além de contribuir para diminuição dos litígios, envolvendo a Fazenda Pública e o contribuinte, faz com que os créditos objetos desses litígios sejam recuperados para os cofres públicos de maneira mais célere, sem a necessidade de aguardar a finalização do trâmite processual.

Certamente, a transação tributária é um mecanismo que demonstra a eficiência da Administração Tributária na recuperação dos créditos tributários, pois, ao invés de comprometer a indisponibilidade do crédito, fortalece este princípio. Apesar de ocorrer uma certa flexibilização no termo da indisponibilidade do crédito tributário, em razão da necessidade de concessões mútuas entre as partes da transação, onde o Fisco eventualmente renúncia parte de seu crédito, ocorre o fortalecimento do termo, pois, ao possibilitar a recuperação do crédito, contribui para manutenção das atividades estatais.

A efetivação da transação ocasiona a entrada aos cofres públicos de parte do débito considerada indisponível, que será quitada conforme os termos dispostos na transação. Nestes termos, a parcela relevante do crédito tributário, que não é oferecida como concessão para viabilizar a transação, será garantida pelo próprio termo que ocorreu a transação. Este termo reflete a concessão dos créditos tributários, preservando a parte não dispensada pelo Fisco.

Outro ponto que merece destaque é no sentido de que se a celebração da transação tributária, com eventuais descontos do montante total do crédito tributário, geraria uma caracterização de renúncia de receita por parte da Fazenda Pública.

Assim, para verificar este questionamento, deve-se analisar a Lei Complementar (LC) nº 101/2000¹⁸², que trata da responsabilidade fiscal, e, em seu art. 14, estabelece que a autorização de incentivos ou benefícios tributários que

¹⁸² BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 23 set. 2024.

ocasionem a renúncia de receita devem ser acompanhados de uma estimativa do impacto orçamentário e financeiro correspondente ao exercício em que entrar em vigor e nos dois anos subsequentes; incluir uma demonstração de que a receita renunciada foi considerada na estimativa da receita orçamentária e que não prejudicará as metas fiscais, ou esteja acompanhada de medidas que compensem essa renúncia.

A problemática pode se desenvolver no sentido de que se a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) poderia ser aplicada ao instituto da transação em matéria tributária, tendo em vista que não está expressamente prevista no texto legal. É necessário analisar se as concessões mútuas feitas pela Fazenda Pública podem ser classificadas como “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”¹⁸³.

Oportuno ressaltar que a transação tem natureza bilateral, envolvendo concessões mútuas pelas partes transacionantes, e, em caso de renúncia sem que haja reciprocidade, não poderá se falar em transação, mas sim em mera renúncia realizada por apenas uma das partes. A ausência da transação no art. 14 da LRF, como uma das formas de renúncia, não pode ser classificada como um lapso do legislador, mas sim uma opção alinhada com as características da transação tributária¹⁸⁴.

Neste sentido, Fernanda Parisi ressalta¹⁸⁵:

Finalmente, defende-se que em vez de se considerar a indisponibilidade do crédito tributário como limitadora do direito de transacionar dos entes públicos, haja vista que o objeto da transação seria indisponível, deve-se levar em consideração: (i) a relatividade e disponibilidade parcial dos créditos tributários, já de há muito existente no ordenamento jurídico, dada a existência da remissão, anistia, parcelamentos e diferimentos do crédito tributário; (ii) a transação tributária coaduna-se com o princípio, vez que viabiliza o recebimento do crédito tributário que se pretende proteger ao lhe rotular de indisponível.

¹⁸³ MICKELBERG, Michelle Camini. **Transação em matéria tributária: fundamentos para uma regulamentação em âmbito federal**. 2018. 201 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 111.

¹⁸⁴ PUJOL, Rafael de Almeida. **Transação tributária no Brasil: perspectivas da análise econômica do direito**. 2017. 229 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017, cap. 3, p. 107.

¹⁸⁵ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 160 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, cap. 5, p. 105.

Portanto, a transação em matéria tributária se revela como um instrumento justo e eficiente, capaz de ordenar os interesses do Estado e dos contribuintes, ao mesmo tempo que preserva a unidade do princípio da indisponibilidade do crédito tributário e não ocasiona renúncia de receita. Ela permite que a Administração Tributária recupere quantia substancial de seus créditos, mesmo que seja necessário concessões de parte deles, não sendo um obstáculo, mas sim um instrumento aliado para manutenção de uma Administração Fiscal eficiente e equilibrada.

6 MODALIDADES DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA DISPOSTAS NA LEI Nº 13.988/2020

6.1 Pressupostos gerais da Lei nº 13.988/2020

Já citada no presente trabalho, ainda que de forma sucinta, a Lei nº 13.988/2020 dispõe sobre a transação tributária no âmbito da União, suas principais características e exigências, cabendo, neste momento, uma análise mais aprofundada sobre a legislação mencionada, verificando os seus pressupostos necessários para celebração da transação.

Antes da análise da legislação, importante frisar que, assim como a lei concede ao administrador público a discricionariedade para realizar determinados atos, a CF/88 confere ao legislador infraconstitucional a competência para legislar sobre determinadas matérias, contudo, sempre respeitando os limites de discricionariedade que lhe são concedidos, seja de forma implícita ou explícita, pelo Texto Supremo. Isso implica que o legislador não possui liberdade absoluta para abordar determinada matéria conforme lhe convier, pois essa conveniência e oportunidade é restrita pela CF/88¹⁸⁶.

Dito isto, logo em seu art. 1º, a legislação previu que a lei regulamentará os requisitos e condições para que as partes realizem transação resolutiva de litígio, sejam os créditos de natureza tributária ou não tributária.

Importante informar o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁷ sobre o termo terminação de litígio, que, na sua visão, o termo litígio alcança as controvérsias administrativas, tendo em vista que o legislador não seguiu rigorosamente as expressões técnicas, assim não se vislumbra uma concepção restritiva do termo litígio, mas sim ampla, conforme permitido pela Lei nº 13.988/2020 em seu art. 2º, I e II. Veja-se:

Ao contrário do que sucede no Direito Civil, em que a transação tanto previne como termina o litígio, nos quadrantes do Direito Tributário só se admite a transação terminativa. Há de existir litígio para que as partes, compondo seus mútuos interesses, transijam. Agora,

¹⁸⁶ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 54.

¹⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Noeses, 2023. p. 497.

divergem os autores a propósito das proporções semânticas do vocábulo *litígio*. Querem alguns que se trate de conflito de interesses deduzido judicialmente, ao passo que outros estendem a acepção a ponto de abranger as controvérsias meramente administrativas. Concordamos com a segunda alternativa. O legislador do Código não primou pela rigorosa observância das expressões técnicas, e não vemos por que o entendimento mais largo viria em detrimento do instituto ou da racionalidade do sistema. Essa, aliás, foi a via estabelecida nos termos da Lei 13.988/2020 que admitiu, na esfera federal, o cabimento de transação também para débitos inscritos em dívida ativa e em contencioso administrativo (art. 2º, I e II)¹⁸⁸.

Assim, o termo “terminativa de litígio” poderá abranger tanto as questões judiciais como as questões administrativas. Diante disso, ainda no art. 1º, está previsto a capacidade concedida à União de realizar a transação com base em critérios de conveniência e oportunidade, desde que atenda ao interesse público, permitindo que a autoridade administrativa execute um ato discricionário na definição do crédito tributário, desafiando a garantia da reserva legal absoluta que regula a atividade administrativa de lançamento¹⁸⁹.

No § 2º do art. 1º, a lei elenca alguns princípios que devem ser observados para celebração da transação tributária, sendo eles: isonomia, capacidade contributiva, transparência, moralidade, razoável duração do processo, eficiência e publicidade.

Compete destacar em relação ao princípio da transparência, que é um dos pilares centrais na sistemática da transação tributária, uma vez que obriga a divulgação das transações celebradas. Porém, ainda no art. 1º, § 3º, a lei possibilita que a transparência sofra limitações quando se tratar de questões que sejam protegidas por sigilo, surgindo o questionamento acerca desta limitação, uma vez que este sigilo impossibilitaria a verificação do tratamento oferecido ao contribuinte para apuração do cumprimento do princípio da isonomia, se o tratamento oferecido ao contribuinte é isonômico em relação ao tratamento oferecido aos outros contribuintes que celebraram a transação tributária.

Em matéria tributária, a obrigação de observância da isonomia é ainda maior, uma vez que a celebração de uma transação tributária com uma empresa de

¹⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Noeses, 2023. p. 497.

¹⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. A transação e o princípio da legalidade tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 141. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

determinado setor econômico poderá desorganizar o ambiente do livre mercado se suas concorrentes não alcançarem termos congêneres. Desta forma, a delimitação dos requisitos prévios e abstratos da transação por adesão e das propostas individuais devem ser cuidadosamente delineadas, visto que a aplicação prática e a repetição das convenções limitarão os juízos de conveniência e oportunidade para os casos semelhantes¹⁹⁰.

Nos incisos do art. 3º¹⁹¹ estabelecem-se condicionantes direcionadas aos contribuintes para celebração da transação tributária, onde o contribuinte não poderá utilizar a transação de forma abusiva para prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa, não utilizar pessoa natural ou jurídica com o fim de dissimular, valores ou bens em prejuízo da Fazenda Pública federal, não poderá alienar bens ou direitos sem a comunicação prévia ao órgão competente, deverá desistir de impugnações ou recursos administrativos e renunciar a quaisquer alegações de direito referente ao crédito a ser transacionado e renunciar a quaisquer alegações de direito, atual ou futura referente a ações judiciais.

Essas condicionantes são pressupostos que competem ao contribuinte a sua observância, cabendo à Fazenda Pública a verificação prévia e o acompanhamento no decorrer do acordo das restrições impostas pela legislação, aqui não possuindo margem de discricionariedade do agente estatal para autorizar, por exemplo, impugnações judiciais futuras por parte do contribuinte referente aos créditos transacionados, uma vez que a legislação assim limitou essas impugnações.

¹⁹⁰ AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em:

https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61. Acesso em: 12 jun. 2024.

¹⁹¹ Art. 3º A proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e estará condicionada, no mínimo, à assunção pelo devedor dos compromissos de:

I - não utilizar a transação de forma abusiva, com a finalidade de limitar, de falsear ou de prejudicar, de qualquer forma, a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica;

II - não utilizar pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, os seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública federal;

III - não alienar nem onerar bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigido em lei;

IV - desistir das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos; e

V - renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea c do inciso III do **caput** do art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

Adiante, nos incisos do art. 4º, estão previstas as hipóteses que acarretam resolução da transação, sejam elas praticadas pelo contribuinte, ou pela autoridade Fazendária; dentre elas está a alteração das condições de solvência do devedor, prática de crimes contra a Administração e vícios de consentimento, também em relação ao edital ou termo, prática de prevaricação ou de corrupção passiva, entre outras. Em razão dessas hipóteses, a legislação estabeleceu cláusulas resolutivas expressas, o que assegura maior segurança jurídica à transação tributária¹⁹².

Oportuno ressaltar o disposto no § 4º¹⁹³ do art. 4º, em relação aos contribuintes que tiverem sua transação rescindida, que estes ficaram proibidos de celebrar nova transação, pelo prazo de dois anos, contados da data de rescisão, mesmo que se trate de débitos distintos.

Em seguida, o art. 5º trata das vedações para celebração da transação, com o fim de garantir a plenitude das transações tributárias. Conforme o inciso I, é proibida qualquer transação que acarrete redução de multas de natureza penal. O inciso II, alínea “a” e “b”, veda a concessão de descontos sobre créditos referentes ao Simples Nacional e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) até que haja autorização específica por meio de LC ou do Conselho Curador, respectivamente. Além disso, o inciso III, por sua vez, veda as transações que envolvam devedores contumazes, conforme definição prevista em lei específica.

Em relação ao devedor contumaz, oportuno pontuar que até o momento não se foi editada lei específica tratando sobre o tema, o que se encontra em andamento no Congresso Nacional é o PL nº 1.646/2019¹⁹⁴, que propõe medidas de combate ao devedor contumaz e fortalecimento na cobrança das dívidas ativas. O art. 1º do projeto, de forma ampla e não específica, define como devedor contumaz o contribuinte, cujo comportamento fiscal seja marcado pela inadimplência substancial e reiterada de tributos. No § 1º especifica-se que a inadimplência substancial e reiterada se dá em razão da existência de débitos, em nome do devedor ou de

¹⁹² CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. **Transação tributária no Direito brasileiro**. 2020. 180 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, cap. 8, p. 163 e 164.

¹⁹³ Art. 4º [...]

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

¹⁹⁴ BRASIL. **Projeto de Lei nº 1.646/2019**. Estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa e altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2194879>. Acesso em: 08 jul. 2024.

pessoas físicas, ou jurídicas a ele vinculadas, inscritos ou não em dívida ativa da União, com valor superior a R\$ 15.000.000,00, em situação irregular por um período determinado¹⁹⁵.

Prosseguindo na análise do art. 5º, seus parágrafos adicionam mais nuances restritivas. O § 1º proíbe a acumulação de reduções oferecidas por edital com outras já asseguradas na legislação para os créditos incluídos na proposta de transação. Adiante, no § 2º fica estabelecido que as propostas de transação que envolvam a redução do valor do crédito devem obrigatoriamente aplicar um percentual de redução nos encargos legais não inferior ao aplicado às multas e aos juros de mora. Por fim, o § 3º determina que a rejeição da autorização pelo Conselho Curador do FGTS deverá ser expressa e fundamentada, considerando-se a anuência tácita após vinte dias úteis sem manifestação, após a comunicação da abertura do edital pela PGFN, para adesão ou da proposta de transação individual.

Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado assim resumem¹⁹⁶:

Em resumo, quando a lei permite que a transação tributária: (a) fique sujeita ao juízo de conveniência e oportunidade da Administração; (b) tenha em seu termo condições não previstas em lei; (c) envolva créditos não litigiosos; (d) decorra de proposta individual; (e) fique protegida por sigilo fiscal, está a atribuir ao Fisco a faculdade de escolher com quem, quando, o que e como transacionar.

Assim, pode-se dizer que os juízos de conveniência e oportunidade, que atendam ao interesse público e às condições expressas na lei, são pressupostos essenciais para celebração da transação tributária, em que tanto a Fazenda Pública como o contribuinte devem observar.

Com isso, diante do apresentado, verificou-se os pressupostos, expressos na Lei nº 13.988/2020, para ser possível a celebração da transação tributária, contribuem para maior segurança jurídica dos contribuintes na hora de formalizarem a transação tributária, vez que poderão ter acesso às informações de outras

¹⁹⁵ TORRES, Silva Faber; REZENDE, Flávia Romano de. O devedor contumaz na transação tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 353. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

¹⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. A transação e o princípio da legalidade tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 143. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

transações, garantindo a isonomia de tratamento, dentre outros pressupostos tratados no presente tópico.

6.2 Da transação na cobrança de créditos da União e de suas autarquias e fundações públicas

O presente trabalho visa analisar a transação tributária no âmbito da União e os limites da Fazenda Pública. Diante disso, torna-se oportuno explorar de uma maneira mais aprofundada em relação às modalidades de transação dispostas na Lei nº 13.988/2020, para facilitar a compreensão do instituto e suas regulamentações.

A Lei nº 13.988/2020 apresenta 3 (três) modalidades de transação, sendo a primeira ordenada no Capítulo II, denominada “Da transação na cobrança de créditos da União e de suas autarquias e fundações públicas”. Essa modalidade é uma das mais abrangentes, pois pode ser proposta pela PGFN, pela Procuradoria-Geral Federal (PGF) e pela Procuradoria-Geral do Banco Central (PGBC), seja de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor, ou pela Procuradoria-Geral da União (PGU).

A legislação, em seu art. 10-A¹⁹⁷, também autoriza a realização de transações envolvendo créditos tributários que estejam no contencioso administrativo fiscal, podendo ser proposto o acordo pela Secretaria Especial da RFB, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor.

Nesta modalidade de transação, os benefícios que podem ser concedidos ao contribuinte estão previamente delimitados no art. 11, onde permitem a concessão de descontos sobre multas, juros de mora e encargos legais para créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação. Além dos descontos, a transação pode oferecer prazos e formas de pagamento especiais, incluindo diferimento e moratória. Também é autorizada a substituição ou alienação de garantias e constrições, o que possibilita a flexibilização dos devedores na negociação de suas dívidas.

¹⁹⁷ Art. 10-A. A transação na cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal poderá ser proposta pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor, observada a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Outro ponto de destaque é a possibilidade de utilizar créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para amortizar a dívida tributária. Essa técnica permite que até 70% do saldo remanescente, após descontos, seja quitado através desses créditos. Também é possível a utilização de precatórios ou direitos creditórios com sentença transitada em julgado para amortização de dívidas tributárias, proporcionando mais uma forma de contribuir para a resolução dos débitos tributários.

Esta modalidade de transação possui algumas restrições, disciplinadas no § 2º do art. 11, onde se veda a redução do montante principal do crédito e a redução superior a 65% do valor total dos créditos a serem transacionados, não podendo o prazo para quitação superar 120 meses. De maneira diversa, no § 3º é permitido uma redução máxima de até 70% e um prazo de quitação ampliado de 145 meses para pessoas naturais, Microempresas (MEs) e Empresas de Pequeno Porte (EPPs).

A proposta de transação não possui capacidade de suspender a exigibilidade dos créditos nem o andamento das execuções fiscais, exceto se houver convenção entre o Fisco e o contribuinte para suspensão do processo, o que permite o juízo de discricionariedade do Fisco na verificação da viabilidade de conceder a suspensão da exigibilidade do crédito ou do andamento da execução fiscal.

Importante destacar que, em relação à transação tributária figurar como uma forma de novação do crédito tributário, o § 3º do art. 12 expressa que “a proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos”. Assim, aparentemente, o debate acerca da transação tributária ocasionar novação do crédito tributário estaria superado.

A competência concedida pela legislação para a assinatura do termo de transação é do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário Especial da RFB, seja diretamente ou através de autoridade delegada. Quando se tratar de transação por adesão, esta deverá ser realizada por meio eletrônico, conforme dispõe o § 2º do art. 13.

Adiante, o art. 14 concede ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional e ao Secretário Especial da RFB a responsabilidade de disciplinar os procedimentos necessários à aplicação da transação, incluindo critérios para aceitação, concessão de descontos e rescisão do acordo, visando a uniformidade e clareza nas regras aplicáveis.

Diante do apresentado, esta modalidade de transação apresenta a possibilidade de ser realizada por adesão, ou mediante proposta individual a ser realizada pelo contribuinte, diferente das demais modalidades que se realizam através da adesão.

6.3 Da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica

Esta modalidade de transação está prevista no Capítulo III, art. 16 e seguintes da Lei nº 13.988/2020; ela permite que o Ministro da Economia, com base em pareceres da PGFN e da Secretaria Especial da RFB, proponha soluções para disputas tributárias que afetam um número significativo de contribuintes ou de segmentos econômicos.

Importante ressaltar que essa modalidade de transação não é uma forma de reconhecimento de validade das teses que envolvam o litígio transacionado. Uma vez que, conforme o § 1º do art. 16, a proposta de transação deve ser visualizada apenas como uma medida que proporciona a solução do litígio existente, sem que possa ser considerada como um precedente jurídico.

O § 3º do art. 16 cuidou de elucidar acerca do que se considera como controvérsia jurídica relevante e disseminada, sendo as questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

Se tratando de uma transação que será realizada por adesão do contribuinte às condições previamente estabelecidas pelo Fisco, é necessário que ocorra sua divulgação, devendo ser divulgada na imprensa oficial e nos sítios dos respectivos órgãos na internet, conforme dispõe o art. 17¹⁹⁸.

As concessões previamente autorizadas pela legislação estão presentes nos §§ 2º e 4º do art. 17, e limitam os descontos a 50% do crédito tributário, com prazo máximo de quitação de 84 meses, e de até 65% do crédito tributário, com prazo máximo de quitação de 120 meses. Tratando-se de pessoas físicas, MEs e EPPs, o desconto pode chegar até 70%, com prazo máximo para quitação de 145 meses.

¹⁹⁸ Art. 17. A proposta de transação por adesão será divulgada na imprensa oficial e nos sítios dos respectivos órgãos na internet, mediante edital que especifique, de maneira objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda Nacional propõe a transação no contencioso tributário, aberta à adesão de todos os sujeitos passivos que se enquadrem nessas hipóteses e que satisfaçam às condições previstas nesta Lei e no edital.

Outro requisito estabelecido pela legislação é que a transação só poderá ser celebrada se na data de publicação do edital, o contribuinte estiver inscrito em dívida ativa, ação judicial, embargos à execução fiscal ou recurso administrativo pendente de julgamento definitivo, que seja relativo à tese objeto da transação almejada e, a transação será rescindida quando estiver em desacordo com decisão judicial definitiva prolatada antes da celebração da transação.

Ponto que merece destaque é que, com a apresentação da solicitação de adesão, a transação suspende a tramitação dos processos administrativos referente aos créditos objeto da transação, contudo, não é capaz de suspender a exigibilidade dos créditos tributários definitivamente constituídos, conforme os §§ 4º e 5º do art. 19.

Prosseguindo, o art. 20 proíbe a celebração de nova transação referente ao mesmo crédito tributário e impede a oferta de transação nos casos em que a jurisprudência ou ato normativo sejam desfavoráveis a Fazenda Nacional e, no art. 21, a legislação delega ao Ministro da Economia os atos de regulamentação da transação disposta no Capítulo III.

Em resumo, o objetivo principal é diminuir os custos relacionados ao contencioso fiscal e reduzir o volume de processos tributários. Em verdade, são selecionados temas tributários altamente controversos que geram inúmeras disputas judiciais para serem resolvidos por meio desta modalidade de transação¹⁹⁹.

6.4 Da transação na cobrança de relevante interesse regulatório para as autarquias e fundações públicas federais

Introduzida pela Lei nº 14.973/2024²⁰⁰, a nova modalidade de transação trata da cobrança de relevante interesse regulatório para as autarquias e fundações federais. No art. 22-C da Lei nº 13.988/2020, a legislação autoriza a PGF a propor transação aos devedores que possuam dívida ativa com as autarquias e fundações públicas federais, de natureza não tributária, desde que possua relevante interesse regulatório previamente reconhecido por ato do Advogado-Geral da União.

¹⁹⁹ RODRIGUES, Maria Júlia Campelo Lima. **Transação tributária federal como causa extintiva do crédito tributário da União**. 2023. 190 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023, cap. 8, p. 101.

²⁰⁰ BRASIL. **Lei nº 14.973 de 16 de setembro de 2024**. Estabelece regime de transição para contribuição substitutiva. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2024/Lei/L14973.htm#art19. Acesso em: 02 out. 2024.

Acerca do que se consideraria “relevante interesse regulatório”, o § 1º²⁰¹ do art. 22-C dispõe que quando o equacionamento de dívidas for necessário para assegurar as políticas públicas ou os serviços públicos prestados pelas autarquias e fundações públicas federais credoras, será considerado relevante interesse regulatório.

O § 2º do art. 22-C estabelece que o reconhecimento do relevante interesse regulatório será realizado por ato do Advogado-Geral da União, com base em manifestação fundamentada dos dirigentes máximos das autarquias e fundações públicas envolvidas, a partir de diretrizes específicas.

Entre as diretrizes previstas, destaca-se a necessidade de delimitar com clareza o universo de devedores, respeitando os princípios de isonomia e impessoalidade, o que impede a adoção de transação de alcance geral, garantindo um tratamento específico e adequado a cada situação. Essa delimitação objetiva é crucial para evitar favorecimentos e assegurar que as transações sejam propostas dentro de parâmetros legais.

Além disso, o inciso II do § 2º exige que a indicação dos pressupostos que justificam o interesse regulatório considere aspectos como a manutenção das atividades de agentes econômicos regulados, o desempenho de políticas públicas e a preservação do caráter pedagógico das multas aplicadas no exercício do poder de polícia. Esses elementos demonstram que a transação tem uma função mais ampla do que a simples recuperação de créditos, buscando, também, promover o desenvolvimento econômico e social.

Um aspecto inovador do dispositivo é a possibilidade de substituir os meios convencionais de cobrança por transações, quando isso representar vantagens sociais, ambientais, econômicas, de segurança ou saúde. Essa previsão reflete uma tendência moderna de utilizar a transação como ferramenta para resolver conflitos sem recorrer a processos judiciais demorados, com potencial para evitar o agravamento de problemas regulatórios ou de prestação de serviços públicos.

Adicionalmente, a Lei nº 14.973/2024 estabelece a necessidade de Análise de Impacto Regulatório (AIR) no caso de agências reguladoras, conforme previsto na Lei nº 13.848/2019. Isso assegura que as decisões sobre transações sejam

²⁰¹ § 1º Considera-se presente o relevante interesse regulatório quando o equacionamento de dívidas for necessário para assegurar as políticas públicas ou os serviços públicos prestados pelas autarquias e fundações públicas federais credoras. (Incluído pela Lei nº 14.973, de 2024).

baseadas em uma avaliação criteriosa dos possíveis impactos sobre o setor regulado, protegendo o interesse público.

O art. 22-D amplia o campo de atuação da PGF, permitindo a proposta de transações tanto de forma individual quanto por adesão. Essa flexibilidade assegura que as autarquias e fundações possam adaptar as soluções às suas necessidades específicas, sempre que identificarem uma oportunidade vantajosa para a Administração Pública e para a regularização dos débitos.

Outro ponto relevante é a suspensão das execuções fiscais com a apresentação da proposta de transação, o que representa um alívio imediato para os devedores enquanto se busca uma solução negociada para os débitos. Contudo, essa suspensão pode ser recusada pela PGF se houver justificativa fundamentada, conferindo ao órgão autonomia para avaliar cada caso de forma individualizada.

Por fim, o art. 22-E delega ao Advogado-Geral da União a regulamentação da transação, garantindo que as diretrizes gerais sejam adequadamente adaptadas e operacionalizadas, promovendo maior eficiência e clareza no processo de execução dessa nova ferramenta de gestão de créditos públicos.

6.5 Da transação por adesão no contencioso de pequeno valor

Por fim, a última modalidade de transação prevista na legislação, em seu Capítulo IV, art. 23 ao 27-A, que trata das transações por adesão no contencioso de pequeno valor, em que compete, ao Ministro de Estado da Economia regulamentar o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor e compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional e ao Secretário Especial da RFB, a celebração da transação.

A adoção de métodos alternativos para solução dos conflitos, como a transação envolvendo pequeno valor, deve respeitar os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência.

No parágrafo único do art. 23, a legislação delimita que os litígios que envolvam pequeno valor serão julgados em última instância por um órgão colegiado da Delegacia da RFB de Julgamento da Secretaria Especial da RFB.

Esta modalidade de transação poderá ocorrer durante a pendência de impugnação, recurso ou reclamação administrativa, bem como no processo de

cobrança de dívida ativa da União, possibilitando a ampliação de oportunidades para que os contribuintes e a Administração Tributária cheguem a um acordo²⁰².

Será considerado como contencioso tributário de pequeno valor aquele crédito tributário que esteja em discussão, não ultrapasse 60 salários-mínimos e envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte.

Esta modalidade de transação possibilita a quitação em até 60 meses e, se diferenciando das outras modalidades, oferece descontos de até 50% do valor total do crédito, que incidem somente sobre juros e multa sem a possibilidade de redução do montante principal, também possibilita a cumulação de benefícios dispostos nos incisos do art. 25²⁰³.

Em síntese, esta modalidade de transação oferece um mecanismo eficiente para resolução das questões que envolvam pequeno valor que não superem 60 salários-mínimos, facilitando a recuperação rápida dos créditos tributários.

²⁰² RODRIGUES, Maria Júlia Campelo Lima. **Transação tributária federal como causa extintiva do crédito tributário da União**. 2023. 190 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023, cap. 8, p. 101.

²⁰³ Art. 25. A transação de que trata este Capítulo poderá contemplar os seguintes benefícios:
I - concessão de descontos, observado o limite máximo de 50% (cinquenta por cento) do valor total do crédito;
II - oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória, obedecido o prazo máximo de quitação de 60 (sessenta) meses; e
III - oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constrações.
§ 1º É permitida a cumulação dos benefícios previstos nos incisos I, II e III do **caput** deste artigo.

7 LIMITES DA FAZENDA PÚBLICA

Firmadas as premissas que orientam o presente trabalho acerca da transação tributária, bem como da atuação da Fazenda Pública na celebração da transação tributária, chega-se no momento de abordar em relação às limitações de atuação da Fazenda Pública no CTN e na Lei Federal nº 13.988/2020 para celebração da transação tributária.

7.1 Limitações no Código Tributário Nacional

Já analisado no presente trabalho acerca da presença da transação tributária no CTN, inicialmente prevista no art. 156, inciso III, como uma das formas de extinção do crédito tributário e, no art. 171, que introduziu o instituto no sistema tributário, condicionando sua aplicação a criação de lei regulamentadora.

De início, já é possível verificar que a atuação da Fazenda Pública para celebração da transação tributária está limitada à existência de uma lei que regulamente o instituto, uma vez que, conforme já analisado quando se tratou do princípio da legalidade, a Administração Pública só poderá fazer aquilo que está previsto na lei, diferentemente do particular que poderá fazer tudo aquilo que não está proibido por ela.

Acerca da necessidade de lei regulamentadora, é ponto pacífico na doutrina, embora haja divergências quanto às características que essa norma deve ter, especialmente no que se refere à obrigatoriedade de uma lei específica ou à viabilidade de uma legislação mais ampla que conceda certa margem de discricionariedade ao Poder Executivo²⁰⁴.

A necessidade de autorização legal específica é resultado da natureza *ex lege* da obrigação tributária, o que também explica o caráter excepcional dessa forma de extinção, que só é permitida em casos de litígios devidamente formalizados e que possua prévia regulamentação da legislação²⁰⁵.

²⁰⁴ ALVES, Vinicius Augustus de Vasconcelos Rezende. **Transação tributária federal à luz da igualdade**: análise do modelo inaugurado pela lei nº13.988/2020. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023, p. 36.

²⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. A transação e o princípio da legalidade tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária**: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 139. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

A legalidade também implica dizer que a Fazenda Pública não possui liberdade absoluta para transacionar, pois deve se ater às balizas impostas pelo legislador. As concessões que podem ser oferecidas pela Fazenda Pública, portanto, estão condicionadas às previsões legais, que garantem o equilíbrio entre a necessidade do Estado arrecadar com a possibilidade de resolução dos conflitos fiscais de forma mais célere e eficiente²⁰⁶.

Ainda em relação à legalidade, o parágrafo único do art. 171, estabelece que a lei será a responsável por indicar a autoridade competente para autorizar a transação tributária em cada caso concreto.

Outro ponto que pode configurar uma limitação à Fazenda é o princípio da indisponibilidade do interesse público, que impõe a ela a incumbência de zelar pela arrecadação dos tributos de forma intransigente. Os recursos arrecadados são destinados ao financiamento das políticas públicas e, conseqüentemente, ao cumprimento das funções do Estado. A transação tributária, ainda que represente uma forma de solução consensual de litígios, não pode implicar renúncia de receita de forma desarrazoada ou desproporcional. Assim, a Fazenda deve garantir que as concessões feitas no âmbito da transação não comprometam o interesse público envolvido na arrecadação dos tributos²⁰⁷.

Importante destacar acerca da necessidade de observância da igualdade entre os contribuintes. A transação tributária não poderá servir de instrumento para tratamento diferenciado e injusto entre os contribuintes que estejam em situações semelhantes. O princípio da igualdade impede que a Fazenda Pública realize transações que beneficiem apenas determinados contribuintes ou que criem privilégios indevidos.

A utilização da transação tributária deve ser feita de forma a equilibrar os interesses da Fazenda Pública com os direitos dos contribuintes. A Fazenda não pode impor condições abusivas ou excessivamente gravosas aos contribuintes, tampouco renunciar de forma desmedida os créditos que são devidos ao erário. A

²⁰⁶ RIBEIRO, Gabriella Alencar. Transação tributária: renúncia de direitos ou concessões mútuas? *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 152. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

²⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. A transação e o princípio da legalidade tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 139. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

transação tributária, nesse sentido, deve buscar o equilíbrio entre a arrecadação justa e a solução eficiente dos litígios fiscais²⁰⁸.

Conforme já abordado no tópico 2.2 do presente trabalho, o art. 171 do CTN, que institui a transação tributária, possui pressupostos que devem ser observados para a regulamentação da transação tributária. Estes pressupostos também podem ser entendidos como os limites que recaem sobre a Fazenda Pública ao buscar a celebração da transação tributária. Um deles, talvez o mais importante, como já informado, é a observância da legalidade na qual a Fazenda Pública está vinculada para celebração da transação, pois é na lei que estarão as diretrizes a serem seguidas por ela para realização da transação.

Outro ponto é em relação à necessidade de concessões mútuas pelas partes transacionantes, que poderia ser considerada como uma limitação à Fazenda. Essa mutualidade impede que uma das partes se beneficie unilateralmente, forçando ambas a cederem suas pretensões. A Fazenda Pública, ao aceitar transacionar, não pode simplesmente conceder benefícios ao contribuinte sem que haja contrapartidas claras e objetivas, da mesma forma que o contribuinte terá de ceder a determinadas demandas para viabilizar o acordo.

A necessidade de concessões mútuas protege o sistema tributário de possíveis abusos, assegurando que a transação tributária não seja vista como uma forma de perdão irrestrito de dívidas tributárias. A concessão unilateral por parte da Fazenda Pública poderia se configurar uma ofensa ao princípio da indisponibilidade do interesse público, pois ocasionaria a renúncia de tributos essenciais ao cumprimento das obrigações do Estado.

Outra limitação, que pode ser considerada também, está nos dizeres do art. 171, no qual estabelece que a transação importará em determinação do litígio. Contudo, a necessidade da existência de um litígio gera diferentes posicionamentos. Inicialmente, no sentido de que deverá haver uma disputa entre o Fisco e o contribuinte, devendo esta disputa ser no âmbito do Poder Judiciário. Também existe o posicionamento para que esta disputa possa ocorrer tanto no âmbito do Poder Judiciário como no âmbito administrativo. Este ponto de vista se preocupa com o encerramento da conflituosidade, considerando excessivo a exigência de

²⁰⁸ ALVES, Vinicius Augustus de Vasconcelos Rezende. **Transação tributária federal à luz da igualdade**: análise do modelo inaugurado pela lei nº13.988/2020. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023, p. 72.

judicialização do tema. Este entendimento é compartilhado por Paulo de Barros Carvalho e Hugo de Brito Machado. Ainda existe uma opinião mais ampla no sentido de que não seria necessário a existência de um conflito exposto, uma vez que existiria litígio diante da mera frustração de uma pretensão. Assim, a simples ausência de pagamento seria suficiente para caracterizar o litígio²⁰⁹.

Nestes termos, Paulo de Barros Carvalho ensina²¹⁰:

Agora, divergem os autores a propósito das proporções semânticas do vocábulo *litígio*. Querem alguns que se trate do conflito de interesses deduzido judicialmente, ao passo que outros estendem a acepção a ponto de abranger as controvérsias meramente administrativas. Concordamos com a segunda alternativa. O legislador do Código não primou pela rigorosa observância das expressões técnicas, e não vemos por que o entendimento mais largo viria em detrimento do instituto ou da racionalidade do sistema. Essa, aliás, foi a via estabelecida nos termos da Lei 13.988/2020 que admitiu, na esfera federal, o cabimento de transação também para débitos inscritos em dívida ativa e em contencioso administrativo (art. 2º, I e II).

Sintetizando todos os pontos levantados no presente tópico, Regina Helena Costa aduz²¹¹:

Inicialmente, o artigo contém erro na redação, nunca corrigido: onde se lê “determinação”, leia-se “terminação”. Observe-se que, cuidando-se de matéria sujeita ao princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, impõe-se o necessário veículo legislativo para discipliná-lo. Também, a transação no âmbito fiscal somente pode ser *terminativa de litígio*, o qual, a nosso ver, tanto pode ser de natureza judicial ou administrativa. O emprego da transação com relação a obrigações tributárias sempre deu margem à polêmica, diante do entendimento, algo generalizado, de que a figura é incompatível com o regime de direito público, no qual exsurge, como princípio de maior importância, a indisponibilidade do interesse público, que predicaria a impossibilidade de transação. Entretanto, a objeção não é válida, uma vez que a transação, nesse contexto, somente poderá ser efetuada observados os parâmetros fixados na Constituição e na lei, em consonância com o aludido princípio. Autêntico instrumento de *praticabilidade tributária*, por

²⁰⁹ ALVES, Vinicius Augustus de Vasconcelos Rezende. **Transação tributária federal à luz da igualdade**: análise do modelo inaugurado pela lei nº13.988/2020. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023, p. 42-43.

²¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Noeses, 2023. p. 497.

²¹¹ COSTA, Regina Helena. **Código tributário nacional em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 369.

vezes a transação revelar-se-á mais vantajosa ao interesse público do que o prolongamento ou a eternização do conflito.

Em suma, o CTN e seu art. 171 estabelecem as bases legais para a celebração da transação tributária, mas também impõe limites para a atuação da Fazenda Pública. Tais limites são essenciais para garantir que a transação não prejudique a arrecadação dos tributos, não gere desigualdades entre contribuintes e não infrinja princípios constitucionais fundamentais. Da mesma forma, quando a transação tributária for realizada dentro dos parâmetros legais, poderá ser considerada um instrumento eficiente de gestão fiscal, permitindo a solução de litígios de forma consensual e a recuperação dos créditos tributários de forma célere e eficiente.

7.2 Limitações na Lei nº 13.988/2020

Verificado anteriormente acerca das limitações dispostas no CTN, cabe neste tópico analisar as limitações na Lei nº 13.988/2020.

Conforme já analisado no capítulo 6 do presente trabalho, a Lei nº 13.988/2020 trata da transação tributária no âmbito federal. Valorosa a repetição de que esta Lei possui 4 (quatro) modalidades de transação, sendo elas: da transação na cobrança de créditos da União e de suas autarquias e fundações públicas; da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica; da transação na cobrança de relevante interesse regulatório para as autarquias e fundações públicas federais; e da transação por adesão no contencioso de pequeno valor.

Pode-se dizer que a primeira limitação é em relação à necessidade da Administração Fazendária Federal observar as disposições presentes na legislação, ou seja, a legalidade, não podendo criar inovações ou atuar de maneira conflitante com o que a Lei nº 13.988/2020 delimita.

Logo, no § 2º do art. 1º da Lei estabelece-se a necessidade de observância aos princípios da isonomia, da transparência, capacidade contributiva, da moralidade, da razoável duração do processo, da eficiência e da publicidade, além de outros princípios que não estão expressos no texto, mas devem ser observados, como o da indisponibilidade e supremacia do interesse público.

No que tange à transparência e controle, a lei também impõe limites. A celebração de transações pela Fazenda deve ser acompanhada por mecanismos de controle interno e externo, como a fiscalização por órgãos de controle e a publicidade dos acordos firmados. Isso é essencial para garantir que a transação seja realizada de forma transparente, evitando a utilização indevida do instituto e assegurando que as negociações sejam realizadas dentro dos parâmetros legais.

Verifica-se que a limitação também está relacionada à natureza do crédito passível de transação. A Fazenda Pública não pode negociar todo e qualquer tipo de crédito tributário. Conforme a Lei nº 13.988/2020, a transação se restringe aos créditos inscritos em dívida ativa da União, ou seja, aqueles que já foram constituídos formalmente e não pagos. Essa limitação visa garantir que o poder de negociação da Fazenda seja exercido sobre dívidas formalmente constituídas e que estejam em fase de cobrança, resguardando a legalidade no processo de constituição do crédito tributário.

A União, através da Fazenda Pública, não poderá se utilizar da transação de maneira abusiva para limitar, falsear ou prejudicar a livre concorrência e a livre iniciativa, devendo ela disponibilizar todos os termos de transação, em observância à isonomia e à transparência²¹².

Nos incisos do art. 5º da Lei nº 13.988/2020 estão elencadas as vedações para a celebração da transação tributária, sendo elas: a redução de multas de natureza penal; conceder descontos referente a créditos do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas MEs e EPPs, enquanto não editada LC autorizativa; descontos referente ao FGTS, enquanto não autorizados pelo conselho curador; e envolva devedor contumaz.

Por consequência, as disposições elencadas nos incisos do art. 5º podem ser consideradas limitações para a Fazenda Pública ao celebrar a transação tributária, uma vez que se tratam de vedações a serem observadas nas transações.

A Lei nº 13.988/2020 também impõe restrições quanto à forma de pagamento das dívidas negociadas. Embora a lei permita a concessão de parcelamentos, os prazos e a quantidade de parcelas são limitados²¹³. Isso evita que os contribuintes

²¹² ALVES, Vinicius Augustus de Vasconcelos Rezende. **Transação tributária federal à luz da igualdade**: análise do modelo inaugurado pela lei nº13.988/2020. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023, p. 91.

²¹³ Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:
[...]

usem a transação como um instrumento para alongar indefinidamente o pagamento de dívidas, o que poderia comprometer a previsibilidade de arrecadação da Fazenda. Esses limites buscam equilibrar a concessão de condições favoráveis com a manutenção da disciplina fiscal.

A legislação também prevê limites na delegação de competência para a celebração de transações²¹⁴. Somente aqueles devidamente autorizados podem representar a Fazenda Pública nos acordos de transação tributária. Essa limitação é essencial para garantir que as decisões, envolvendo concessões fiscais relevantes, sejam tomadas por agentes qualificados e competentes, evitando abuso de poder ou decisões sem a devida legitimidade.

Outro limite imposto pela Lei nº 13.988/2020 é a impossibilidade de renegociação após a celebração de uma transação. A lei estabelece que o descumprimento das condições previamente acordadas implica a rescisão do acordo e o restabelecimento do crédito tributário nos seus valores originais, acrescidos de encargos legais e juros²¹⁵. Essa restrição garante que os acordos sejam tratados com seriedade tanto pelo contribuinte quanto pela Fazenda, evitando uma perpetuação de negociações infrutíferas.

Por fim, cabe destacar que o gestor público que participar do processo de composição do conflito com o fim de celebrar a transação tributária, seja de maneira judicial ou extrajudicialmente, somente poderá ser responsabilizado, quando restar comprovada que sua conduta foi realizada dolosamente ou de maneira fraudulenta com o fim de obter vantagem indevida para si ou para outrem, conforme disposição do art. 29 da Lei nº 13.988/2020.

Em suma, a Lei nº 13.988/2020 representa um significativo avanço para o cenário tributário nacional, ao regulamentar a transação tributária. Seus limites, impostos para a Fazenda Pública, são necessários para garantir que as transações respeitem os princípios constitucionais e a lei, assegurando a preservação do interesse público e da estabilidade fiscal. Esses limites são capazes de equilibrar o

§ 2º É vedada a transação que:

[...]

III - conceda prazo de quitação dos créditos superior a 120 (cento e vinte) meses; [...].

²¹⁴ Art. 8º Na hipótese de a proposta de transação envolver valores superiores aos fixados em ato do Ministro de Estado da Economia ou do Advogado-Geral da União, a transação, sob pena de nulidade, dependerá de prévia e expressa autorização ministerial, admitida a delegação.

²¹⁵ Art. 4º Implica a rescisão da transação:

I - o descumprimento das condições, das cláusulas ou dos compromissos assumidos; [...].

poder de negociação do Estado com os direitos e garantias dos contribuintes, inibindo abusos e garantindo que a transação seja justa e transparente.

8 PERSPECTIVAS FUTURAS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Visto, ao longo do presente trabalho, pontos que sustentam a transação tributária, como suas características e limitações. Cabe agora examinar sobre as perspectivas futuras do instituto no cenário nacional.

Inicialmente, uma delas é para que os entes federados editem leis que tratem do instituto, pois a Lei nº 13.988/2020, amplamente abordada no presente trabalho, diz respeito à transação envolvendo créditos tributários da União, suas autarquias e fundações, restando para os Estados, Municípios e Distrito Federal a edição de leis próprias. Alguns Estados como São Paulo²¹⁶ e Paraná²¹⁷ já possuem lei própria tratando da transação tributária, porém alguns Estados, como Santa Catarina, não possuem lei que regulamente o instituto.

Outro ponto a ser observado é a capacidade técnica e administrativa da Fazenda Pública para lidar com um potencial aumento da demanda por transações tributárias. A adoção de mecanismos mais eficientes, como a digitalização de processos e o uso de Inteligência Artificial (IA) para análise e gestão de casos, pode se tornar uma ferramenta essencial no futuro. Entretanto, essa evolução tecnológica demanda investimentos consideráveis em infraestrutura e treinamento, o que nem sempre é uma prioridade para os entes públicos.

Além disso, as questões fiscais também desempenham um papel central para o futuro da transação tributária. Os entes federativos enfrentam grandes dificuldades para manter o equilíbrio fiscal, e a concessão de transações tributárias para alguns ainda pode ser vista como renúncia de receita. No entanto, se bem estruturada, a transação pode se tornar uma ferramenta para melhorar a arrecadação em médio e longo prazo, ao facilitar a regularização de créditos tributários que, de outra forma,

²¹⁶ SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 17.843, de 07 de novembro de 2023**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica e sobre a cobrança da dívida ativa, altera a Lei nº 12.799, de 11 de janeiro de 2008, e a Lei nº 17.784, de 2 de outubro de 2023, revoga os artigos 41 a 56 da Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020, e a Lei nº 14.272, de 20 de outubro de 2010, e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2023/lei1784307.11.2023.html#:~:text=Dispõe%20so bre%20a%20transação%20nas,de%202010%2C%20e%20dá%20outras>. Acesso em: 03 maio 2024.

²¹⁷ PARANÁ. **Lei Ordinária nº 21.860, de 15 de dezembro de 2023**. Estabelece requisitos e as condições para que a Procuradoria-Geral do Estado e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativa a créditos de natureza tributária ou não tributária da Administração Direta e Autárquica do Estado do Paraná. Disponível em:

<https://leisestaduais.com.br/pr/lei-ordinaria-n-21860-2023-parana-estabelece-os-requisitos-e-as-condicoes-para-que-a-procuradoria-geral-do-estado-e-os-devedores-ou-as-partes-adversas-realizem-transacao-resolutiva-de-litigio-relativo-a-creditos-de-natureza-tributaria-ou-nao-tributaria-da-administracao-direta-e-autarquica-do-estado-do-parana>. Acesso: 10 out. 2024.

estariam sujeitos a longos processos de execução fiscal e eventualmente não seriam recuperados aos cofres públicos. A conciliação entre o uso estratégico da transação e a necessidade de manutenção da saúde financeira dos entes federados é um ponto a ser explorado pela transação tributária.

Importante ressaltar no que diz respeito à figura do devedor contumaz impedido de celebrar transação nos termos da Lei nº 13.988/2020, porém, até então, não foi editada lei específica visando regulamentar a figura, matéria que deverá ser tratada em breve, considerando a necessidade de diferenciação do devedor comum e do devedor contumaz.

Ademais, a cooperação entre as diversas esferas do governo será um fator importante para o sucesso da transação tributária no futuro. A integração entre os órgãos de controle, como a RFB, os Fiscos estaduais e municipais, e os tribunais de contas, será necessária para assegurar que as transações tributárias sejam acompanhadas de perto, evitando fraude e garantindo que o objetivo de regularização fiscal seja atingido. A criação de uma base de dados unificada, que permita a troca de informações entre os diferentes entes, pode ser um caminho a ser traçado para melhorar a gestão das transações e prevenir abusos²¹⁸.

Questão relevante é em relação a PLs que se encontram no Congresso Nacional que visam alterar/aprimorar a transação tributária, um deles é o PL nº 1.242/2021²¹⁹ que se encontra no Senado Federal, que visa ampliar o alcance das transações resolutivas de litígios relativos à cobrança de créditos da Fazenda Pública e torna obrigatória a celebração da transação pela União sempre que o interessado cumprir os requisitos estabelecidos na Lei nº 13.988/2020, e os requisitos estabelecidos em regulamento.

Outro PL que visa alterar a lei de transação é o PL nº 3.634/2020²²⁰, que visa instituir condições para a transação tributária excepcional em decorrência de

²¹⁸ ALVES, Vinicius Augustus de Vasconcelos Rezende. **Transação tributária federal à luz da igualdade**: análise do modelo inaugurado pela lei nº13.988/2020. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023, p. 333.

²¹⁹ BRASIL. **Projeto de Lei nº 1.242/2021**. Altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002, para ampliar o alcance das transações resolutivas de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ecidadania/visualizacaomateria?id=147968>. Acesso em: 17 out. 2024.

²²⁰ BRASIL. **Projeto de Lei nº 3.634/2020**. Altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para instituir condições para transação tributária excepcional em decorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional. Disponível em:

calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, que está apensado ao PL nº 3.128/2020²²¹, que visa alterar a Lei nº 13.988/2020 em relação à ampliação de prazos para quitação dos créditos da transação.

Principalmente em relação ao PL nº 1.242/2021, que se encontra no Senado Federal, verificam-se pontos positivos para alteração da lei da transação, a exemplo do § 4º do art. 4º que trata daqueles contribuintes que tenham transação rescindida e não podem no prazo de dois anos formalizar nova transação, ainda que relativa a débitos distintos, o PL visa alterar essa parte final para permitir a celebração quando se tratar de débitos distintos.

Por fim, cabe ressaltar que são poucos os PLs que visam aprimorar o instituto da transação tributária, mas cabe enfatizar a necessidade de aprimoramento do instituto para maior facilitação de recuperação dos créditos tributários e em decorrência da aprovação da EC nº 132/2023²²² que trata da reforma tributária.

8.1 Emenda Constitucional nº 132/2023 e as perspectivas futuras da transação

Mais um aspecto relevante é em relação à EC nº 132/2023, que diz respeito à reforma tributária, que trouxe significativas mudanças para o sistema tributário nacional. As consequências da reforma tributária são imprevisíveis, parte dizendo que irá reduzir os litígios no Brasil em razão da unificação dos impostos, mas com um aumento da carga tributária, parte dizendo que vai aumentar em razão das incertezas criadas. Contudo, o que aqui se levanta é se a transação tributária, hoje regulamentada, deverá ser completamente alterada ou somente adaptada às novas diretrizes.

A reforma tributária trouxe como principais mudanças a unificação de impostos. Assim, criou-se o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), que unificou o ICMS e o Imposto sobre Serviços (ISS), sendo um imposto comum para os Estados

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao/?idProposicao=2256724#:~:text=PL%203634%2F2020%20Inteiro%20teor,Projeto%20de%20Lei&text=Altera%20a%20Lei%20n%2013.988,p%C3%BAllica%20reconhecida%20pelo%20Congresso%20Nacional>. Acesso em: 17 out. 2024.

²²¹ BRASIL. **Projeto de Lei nº 3.128/2020**. Altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para ampliar os descontos e os prazos para quitação dos créditos de transação. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao/?idProposicao=2254519>. Acesso em: 17 out. 2024.

²²² BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm Acesso em: 25 out. 2024.

e Municípios, e criando o denominado Comitê Gestor, que ficará responsável pela gestão deste imposto. A reforma também unificou o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e parte do IPI, pois criou-se uma exceção para os produtos da Zona Franca de Manaus (ZFM), resultando na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Além da unificação dos impostos, a reforma trouxe uma nova figura, o Imposto Seletivo (IS), que irá incidir sobre produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

A regulamentação da reforma tributária, PLP nº 68/2024²²³, foi aprovada na Câmara dos Deputados e aguarda aprovação pelo Senado Federal.

Em relação à transação tributária, o IBS e a existência de um Comitê Gestor do imposto, levanta-se o questionamento se a lei que regulamenta o instituto poderá ser editada por cada Ente federado onde as Fazendas Estaduais e Municipais poderão celebrar a transação ou deverá ser uma lei única em que o Comitê Gestor seja o responsável pela negociação.

Considerando que a reforma tributária visa a simplificação do sistema e a transação tributária a recuperação dos tributos aos cofres públicos de maneira célere e eficiente, parece mais adequada a unificação da transação tributária ao Comitê Gestor do IBS que terá o acesso às informações necessários para realização da negociação. Contudo, a possibilidade dos Entes editarem lei própria não pode ser totalmente descartada, tendo em vista que possuem autonomia financeira e orçamentária dos seus recursos.

O novo sistema tributário, com sua estrutura mais simples e uniforme, poderá gerar um ambiente mais favorável para a utilização da transação como meio de resolução de conflitos e de regularização de dívidas fiscais. Contudo, será fundamental que a legislação e a Administração Tributária garantam a transparência, a imparcialidade e a eficiência na celebração desses acordos, para que o instituto da transação tributária possa cumprir seu papel de forma eficaz dentro do novo regime tributário.

²²³ BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias//materia/164914#:~:text=Projeto%20de%20Lei%20Complementar%20n%C2%B0%2068%2C%20de%202024&text=Institui%20o%20Imposto%20sobre%20Bens,%3B%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias>. Acesso em: 25 out. 2024.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desse trabalho foi explorar a transação tributária no âmbito federal e os limites da Fazenda Pública. Diante disso, firmou-se as seguintes conclusões:

- 1) O sistema judiciário brasileiro está sobrecarregado e, com isso, moroso, necessitando de mecanismos que otimizem a resolução dos conflitos. No âmbito tributário, a situação também é crítica, o que torna necessária a utilização de meios extrajudiciais para solução de conflitos, neste caso a transação tributária.
- 2) A transação tributária não é capaz de ofender o princípio da indisponibilidade do interesse público, uma vez que seu objetivo é justamente buscar soluções consensuais que garantam o equilíbrio fiscal sem abrir mão dos direitos fundamentais da Fazenda Pública. Ao propor concessões mútuas em casos de difícil recuperação de créditos, ela não configura renúncia de receita, mas sim uma medida eficiente para garantir a continuidade da arrecadação, evitando, por exemplo, na impossibilidade de recebimento do crédito em razão da insolvência do devedor.
- 3) A transação, no âmbito tributário, é uma realidade e os empecilhos por ora aludidos, no sentido de que o crédito tributário é indisponível, que a transação causa renúncia de receita, que o princípio da indisponibilidade do interesse público impede a celebração da transação tributária, já não merecem guarida, uma vez que a transação possui lei própria que regulamenta e autoriza a celebração da transação tributária.
- 4) Em termos de natureza jurídica, a transação tributária pode assumir diferentes formas. Dependendo do tipo de transação, pode ser vista como um ato administrativo ou como um contrato. No caso de transações de créditos inscritos em dívida ativa da União, decorrentes de propostas individuais da PGFN ou do sujeito passivo, a transação pode ser considerada um contrato administrativo, uma vez que envolve uma negociação específica entre as partes. Por outro lado, quando se trata de uma transação por adesão, que

exige a manifestação prévia de concordância do devedor, ela assume a característica de um ato administrativo participativo, com maior controle estatal sobre as concessões.

- 5) Para que ocorra a extinção do crédito tributário através da transação tributária, é necessário que ocorra o efetivo pagamento do valor transacionado, sendo a transação um meio para que se concretize o pagamento.
- 6) Os limites de atuação da Fazenda Pública na transação tributária não estão expressamente delineados como limitações na legislação. Contudo, é possível extrair esses limites a partir de uma análise do CTN e da Lei nº 13.988/2020. O art. 171 do CTN estabelece diretrizes fundamentais, como a necessidade de regulamentação por lei específica, a exigência de concessões mútuas entre as partes, a determinação do litígio e, por fim, a extinção do crédito tributário.
- 7) Já a Lei nº 13.988/2020 introduz limitações mais amplas e detalhadas. Essa legislação demanda transparência e controle, tanto pelos órgãos internos quanto pelos órgãos de fiscalização externos, além de restringir a transação apenas aos créditos inscritos em dívida ativa da União. A limitação em relação à natureza dos créditos passíveis de transação é um fator importante, assegurando que apenas débitos considerados difíceis de serem recuperados possam ser objeto de negociação.
- 8) A forma de pagamento das dívidas é regulamentada para evitar a dilação excessiva dos prazos, o que poderia comprometer a eficiência da recuperação dos créditos. A legislação impõe uma limitação temporal no parcelamento das dívidas, assegurando que o prazo para pagamento não se alongue por anos, o que garante uma maior previsibilidade e segurança para a Fazenda Pública.
- 9) Uma vez celebrada a transação, a Fazenda Pública fica impedida de renegociar a mesma dívida, o que reforça a seriedade do processo e a

irreversibilidade das concessões feitas. Essa limitação é crucial para evitar abusos e garantir que as transações tributárias sejam utilizadas com parcimônia, respeitando o interesse público e evitando a perpetuação de litígios fiscais.

- 10) O instituto da transação em matéria tributária tem como base a boa-fé tanto do contribuinte como da Fazenda Pública, que possuem como propósito final a extinção do crédito tributário, permitindo o recebimento dos recursos para o financiamento do Estado.
- 11) A importância de proteger o crédito tributário, devido à sua essencialidade para financiar as atividades públicas em benefício da população, foi finalmente reavaliada com a compreensão de que a transação tributária, ao contrário do que se acreditava, não compromete as finanças públicas pelas concessões oferecidas pelo ente tributante. Pelo contrário, ela incentiva os contribuintes inadimplentes a regularizarem seus débitos, resultando, assim, na satisfação do crédito tributário.
- 12) As perspectivas e desafios futuros da transação tributária passam pelos Estados e Municípios tratarem o instituto como uma forma de solução para os créditos tributários e, com isso, criarem leis que regulamentem o instituto da transação tributária. Também, em relação à adaptação do instituto perante a reforma tributária, EC nº 132/2023, considerando as significativas alterações no sistema tributário nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Francisco Sérgio Maia. A transação tributária e o seu controle pelo Tribunal de Contas da União. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 376. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

ALVES, Vinicius Augustus de Vasconcelos Rezende. **Transação tributária federal à luz da igualdade: análise do modelo inaugurado pela lei nº13.988/2020**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61. Acesso em: 12 jun. 2024.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>. Acesso em: 28 maio 2024.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2023**. Brasília: CNJ, 2023.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 125 de 29/11/2010**. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de

interesses no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/156> Acesso em: 25 out. 2024.

_____. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 ago. 2023.

_____. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm Acesso em: 25 out. 2024.

_____. **Emenda Constitucional nº 19, de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípio e normas da Administração Pública, Servidores e Agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:

<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1998/emendaconstitucional-19-4-junho-1998-372816-exposicaodemotivos-148914-pl.html> Acesso em: 25 out. 2024.

_____. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm Acesso em: 25 out. 2024.

_____. **Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 23 set. 2024.

_____. **Lei nº 1.341, de 30 de janeiro de 1951**. Lei orgânica do Ministério Público da União. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L1341.htm Acesso em: 25 out. 2024.

_____. **Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916.** Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm Acesso em: 25 out. 2024.

_____. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966.** Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 maio 2024.

_____. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm Acesso em: 25 out. 2024.

_____. **Lei nº 9.307 de 23 de setembro de 1996.** Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm. Acesso em: 09 abr. 2024.

_____. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 23 abr. 2024.

_____. **Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015.** Institui o Novo Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 27 fev. 2024.

_____. **Lei nº 13.129 de 26 de maio de 2015.** Dispõe sobre a ampliação da arbitragem. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13129.htm#art1. Acesso em: 09 abr. 2024.

_____. **Lei nº 13.140 de 26 de junho de 2015.** Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsia. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm. Acesso em: 09 abr. 2024.

_____. **Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n. 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 10 maio 2024.

_____. **Lei nº 14.973 de 16 de setembro de 2024.** Estabelece regime de transição para contribuição substitutiva. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2024/Lei/L14973.htm#art19. Acesso em: 02 out. 2024.

_____. **Medida Provisória nº 899, de 2019 (Contribuinte Legal).** Estabelece os requisitos e as condições para que a União e os devedores ou as partes adversas realizem transação, nas modalidades que especifica, que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário, nos termos do art. 171 da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/139427> Acesso em: 25 out. 2024.

_____. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024.** Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); e dá outras providências. Disponível em:

[https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias//materia/164914#:~:text=Projeto%20de%20Lei%20Complementar%20n%C2%B0%2068%2C%20de%202024&text=Institui%20o%20Imposto%20sobre%20Bens,\)%3B%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias](https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias//materia/164914#:~:text=Projeto%20de%20Lei%20Complementar%20n%C2%B0%2068%2C%20de%202024&text=Institui%20o%20Imposto%20sobre%20Bens,)%3B%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias). Acesso em: 25 out. 2024.

_____. **Projeto de Lei Complementar nº 124/2022.** Dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária. Disponível em:

<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias//materia/154736#:~:text=Projeto%20de%20Lei%20Complementar%20n%C2%B0%20124%2C%20de%202022&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20normas%20gerais%20de,processo%20administrativo%2C%20em%20mat%C3%A9ria%20tribut%C3%A1ria>. Acesso em: 27 maio 2024.

_____. **Projeto de Lei nº 1.242/2021.** Altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002, para ampliar o alcance das transações resolutivas de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública. Disponível em:

<https://www12.senado.leg.br/ecidadania/visualizacaomateria?id=147968>. Acesso em: 17 out. 2024.

_____. **Projeto de Lei nº 1.646/2019.** Estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa e altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2194879>. Acesso em: 08 jul. 2024.

_____. **Projeto de Lei nº 2.483/2022.** Dispõe sobre o processo administrativo tributário federal e dá outras providências. Disponível em:

<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154738> Acesso em: 25 out. 2024.

_____. **Projeto de Lei nº 2.484/2022.** Dispõe sobre o processo de consulta quanto à aplicação da legislação tributária e aduaneira federal. Disponível em:

<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias//materia/154739#:~:text=Projeto%20de%20Lei%20n%C2%B0%202484%2C%20de%202022&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20de,legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20e%20aduaneira%20federal.&text=2022%20Descri%C3%A7%C3%A3o%2FEmenta,Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20de%20consulta%20quanto%20%C3%A0,legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20e%20aduaneira%20federal>. Acesso em: 25 out. 2024.

_____. **Projeto de Lei nº 2.485/2022.** Dispõe sobre a mediação tributária na União e dá outras providências. Disponível em:

<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154740> Acesso em: 25 out. 2024.

_____. **Projeto de Lei nº 2.486/2022.** Dispõe sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira. Disponível em:

<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154741>. Acesso em: 27 maio 2024.

_____. **Projeto de Lei nº 2.791/2020.** Dispõe sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2338627>. Acesso em: 16 abr. 2024.

_____. **Projeto de Lei nº 3.128/2020.** Altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para ampliar os descontos e os prazos para quitação dos créditos de transação. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao/?idProposicao=2254519>. Acesso em: 17 out. 2024.

_____. **Projeto de Lei nº 3.634/2020.** Altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para instituir condições para transação tributária excepcional em decorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao/?idProposicao=2256724#:~:text=PL%203634%2F2020%20Inteiro%20teor,Projeto%20de%20Lei&text=Altera%20a%20Lei%20n%2013.988,p%C3%BAblica%20reconhecida%20pelo%20Congresso%20Nacional>. Acesso em: 17 out. 2024.

_____. **Projeto de Lei nº 4.257/2019.** Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em:

<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 16 abr. 2024.

_____. **Projeto de Lei nº 4.468/2020.** Institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências. Disponível em:

<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 16 abr. 2024.

_____. **Projeto de Lei nº 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/fichadetramitacao?idProposicao=431269>

. Acesso em: 11 maio 2024.

_____. Senado Federal. **CAE aprova possibilidade de mediação tributária na cobrança de impostos**. 2023. Disponível em:

<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/05/02/cae-aprova-possibilidade-de-mediacao-tributaria-na-cobranca-de-impostos>. Acesso em: 12 abr. 2024.

_____. Senado Federal. **Comissão aprova novas regras do processo administrativo fiscal federal**. 2024. Disponível em:

<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/06/12/comissao-aprova-novas-regras-do-processo-administrativo-fiscal-federal>. Acesso em: 24 jun. 2024.

CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. **Transação tributária no Direito brasileiro**. 2020. 180 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

CARDOSO, Yuri Aurelio Nascimento Arantes. **Transação tributária, uma realidade no Brasil**. 2021. 124 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Instituto Brasiliense de Direito Público, São Paulo, 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

_____. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Noeses, 2023.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz M. **Processo Tributário: Administrativo e Judicial**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. *E-book*. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645916/>. Acesso em: 20 abr. 2024.

COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2022. *E-book*. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 27 abr. 2024.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Código tributário nacional em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativa da obrigação tributária**. 2008. 252 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

DAL PIVA, Altair Abner da Silva Eberle. **Reflexões críticas sobre a arbitragem no direito tributário**. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. *E-book*. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559646784/>. Acesso em: 21 mar. 2024.

_____. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559649440/>. Acesso em: 28 maio 2024.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em Matéria Tributária**. 2018. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Transação tributária: conceito, natureza jurídica e limites. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, IBDT, n. 54, ano 41, p. 25-45, 2023.

GAMA, Clairton Kubassewski. Transação em matéria tributária: natureza, consequências e segurança jurídica. **Revista de Estudos Jurídicos do STJ**, Brasília, v. 2, p. 184-217, dez. 2020. Disponível em: <https://rejuri.stj.jus.br/index.php/revistacientifica/issue/view/2/6>. Acesso em: 29 maio 2024.

GARCIA JR., Vanderlei. **Negócios Jurídicos**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620278/>. Acesso em: 20 set. 2024.

GUILHERME, Luiz Fernando do Vale de A. **Meios extrajudiciais de solução de conflitos**: manual dos MESC's. São Paulo: Editora Manole, 2022. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555768145/>. Acesso em: 04 abr. 2024.

_____. **Manual dos MECs**: meios extrajudiciais de solução de conflitos. 2. ed. Barueri: Manole, 2022.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559649822/>. Acesso em: 15 maio 2024.

LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019.

MACEDO, Erick. **Contratos tributários**. 2020. 165 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e Arbitragem no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, Fórum, ano 5, n. 28, jul. 2007.

_____; MACHADO, Schubert de Farias. A transação e o princípio da legalidade tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária**: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 140. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; DUTRA, Roberta de Amorim. A transação tributária como instrumento de eficácia do princípio da eficiência tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária**: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Direito administrativo brasileiro**. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. 2013. 211 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

MICKELBERG, Michelle Camini. **Transação em matéria tributária**: fundamentos para uma regulamentação em âmbito federal. 2018. 201 f. Dissertação (Mestrado) -

Curso de Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

NOHARA, Irene Patrícia D. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. *E-book*. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774289/>. Acesso em: 27 mar. 2024.

NUNES, Cleucio S. **Curso completo de direito processual tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2024. *E-book*. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553621491/>. Acesso em: 29 abr. 2024.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em Matéria Tributária**. 2013. 245 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

_____. A experiência estrangeira em relação à transação em matéria tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

PARANÁ. **Lei Ordinária nº 21.860, de 15 de dezembro de 2023**. Estabelece requisitos e as condições para que a Procuradoria-Geral do Estado e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativa a créditos de natureza tributária ou não tributária da Administração Direta e Autárquica do Estado do Paraná. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/pr/lei-ordinaria-n-21860-2023-parana-estabelece-os-requisitos-e-as-condicoes-para-que-a-procuradoria-geral-do-estado-e-os-devedores-ou-as-partes-adversas-realizem-transacao-resolutiva-de-litigio-relativo-a-creditos-de-natureza-tributaria-ou-nao-tributaria-da-administracao-direta-e-autarquica-do-estado-do-parana>. Acesso: 10 out. 2024.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 160 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 27 abr. 2024.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Parte Especial, Tomo XXV. Atualização de Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012.

PUJOL, Rafael de Almeida. **Transação tributária no Brasil: perspectivas da análise econômica do direito**. 2017. 229 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017.

RIBEIRO, Gabriella Alencar. Transação tributária: renúncia de direitos ou concessões mútuas? *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 152. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Capacidade Contributiva, Praticabilidade e o Deslocamento da Sujeição Passiva Tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 40, n. 50, p. 360-377, 2022.

ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

RODRIGUES, Maria Júlia Campelo Lima. **Transação tributária federal como causa extintiva do crédito tributário da União**. 2023. 190 f. Dissertação

(Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023.

SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 17.843, de 07 de novembro de 2023**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica e sobre a cobrança da dívida ativa, altera a Lei nº 12.799, de 11 de janeiro de 2008, e a Lei nº 17.784, de 2 de outubro de 2023, revoga os artigos 41 a 56 da Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020, e a Lei nº 14.272, de 20 de outubro de 2010, e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2023/lei1784307.11.2023.html#:~:text=Dispõe%20sobre%20a%20transação%20nas,de%202010%2C%20e%20dá%20o%20utras>. Acesso em: 03 maio 2024.

_____. (Município). **Lei nº 17.324, de 18 de março de 2020**. Institui a Política de Desjudicialização no âmbito da Administração Pública Municipal Direta e Indireta. Lei Nº 17.324 de 18 de Março de 2020. São Paulo, 2020. Disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-17324-de-18-de-marco-de-2020>. Acesso em: 06 maio 2024.

SCHOUERI, Luis E. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva Jur, 2024. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620586/>. Acesso em: 10 jun. 2024.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Atualizadores Nagib Slabi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

SPITZCOVSKY, Celso. **Direito administrativo**. São Paulo: SRV Editora LTDA, 2024. *E-book*. (Coleção esquematizado®). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553622719/>. Acesso em: 15 maio 2024.

TARTUCE, Fernanda. **Mediação nos Conflitos Cíveis**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559648955/>. Acesso em: 11 abr. 2024.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em Espécie**. Rio de Janeiro: Forense. Grupo GEN, 2023, v. 3. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559646913/>. Acesso em: 23 abr. 2024.

THEODORO JR., Humberto. **Negócio Jurídico**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2020. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992835/>. Acesso em: 19 set. 2024.

TORRES, Silva Faber; REZENDE, Flávia Romano de. O devedor contumaz na transação tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, p. 353. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário).

TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária**. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Maário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/001775000>. Acesso em: 28 maio 2024.