

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS - CCJE
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND

MATHEUS DA COSTA DUTRA

**A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO SOLUÇÃO ALTERNATIVA DE
CONFLITOS TRIBUTÁRIOS À LUZ DA LEI Nº 13.988/2020**

RIO DE JANEIRO

2022

MATHEUS DA COSTA DUTRA

**A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO SOLUÇÃO ALTERNATIVA DE
CONFLITOS TRIBUTÁRIOS À LUZ DA LEI Nº 13.988/2020**

Monografia elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Thadeu Andrade Cunha.

RIO DE JANEIRO

2022

CIP - Catalogação na Publicação

DD978t Dutra, Matheus da Costa
A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO SOLUÇÃO ALTERNATIVA
DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS À LUZ DA LEI Nº 13.988/2020
/ Matheus da Costa Dutra. -- Rio de Janeiro, 2022.
66 f.

Orientador: Thadeu Andrade Cunha.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Transação Tributária. 2. Solução alternativa de
resolução de conflitos. 3. Contencioso tributário.
I. Cunha, Thadeu Andrade, orient. II. Título.

MATHEUS DA COSTA DUTRA

**A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO SOLUÇÃO ALTERNATIVA DE
CONFLITOS TRIBUTÁRIOS À LUZ DA LEI Nº 13.988/2020**

Monografia elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Thadeu Andrade Cunha.

Data da Aprovação: 17/02/2022.

Banca Examinadora:

Thadeu Andrade Cunha

Marcos Antonio Fernandes Lemos

Rio de Janeiro

2022

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço aos meus pais, Evaristo e Sione, que foram os responsáveis por tudo na minha vida, desde as pequenas conquistas aos grandes feitos. Ambos, com seus jeitos únicos e peculiares, me mostraram que tudo nessa vida é alcançável, mas que não se pode esquecer de manter os pés no chão. Obrigado por todos as lições e todo amor ao longo de toda minha vida.

À Juliana, não há palavras que demonstrem tudo o que fez por mim nesses últimos anos e o quão importante foi para nessa caminhada. Das noites conversando às comemorações, tudo foi fundamental para que eu estivesse aqui hoje. Obrigado por ser tão especial na minha vida e que continue sendo para mencioná-la em mais agradecimentos que estarão por vir.

Aos amigos que compartilharam comigo essa jornada: Bruno, Eduarda, Kayeni, Marcelo, Marçal, Tiago e Zatt. Um grupo que esteve junto nos primeiros passos na Faculdade Nacional de Direito e vai fechar esse ciclo ainda mais unido. Obrigado pelo companheirismo e amizade de sempre.

Aos profissionais que estiveram do meu lado e me introduziram no mundo do Direito Tributário: Leonardo, Caius, Rodrigo e Luciana. Obrigado por todos os ensinamentos compartilhados nos últimos anos, os quais não me fizeram crescer apenas na esfera profissional, mas também no lado pessoal.

Por fim, a todo corpo docente da Faculdade Nacional de Direito, o qual mantém a instituição em nível de excelência no Brasil e no mundo, e que os aprendizados vou levar para o resto da vida, em especial ao professor Thadeu Andrade, meu orientador, que com grande presteza me auxiliou firmemente na reta final da minha graduação.

RESUMO

DUTRA, Matheus da Costa. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO SOLUÇÃO ALTERNATIVA DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS À LUZ DA LEI Nº 13.988/2020. Rio de Janeiro, 2022. Monografia de final de curso. Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro.

Forma de extinção do crédito tributário presente Código Tributário Nacional desde sua edição, em 1966, a Transação Tributária ainda não havia sido regulamentada no âmbito federal, de modo que ainda que existisse no texto legal, não havia experiência prática do que era o referido instituto. Com a publicação da Lei nº 13.988/2020, a Transação Tributária na seara federal começou a tomar suas formas na prática. O referido diploma legal tem o condão de regulamentar a Transação e todos os seus efeitos na relação Fisco-Contribuinte, sendo certo que as diretrizes estabelecidas de plano já trouxeram frutos. Nesse sentido, a Transação Tributária apresentou-se na realidade brasileira como uma solução alternativa para resolução de conflitos tributários, de sorte que seus alicerces e características muito convergem com o conceito das demais modalidades já conhecidas do Direito Privado. O escopo do presente trabalho é analisar como, a partir do surgimento da Lei nº 13.988/2020, a Transação adveio como um elemento de auxílio à Administração Pública, ao passo que não deixa de também trazer benefícios aos indivíduos que celebram o acordo. Por fim, são analisadas algumas das consequências da utilização da Transação Tributária como forma de solução de conflitos em detrimento do procedimento ordinário adotado atualmente.

Palavras-Chave: Tributário; Transação tributária; Conflitos tributários; Solução alternativa.

ABSTRACT

DUTRA, Matheus da Costa. Tax Transaction as an alternative solution of tax conflicts under the law no. 13,988/2020. Rio de Janeiro, 2022. Monografia de final de curso. National Faculty of Law of the Federal University of Rio de Janeiro.

Being a form of extinction of the tax credit present in the National Tax Code since its edition, in 1966, the Tax Transaction had not yet been regulated at the federal level, so that even if it existed in the legal text, there was no practical experience of what the referred institute was. With the publication of Law no. 13,988/2020, the Tax Transaction began to take its forms in practice. The legal diploma has the power to regulate the Transaction and all its effects on the tax authority-taxpayer relationship, given that the guidelines established in the plan have already borne fruit. In this sense, the Tax Transaction presented itself in the Brazilian reality as an alternative solution for the resolution of tax conflicts, so that its characteristics converge with the concept of the other modalities already known of Private Law. The scope of the present work is to analyze how, from the emergence of Law no. 13,988/2020, the Transaction came as an element of assistance to the Public Administration, while it also brings benefits to the individuals who reach the agreement. Finally, some of the consequences of using the Tax Transaction as a form of conflict resolution are analyzed to the detriment of the ordinary procedure currently adopted.

Keywords: Tax; Tax transaction; Tax conflicts; Alternative solution.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS
RESUMO.....
ABSTRACT
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I - O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	3
1.1. Fato gerador da obrigação tributária	3
1.2. Constituição do crédito tributário	6
1.3. Extinção do crédito tributário	11
CAPÍTULO II - PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS VINCULADOS À TRANSAÇÃO	15
2.1. Legalidade.....	15
2.2. Eficiência	20
2.3. Supremacia do interesse público sobre o particular.....	22
2.4. Capacidade contributiva.....	24
CAPÍTULO III - A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	29
3.1. Transação tributária no ordenamento brasileiro	29
3.2. Transação tributária como solução alternativa de resolução de conflitos.....	40
3.3. Consequências da utilização da transação tributária.....	43
CONCLUSÃO.....	51
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	54

INTRODUÇÃO

O objetivo desse trabalho é analisar a Transação Tributária como forma de solução alternativa de conflitos tributários a partir do advento da Lei nº 13.988/2020, que passou a regulamentar o instituto em âmbito federal.

Ao princípio de tudo, com a ocorrência de determinado fato gerador é dada origem à uma obrigação tributária, sendo esse o vínculo que o contribuinte tem com as respectivas autoridades fazendárias. Para que essa obrigação se torne exigível pelo Fisco, é necessário que haja o seu lançamento, dando origem, então, ao crédito tributário.

A constituição do crédito tributário é fundamental para entender a Transação Tributária, ao passo que esta é uma das modalidades de extinção previstas no artigo 156, do Código Tributário Nacional. No entanto, como será especificamente elencado, apesar de expressa no Código Tributário Nacional desde 1966, apenas 54 anos depois é que o referido instituto foi regulamentado em esfera federal, por meio da Lei nº 13.988/2020. Por esse motivo, o primeiro capítulo visa entender como surge o crédito tributário e como efetivamente se torna apto a ter sobre si a aplicação da Transação Tributária.

Os princípios que se vinculam à Transação Tributária também são de suma importância para observar os alicerces do instituto. Dentre os mais diversos, se destacam o princípio da legalidade, uma vez que mesmo com suas variações doutrinárias, a premissa de que a lei deve prever todos os atos é fundamental; o princípio da eficiência, ao passo que a Transação Tributária pressupõe uma chegada mais ágil ao fim proposto, sem os ônus que comumente se encontram na seara tributária; o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, tendo em vista que todas as consequências positivas que serão analisadas por si só já garantem que o interesse público é o maior beneficiado; e, ainda, o princípio da capacidade contributiva, haja vista que as diferentes modalidades de Transação consideram aquilo que o indivíduo consegue pagar para alocá-lo nas possibilidades criadas pelo Governo Federal.

Mas afinal, o que é a Transação Tributária?

Como será minuciosamente tratado, a Transação Tributária é a forma de solução alternativa de conflitos tributários que mais converge com os métodos conhecidos do Direito

Privado. Isso porque, por apresentar características específicas como a obrigatoriedade da terminação do litígio, assim como a extinção do discutido crédito tributário, a Transação deixa suas marcas únicas e reconhecíveis, sendo certo que não se admite, como outrora, confundir-la com o Parcelamento, por exemplo, ou qualquer outro dos institutos presentes no Direito Tributário.

A Lei nº 13.988/2020 trouxe à tona aquilo que os doutrinadores já há muito dissertavam acerca da Transação Tributária, de tal sorte que ao determinar as modalidades de adesão e apresentação de proposta individual, deixou nítido os elementos basilares para a existência do instituto, tais quais a existência prévia de litígio a ser transacionado e a sua extinção, bem como a possibilidade de negociação das concessões mútuas a serem realizadas pelas partes.

Posteriormente, este trabalho pretende fazer uma relação da Transação Tributária com as soluções alternativas de resolução de controvérsias presentes no processo civil, trazendo os pontos que convergem entre o referido instituto e formas como a mediação, conciliação e negociação. Muito embora pareçam diferentes, suas finalidades convergem e mostram como a Transação Tributária pode se estabelecer como um efetivo método equivalente na seara do Direito Público à luz da Lei nº 13.988/2020.

No capítulo final, serão observadas algumas das consequências da direta utilização da Transação Tributária no âmbito federal após mais de cinquenta anos de espera por regulamentação. O Poder Judiciário, sobretudo, é um dos maiores felizardos da instituição da Transação, ainda que se trate de procedimento fundamentalmente administrativo. Para além disso, os cofres públicos também têm suas benesses, ao passo que a Transação Tributária é influente tanto na entrada de novas receitas quanto na diminuição de saída financeira.

Nesse contexto, será utilizado o método exploratório, do tipo levantamento documental, uma vez que se busca entender a Transação Tributária e sua real aplicação no direito brasileiro por meio de análises de textos legislativos e doutrinários, bem como utilizando-se de artigos científicos e jurisprudência de relevantes tribunais.

CAPÍTULO I - O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1.1. Fato gerador da obrigação tributária

Por ser parte integrante do Direito Público, ainda que por muito participe no Direito Privado, cabe ao Estado, caracterizado na figura das mais distintas pessoas jurídicas de direito público, tratar das matérias fiscais, tais como impostos, taxas e contribuições.

Assim, com o papel fiscalizador, sob o codinome “Fisco”, os entes federativos, por meio de suas autoridades fazendárias, intermediam a relação entre contribuinte e Estado, de modo que catalisam, de acordo com sua competência, as obrigações determinadas para os sujeitos passivos.

Nesse sentido, não há possibilidade de tratar de uma modalidade específica de extinção do crédito tributário, tal qual a Transação Tributária, sem primeiro entender como surge a obrigação da qual se pretende buscar o fim.

Sobre o instituto da obrigação tributária, Alexandre Mazza afirma:

“Quando ocorre no mundo fenomênico a situação descrita na hipótese de incidência tem-se o fato gerador do tributo. Com a ocorrência do fato gerador nasce, instantânea e infalivelmente, a obrigação tributária, não importando a vontade do sujeito passivo.”¹

Para além, Marcus Abraham disserta sobre a imprescindibilidade da ocorrência do fato gerador para constatar o nascimento da obrigação tributária, visto que por ele, e somente a partir dele, a obrigação tributária toma forma e características para sua existência. É como se vê:

“A obrigação tributária nasce, cria-se, instaura-se por força da lei; na lei estão todos os seus fatores germinais. Portanto, é somente através do fato gerador que podemos verificar: a) a identificação do momento em que nasce a obrigação tributária principal; b) a determinação do sujeito passivo principal da obrigação tributária; c) a fixação dos conceitos de incidência, não incidência e isenção; d) a determinação do regime jurídico da obrigação tributária: alíquota, base de cálculo, isenções etc.; e) a distinção dos tributos *in genere* e *in specie*; f) a classificação dos impostos em diretos e indiretos; g) a eleição do critério para a interpretação da lei tributária; h) determinação dos casos de evasão; i) determinação dos princípios de atuação da discriminação

¹ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 4. ed. – São Paulo. Saraiva, 2018. [livro eletrônico]. p. 656.

constitucional de rendas no Brasil: definição da competência impositiva e determinação dos casos de invasão de competência e de bitributação.”²

Dessa forma, fica claro que o surgimento da obrigação tributária não pode ser confundido com a constituição do crédito tributário, tendo em vista que a obrigação tem início com o fato gerador, cujo fulcro podemos encontrar nos artigos 114 e 115, ambos do Código Tributário Nacional.

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

Nesse sentido, para entendermos o crédito tributário, é importante versar brevemente sobre o que é o gatilho para o surgimento da obrigação, sendo essa a figura do fato gerador. Antes de tudo, cumpre salientar que há um fenômeno anterior à realização do fato gerador, que é a hipótese de incidência. Nas palavras do ilustre Leandro Paulsen, temos que:

“A lei, ao instituir determinado tributo, estabelece a sua hipótese de incidência, ou seja, a previsão abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar.

Rigorosamente, pode-se distinguir tal previsão abstrata (hipótese de incidência) da sua concretização no plano fático (fato gerador). A hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma.”³

Ou seja, em exemplo, o legislador ao indicar no Código Tributário Nacional, em seu artigo 43, *caput* e incisos I e II, que quem adquire renda ou proventos de qualquer natureza está sujeito ao recolhimento do Imposto sobre a Renda⁴, nada mais faz que instituir a hipótese de incidência daquele determinado tributo.

² ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense, 2018. [livro eletrônico]. p.206

³ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. [livro eletrônico]. p. 316.

⁴ Código Tributário Nacional. Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Importa colacionar que a legislação tributária reúne unicamente na classificação de fato gerador, tanto a situação abstrata, doravante denominada hipótese de incidência, quanto a situação fática, a qual a doutrina determina ser especificamente o fato gerador. Luís Eduardo Schoueri trata da questão:

“É fato que o Código Tributário Nacional, e até mesmo a Constituição Federal, utilizam a expressão “fato gerador” para referir-se tanto à circunstância abstrata, definida pelo legislador (a qual parte da doutrina vem denominando “hipótese de incidência”, ou “hipótese tributária”), quanto a cada um dos fatos concretos, que correspondem àquela hipótese (o chamado “fato impositivo”, ou “fato jurídico tributário”). Do ponto de vista lógico, são coisas diversas: a hipótese é abstrata; o fato é concreto.

É verdade que o fato deve corresponder à hipótese, para que nasça a obrigação tributária. Mas pode haver vários fatos, todos correspondendo a uma única hipótese: para cada fato (concreto), nascerá uma obrigação tributária. Seguida a confusão terminológica do legislador, poder-se-ia dizer que o “o “fato gerador” corresponde ao “fato gerador”.

A tautologia desfaz-se se for dito: “o “fato gerador” concreto (o fato jurídico tributário) corresponde ao “fato gerador” abstrato (hipótese descrita em lei). Assim, ao ler um texto legal ou doutrinário, deve-se tomar o cuidado de investigar se a expressão “fato gerador” está sendo empregada em seu sentido abstrato ou concreto.”⁵

Nesse sentido, para que a previsão legal e abstrata, entre no mundo real, é necessária a ocorrência do ato ali descrito, de modo que se pode facilmente observar, dessa forma, o fato gerador tomando seus moldes.

Quanto às classificações e diferenciações entre os fatos geradores, a doutrina cuida em dividir pelos aspectos, podendo ser subjetivos, materiais, territoriais, temporais e quantitativos.

Marcus Abraham resume:

“Assim, podemos identificar os elementos ou aspectos do fato gerador: a) aspecto subjetivo: são os sujeitos envolvidos na relação tributária (arts. 119-138 CTN); b) aspecto material: é a substância do ato, fato ou situação jurídica sobre a qual incide o tributo; c) aspecto espacial ou territorial: é o local onde ocorre o fato gerador, verificando-se a legislação a ser aplicada; d) aspecto temporal: verifica-se o momento em que a obrigação tributária se concretizou; e) aspecto quantitativo: é a valoração financeira do tributo devido, verificando-se a base de cálculo, a alíquota e demais acréscimos (multa, juros etc.).

Podem ser múltiplas as formas de classificar o fato gerador, de acordo com o ponto de vista que se assuma. Temos como as principais classificações referidas pela doutrina as seguintes: 1) fato gerador simples: se dá por um único ato ou fato jurídico (v.g., circulação de mercadoria no ICMS); fato gerador complexo: abrange inúmeros atos (v.g., cada aquisição de renda ao longo do ano no IR); 2) fato gerador genérico: é aquele definido em cláusulas gerais (v.g., “renda” no IR); fato gerador específico: é aquele previsto de modo certo e determinado (v.g., qualquer item da lista taxativa de serviços no ISS); 3) fato gerador condicional: sua ocorrência depende de uma

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo. Saraiva Educação, 2018. [livro eletrônico]. p. 492.

condição suspensiva ou resolutiva; fato gerador incondicional: sobre ele não pesa qualquer condição; 4) fato gerador baseado em atos válidos e inválidos; 5) fato gerador baseado em atos lícitos e ilícitos.

Quanto ao aspecto quantitativo do fato gerador, importante identificar os elementos da base de cálculo e da alíquota. A base de cálculo pode ser entendida como expressão econômica do fato gerador sobre a qual incidirão os percentuais (alíquotas) do tributo a ser pago, determinando-se o valor devido. É de fundamental importância para a identificação e individualização da espécie tributária e sua distinção de outros tipos de tributos. Assim, por exemplo, a base de cálculo típica do ITBI é o valor venal do imóvel; do IPVA, o valor do automóvel constante de nota fiscal ou planilha geral de valores para carros usados; do ISS, o preço do serviço etc.”⁶

Dessa forma, fica claro a importância de entendermos o conceito de incidência de determinado tributo, tendo em vista que é a partir dessa hipótese que decorre o fato gerador, ocasionando no surgimento da obrigação tributária. A esse respeito conceitua:

“A incidência é o fenômeno jurídico de adequação da situação de fato verificada (fato gerador) à previsão normativa (hipótese de incidência). Com a subsunção do fato à norma, o que poderia ser um simples fato da vida assume a qualidade de fato jurídico gerador de obrigação tributária.”⁷

Portanto, entender o arcabouço por trás do fato gerador é dar alicerce ao estudo do crédito tributário, uma vez que sem sua ocorrência os acontecimentos posteriores não poderiam sequer existir. Em outras palavras, sem o fato gerador de determinada obrigação tributária, não há que se cogitar qualquer das hipóteses de aplicação da Transação Tributária, as quais serão posteriormente tratadas.

1.2. Constituição do crédito tributário

De plano, antes de adentrar nos diversos institutos que extinguem os créditos tributários, dentre os quais faz parte a Transação Tributária, mister se faz que a constituição desses seja posta à baila.

Como anteriormente elucidado, uma obrigação tributária surge com a ocorrência de seu fato gerador⁸. Dessa feita, uma nova relação jurídica é criada entre fisco e contribuinte, que por

⁶ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense, 2018. [livro eletrônico]. p.206-207.

⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. [livro eletrônico]. p. 316.

⁸ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Op. Cit. p. 228. “Ocorrendo o fato gerador previsto na norma tributária, ou seja, a subsunção do fato (concreto) à hipótese de incidência (abstrata), a obrigação tributária é constituída”

sua vez só chega ao fim no momento em que for realizada uma das hipóteses de extinção previstas no Código Tributário Nacional. Sobre a relação obrigacional, disserta Leandro Paulsen:

“A relação obrigacional tributária, de pagar tributo ou penalidade, tem duas faces: obrigação e crédito.

Não se pode falar de uma obrigação de prestar dinheiro, senão vinculando um devedor a um credor. Quem deve pagar, deve pagar a alguém e, portanto, se há obrigação, há também o respectivo crédito.

Obrigação e crédito, portanto, sob o ponto de vista da fenomenologia de tal relação, surgem concomitantemente. São as duas faces de uma mesma moeda.”⁹

Sob uma perspectiva mais teórica, Sacha Calmon Navarro Coelho faz um paralelo entre o surgimento da relação obrigacional com a Teoria Geral do Direito e a relação jurídica ali pensada. Senão vejamos:

“A obrigação, enquanto instituto da Teoria Geral do Direito, é um vínculo jurídico prestigiado pela lei que obriga uma ou mais pessoas a dar (*dare*), fazer (*facere*) ou não fazer (*non facere*) alguma coisa em prol de outra ou outras.

Sujeito Ativo → Sujeito Passivo

Sujeito Passivo ← 0 Sujeito Ativo

As obrigações, conforme o gráfico acima, são, em regra, sinalagmáticas, com as partes ostentando direitos e deveres contrapostos. Para fugir a certas ambiguidades da Teoria das Obrigações, Kelsen preferiu falar em relações jurídicas, deveres e direitos. Seja lá como for, o CTN se escorou na teoria obrigacional para reger juridicamente a relação entre o Estado que tributa e o contribuinte que paga. Em Direito Tributário, as taxas, as contribuições de melhoria e as previdenciárias retributivas refletem relações jurídicas ou obrigações sinalagmáticas entre o Estado e o contribuinte, enquanto os impostos refletem relações jurídicas em que o Estado tem direito subjetivo ao tributo, e o contribuinte, o dever de pagá-lo, independentemente de qualquer atuação específica do Estado relativamente à sua pessoa, conforme o art. 16 do CTN, *verbis*: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”¹⁰

No entanto, fundamental percebemos que com a ocorrência do fato gerador e o surgimento da obrigação tributária, a relação jurídica permanece na ótica do contribuinte, não tendo o Fisco, ainda, a ingerência para buscar a satisfação da obrigação. Em outras palavras, apesar de a obrigação existir, ela não apresenta o fenômeno da exigibilidade.

⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. [livro eletrônico]. p. 388.

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020. [livro eletrônico]. p. 839.

A esse respeito, Marcus Abraham ressalta que o ato jurídico administrativo que torna a obrigação tributária com as suas características clássicas de líquida, certa e exigível, é o lançamento tributário. É ver:

“Se pudéssemos descrever através de uma linha do tempo, dir-se-ia que, enquanto a previsão normativa apenas existe na letra da lei, ela será uma previsão meramente hipotética (obrigação tributária em abstrato); porém, ocorrendo o fato nela previsto, teremos o fato gerador (obrigação tributária em concreto); constituída a obrigação tributária pelo fato gerador, a dívida tributária já será existente, porém o crédito será ilíquido e inexigível; com o procedimento de lançamento, o crédito tributário se tornará líquido, certo e exigível. Aliomar Baleeiro² afirmava de maneira direta e sintética que “o crédito tributário nasce da obrigação e é consequência dela”. Isso porque, segundo prescreve o CTN (art. 139), o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Este direito da Fazenda Pública, originário da obrigação tributária, configura, portanto, o crédito tributário. A sua exigência, porém, dependerá de um procedimento denominado de lançamento tributário.”¹¹

Nesse diapasão, o lançamento tributário surge com a função de representar o fato gerador como ocorrido, de modo que com a efetivação do referido ato administrativo, a subsunção do fato à norma, como diz Leandro Paulsen, terá, em verdade, ocorrido, podendo, dessa forma, ser exigida aquela obrigação do contribuinte.

Assim, ao contemplar as palavras de Marcus Abraham, entendemos que apenas quando efetivado o ato do lançamento tributário é que o crédito tributário se encontra finalmente constituído, de modo que o lançamento denota marco temporal extremamente relevante para o entendimento das relações tributárias.

“Como o procedimento do lançamento envolve um conjunto de atos da Administração Pública a serem realizados – tais como conhecer a ocorrência do fato gerador; calcular o valor do tributo devido, identificar o sujeito passivo; verificar a incidência de sanções –, para, ao final, concluir com o ato do lançamento propriamente dito (expresso ou tácito), entende-se que a constituição do crédito tributário decorre deste ato final de natureza constitutiva.”¹²

Nesse contexto, como destacado, o crédito tributário apenas se constitui a partir de seu lançamento, momento no qual passa a figurar no campo existencial, diferenciando-se da obrigação tributária, que, por sua vez, surge com a ocorrência do fato gerador. Com suas palavras, Eduardo Sabbag assim dispõe:

¹¹ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense, 2018. [livro eletrônico]. p.228.

¹² Ibid., p. 231.

“O crédito tributário (art. 139 do CTN) torna-se exigível a partir do lançamento tributário, que é o ato administrativo pelo qual se dá exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a (*quantum debeatur*) e qualificando-a (*an debeatur*). Neste momento, a relação jurídico-tributária passa a ser vista pelo contribuinte como obrigação tributária e pelo Fisco como crédito tributário.”¹³

Com extrema diligência, Leandro Paulsen assim disserta sobre a constituição do crédito tributário:

“Mas não se pode tirar efeitos absolutos desta correspondência, pois o CTN, em seu art. 142, dá à expressão “crédito tributário” sentido muito específico, pressupondo certeza e liquidez decorrentes da formalização do crédito tributário mediante a verificação de que o fato gerador ocorreu, a identificação do sujeito passivo e a apuração do montante devido. Nessa acepção, pode-se dizer que, enquanto a obrigação tributária surge com o fato gerador (art. 113, § 1º), o crédito tributário só se considera constituído com a produção do ato que formaliza a sua existência e lhe dá exigibilidade.”¹⁴

Dessa forma, o artigo 142, do Código Tributário Nacional estabelece o ato administrativo de lançamento, do qual se origina a cobrança do crédito tributário, advinda de uma obrigação tributária anteriormente exigida por meio de um fato gerador. É como se vê:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Para além, não há apenas uma forma de lançamento do crédito tributário, existindo, portanto, três formas de sua constituição: o lançamento por declaração; o lançamento por homologação; e o lançamento de ofício. A esse respeito, Hugo de Brito Machado Segundo entendeu:

“Mantendo a coerência com o dispositivo que define o lançamento como procedimento (art. 142), o CTN classifica o lançamento conforme o procedimento preparatório que o antecede, o grau de participação do contribuinte nesse procedimento, a titularidade da iniciativa pela sua instauração etc. Refere-se, então, às modalidades por declaração, por homologação e de ofício.”¹⁵

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, a modalidade de lançamento por declaração é a mais incomum das três, sendo presente para o Imposto sobre Transmissão de

¹³ SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. Rio de Janeiro: Forense. 2020. [livro eletrônico]. p. 310.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. Op. Cit. p. 388.

¹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas. 2020. [livro eletrônico]. p. 93.

Bens Imóveis (ITBI) e para o Imposto sobre Transmissões *causa mortis* e doações (ITCS, ITCMD ou ITD).

Além disso, o doutrinador assim classifica o lançamento por declaração:

“Caracteriza-se essa forma de lançamento, segundo o art. 147 do CTN, quando as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, são prestadas à autoridade administrativa pelo sujeito passivo ou por terceiro. Diante dessas informações, a autoridade efetiva o lançamento e notifica o sujeito passivo a pagá-lo ou a impugná-lo dentro de determinado prazo.”¹⁶

Noutro giro, quanto ao lançamento por homologação, a principal diferença para a forma por declaração consiste na necessidade de apuração e antecipação pelos contribuintes dos créditos a serem recolhidos, de modo que a autoridade tributária tem a função de analisar todo o declarado e, caso não haja qualquer óbice, homologá-lo.

Importa destacar que as mais diversas autoridades fazendárias têm a competência para incluir o crédito tributário originalmente lançado por homologação em dívida ativa, desde que seja declarado e não pago. O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN) são exemplos de tributos lançados por homologação.

Para tanto, Hugo de Brito Machado Segundo disserta o seguinte acerca do lançamento por homologação:

“Intitula-se lançamento por homologação aquele no qual o sujeito passivo realiza toda a atividade de apuração dos dados necessários à constituição do crédito tributário, tendo o dever de antecipar o pagamento do valor respectivo antes de qualquer manifestação do Fisco sobre essa apuração. Concordando com a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, o Fisco a homologará, se exata, ou procederá ao lançamento de ofício em caso contrário.”¹⁷

Por fim, ao versar em sua obra acerca do lançamento por ofício, Hugo de Brito Machado concluiu o seguinte:

“Diz-se de ofício aquele lançamento efetuado pela autoridade administrativa sem que se faça necessária qualquer iniciativa ou participação do sujeito passivo, conforme previsto no art. 149 do CTN. Embora existam alguns (poucos) tributos cujo

¹⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas. 2020. [livro eletrônico]. p. 94.

¹⁷ *Ibid.*, p. 95.

lançamento normalmente se opera por esta modalidade, como o IPTU, é importante destacar que todo e qualquer tributo pode ser objeto de um lançamento de ofício. É o que acontece, com tributos lançados por declaração ou por homologação, na hipótese de omissão, imprecisão ou falsidade nas informações prestadas pelo sujeito passivo, ou mesmo com tributos normalmente sujeitos a lançamento de ofício, quando detectado equívoco no lançamento anterior. No primeiro caso, diz-se que o lançamento de ofício é ordinário e, no outro, que é revisional.”¹⁸

Nesse sentido, para que seja realizado o lançamento por ofício, a Administração Pública necessariamente tem que ter acesso aos elementos necessários à realização do procedimento, formalizando assim o crédito tributário de maneira unilateral.

Além disso, uma subespécie do lançamento de ofício é o lançamento por arbitramento, que é aquele que ocorre em caráter substitutivo às demais modalidades, sendo efetivamente utilizado quando há atos falhos ou ímprobos nos lançamentos por declaração ou homologação, cabendo ao fisco arbitrar o valor ou preço vinculado ao crédito tributário¹⁹. É como destaca Marcus Abraham:

“A hipótese de lançamento por arbitramento (art. 148, CTN) ocorre após uma ação ou omissão do sujeito passivo, em que a autoridade administrativa desconsidera as informações prestadas – ou mesmo o lançamento por ele realizado – e arbitra em lançamento próprio um novo valor a título de tributo devido. São os casos em que o tributo tem por base o valor ou preço dos bens, direitos, serviços, ou atos jurídicos, e o Fisco poderá discordar dos mesmos, realizando novo lançamento através do qual arbitrará o valor que entender correto. Diversos tributaristas não o mencionam como modalidade autônoma de lançamento, e a razão está em que, aqui, o Fisco realiza integralmente o procedimento de lançamento, pois desconsiderará as informações prestadas pelo contribuinte, o que subsumiria esta hipótese de arbitramento ao lançamento de ofício”²⁰

Dessa forma, tendo entendido a forma de surgimento da obrigação tributária, bem como os atos administrativos que efetivamente constituem o crédito tributário, podemos passar a observar a extinção do crédito tributário, onde poderemos encontrar a Transação Tributária como uma de suas espécies.

1.3. Extinção do crédito tributário

¹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. São Paulo. Atlas, 2020. [livro eletrônico]. p. 96.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2019. [livro eletrônico]. p. 266-267.

²⁰ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense, 2018. [livro eletrônico]. p.236.

Uma vez estipulada e caracterizada a constituição dos créditos tributários, há de se tratar sobre sua extinção, tendo em vista ser o principal escopo do presente trabalho. Dessa maneira, o artigo 156, do CTN, estabelece todas as modalidades de extinção do crédito tributário previstos no ordenamento brasileiro²¹.

Como o próprio nome faz subentender, extinguir o crédito tributário significa fazê-lo desaparecer definitivamente, pondo fim à relação jurídica iniciada com a ocorrência do fato gerador. É ver os ensinamentos de Marcus Abraham:

“A palavra extinção deriva do latim *extinctio*, significando terminação ou desaparecimento. Assim, a extinção do crédito tributário é o desaparecimento definitivo do direito creditício que a Fazenda Pública detinha em face do contribuinte originário da obrigação tributária surgida a partir do fato gerador. É o fim do vínculo jurídico de natureza tributária entre Fisco e contribuinte decorrente de uma obrigação específica.”²²

Há autores que defendem que o legislador foi infeliz quando da vinculação do conceito da extinção ao crédito tributário, quando, na realidade, este deveria estar ligado à extinção da obrigação tributária. Nesse sentido caminha Paulo de Barros Carvalho:

“Lamentavelmente, disso não se apercebeu o legislador do Código, que resolveu sistematizar a disciplina jurídica da matéria em torno do conceito de extinção do crédito, quando cumpriria fazê-lo levando em conta a obrigação, que é o todo. Não importa, porém, o trajeto escolhido pela autoridade legislativa para descrever o fenômeno da extinção. Temos acesso a ele pelo recurso da reflexão, inspirada pelas categorias da Teoria Geral do Direito, embora isso não tenha a força de apagar os efeitos prejudiciais de uma elaboração normativa confusa. Subproduto da orientação assistemática que presidiu a concepção do legislador, nesse campo, está logo no parágrafo único do art. 156, onde se diz que a lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação de irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos arts. 144 e 149.

²¹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

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

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

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

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

²² ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense, 2018. [livro eletrônico]. p. 248.

O dispositivo versa o problema de anulação do lançamento e dos efeitos que isso provoca no que tange à extinção do crédito. Permite concluir, no entanto, que seja possível dar-se a extinção do crédito, permanecendo íntegro o vínculo obrigacional, educação errônea, estruturada em frontal despreço aos conceitos elementares sobre a figura da obrigação.”²³

E traz sentido a alegação de Paulo de Barros Carvalho, uma vez que a obrigação tributária é o fenômeno jurídico originário, tendo surgimento na ocorrência do fato gerador, podendo existir mesmo que não aconteça o lançamento e a efetiva constituição do crédito tributário. O contrário não pode ocorrer, sendo que quando se tem a extinção do crédito tributário, também se esvai a obrigação.

Nesse contexto, cabe destacar as modalidades de extinção do crédito tributário. Nas palavras de Leandro Paulsen, todas as hipóteses estão divididas em quatro categorias, sendo essas as modalidades que satisfazem o crédito; as que desconstituem o crédito; as que perdoam o crédito; e as que precluem o crédito. É ver:

“O art. 156 do CTN estabelece os modos de extinção do crédito tributário. Tendo em conta o fundamento das diversas hipóteses, vê-se que o crédito se extingue quando for: • satisfeito mediante pagamento, pagamento seguido de homologação no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, compensação, conversão em renda de valores depositados ou consignados ou dação em pagamento de bens imóveis na forma e condições estabelecidas por lei (incisos I, II, VI, VII, VIII e XI), ainda que mediante transação (inciso III); • desconstituído por decisão administrativa ou judicial (incisos IX e X); • perdoado (inciso IV: remissão); • precluso o direito do Fisco de lançar ou de cobrar o crédito judicialmente (inciso V: decadência e prescrição).”²⁴

Há causas de extinção mais comum que outras, como é o caso do pagamento, “a forma por excelência de extinção do crédito tributário”²⁵, nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho, tanto é assim que o Código Tributário Nacional separa duas seções e doze artigos apenas para dispor sobre o pagamento, diferentemente da remissão ou da transação, hipóteses menos ordinárias.

Desde a edição do Código Tributário Nacional, em 1966, os mais diversos institutos são utilizados para extinguir a exigibilidade de determinado crédito, nos moldes do art. 156 do

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo. Saraiva Educação. 2019. [livro eletrônico]. p. 537-538.

²⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. [livro eletrônico]. p. 430.

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020. [livro eletrônico]. p. 902.

referido código, como anteriormente elucidado. Todavia, nenhum dos incisos deste artigo foi tão pouco utilizado ao longo do tempo quanto a transação, visto que o art. 171 determina que a modalidade deveria ter regulamentação legal posterior para seu efetivo funcionamento, o que não havia acontecido até então.

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.

Dessa maneira, o advento da Lei nº 13.988/2020, que converteu a Medida Provisória nº 899/2019, posteriormente apelidada de “MP do Contribuinte Legal”, cujo objeto é regulamentar a transação tributária após mais de 50 (cinquenta) anos de CTN é o foco do presente trabalho, sendo a modalidade de extinção de crédito tributário a ser observada em específico a partir de agora.

CAPÍTULO II - PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS VINCULADOS À TRANSAÇÃO

De plano, importa destacar que princípio é norma basilar em qualquer ordenamento jurídico, ao passo que as consequências no mundo legal devem ser tomadas levando-o em consideração.

No Direito Tributário não é diferente. Sacha Calmon Navarro Coelho (2020) narra:

“Para começar, ditos princípios traduzem no imo e em suas expansões projeções de direitos fundamentais, ou melhor, no miolo, são garantias de direitos fundamentais, notadamente capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade, além de valores republicanos, federalistas e solidaristas.”²⁶

Nessa esteira, fica nítido que o papel dos princípios é expressar os direitos e garantias fundamentais dando aos mais diversos dos integrantes dos poderes legislativo, executivo e judiciário uma base para suas ações.

Desta feita, por seu caráter fundamental no ordenamento, sendo para autores cláusulas pétreas insuprimíveis²⁷, os princípios devem ser valorados na medida de sua aplicação à norma e aos mais distintos casos concretos para a chegada do fim útil da justiça.

Sob uma perspectiva do Direito Tributário, em específico ao instituto da Transação Tributária, alguns desses princípios devem ser fundamentalmente levados à voga, de modo que sua observação é necessária para o presente estudo.

Assim, serão trazidos alguns dos princípios essenciais para entender a efetiva utilização da Transação Tributária no direito brasileiro, de modo que não é possível vislumbrar o instituto sem analisar os respectivos direitos.

2.1. Legalidade

A partir do artigo 5º, II da Constituição Federal, tem-se o princípio da legalidade, que nada mais é do que a premissa de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo

²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. [livro eletrônico]. p. 220.

²⁷ Ibid., Loc. Cit.

senão em virtude de lei.²⁸, de modo que a legislação insurge com o papel de proteção das liberdades individuais, sendo oponível a qualquer tipo de poder autoritário e a toda tendência de exacerbação individualista e personalista dos governantes, como destaca Gilmar Ferreira Mendes²⁹.

Além disso, há a ideia de que todo poder só pode se estabilizar por meio da legalidade, ao passo que não é diferente para o Direito Tributário. Sob essa perspectiva, Gilmar Ferreira Mendes aduz:

“O Direito Tributário também está vinculado a limites constitucionais (art. 150), dentre os quais a ideia de lei sobressai nos princípios da “reserva de lei”, da “anterioridade da lei” e da “irretroatividade da lei”.

Não há como negar, portanto, que o Estado de Direito esteja construído sobre esse conceito de lei. O princípio da legalidade permanece insubstituível como garantia dos direitos e como fundamento e limite a todo funcionamento do Estado.”³⁰

Para o Direito Tributário, contudo, há doutrinadores que apresentam uma nova vertente do princípio da legalidade: o princípio da estrita legalidade. Em suas palavras, Paulo de Barros Carvalho assim disserta:

“Sabemos da existência genérica do princípio da legalidade, acolhido no mandamento do art. 5º, II, da Constituição. Para o direito tributário, contudo, aquele imperativo ganha feição de maior severidade, como se nota da redação do art. 150, I: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I — exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.”³¹

Por sua vez, Regina Helena Costa divide a legalidade tributária em três diferentes searas. Trata-se da função formal, que se destina à exigência da norma em si para seu real efeito; da função material, que tem como fim a especificação dos fatos jurídicos e obrigações presentes na lei; e da função vinculante, a outorga dos poderes aos órgãos da Administração Pública mediante lei. É como se vê:

²⁸ Artigo 5º, II, da Constituição Federal:

“Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

²⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. São Paulo. Saraiva, 2017. [livro eletrônico]. p. 755.

³⁰ *Ibid.*, p. 756.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo. Saraiva Educação. 2019. [livro eletrônico]. p. 216/217.

“Em matéria tributária são perfeitamente distinguíveis as funções cumpridas pela noção de legalidade, mediante a exigência do indispensável veículo legislativo (função formal), da especificação de todos os aspectos à verificação do fato jurídico tributário e respectiva obrigação (função material), bem como quanto à vinculatividade dos órgãos da Administração a seus comandos (função vinculante). Isso significa que, em atendimento ao mandamento constitucional, impositivo da edição de lei para a instituição e a majoração de tributo (aspecto formal), tal ato normativo deve, em seu conteúdo, estampar: (a) a hipótese de incidência tributária, em todos os seus aspectos (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo); (b) as desonerações tributárias (isenções, reduções deduções etc.); (c) as sanções fiscais, bem como a anistia; (d) as obrigações acessórias; (e) as hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário; e (f) a instituição e a extinção de correção monetária do débito tributário.”³²

Independentemente da nomenclatura dada, o foco principal continua sendo a lei como a base no ordenamento tributário, ao passo que, assim como na esfera constitucional, um ente representante do Fisco só pode agir mediante lei que o determine e de acordo com as especificações nela encontradas.

Os ensinamentos acima apontados trazem à baila a aplicação direta do princípio da legalidade sobre o Direito Tributário, cuja premissa se perfaz na ideia de que não há tributo sem lei, sendo certo que cumpre aqui especificar a ótica sobre a Transação Tributária, sob os conceitos atrelados à legalidade.

Desta feita, há autores que dissertam acerca do princípio da tipicidade como existente implícito no ordenamento brasileiro, de modo que esse tem o papel de vincular o legislador à criação de normas claras e completas à compreensão geral. É como destaca Marcus Abraham:

“Embora no sistema constitucional tributário brasileiro não haja menção expressa sobre o Princípio da Tipicidade, este tem sido considerado um princípio implícito, mero desdobramento ou expressão do Princípio da Legalidade (arts. 5º, II e 150, I, CF/88; arts. 97 a 100, CTN), vinculando o legislador na sua atividade legiferante a criar mandamentos legais suficientemente claros e completos para que não haja liberdade ao operador do direito em aplicar critérios subjetivos, discricionários ou arbitrários.”³³

Ao tratar sobre a matéria, Regina Helena Costa destina a tipicidade à função material da legalidade, como anteriormente esclarecido:

“À primeira hipótese de legalidade material apontada corresponde à noção de tipicidade tributária, a significar que a lei deve conter todos os elementos

³² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2019. [livro eletrônico]. p. 93.

³³ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense, 2018. p. 115

configuradores do fato cuja ocorrência é idônea a deflagrar a obrigação de pagar tributo. Assinale-se que o princípio tem o seu rigor atenuado pela disposição contida no art. 153, § 1º, CR, que faculta ao Poder Executivo da União, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre Operações Financeiras”³⁴

Em outras palavras, a tipicidade em conjunto da legalidade são marcos estruturais necessários à criação de uma determinada norma, ao passo que ela deve ser objetiva e completa, para que a finalidade seja alcançada e o disposto no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal seja efetivamente notado. Para que alguém tenha a obrigação de fazer ou deixar de fazer algo em virtude lei, esta tem como requisito ser clara.

Para além, Marcus Abraham³⁵ ainda salienta que as hipóteses de extinção dos tributos devem ser previstas por lei, nos moldes no artigo 97, do CTN c/c artigo 150, §6º, da Constituição Federal, de forma que aqui se encontra o fulcro para a regulamentação da Transação Tributária.

Ao versar sobre Transação Tributária, estamos discutindo sobre alteração características relevantes de determinado crédito tributário, como valor, prazo e condições para pagamento, com a finalidade de um adimplemento facilitado. Ocorre que, a autoridade administrativa não possui gerência para realizar qualquer ato por si só, ainda que exista a possibilidade de alteração na obrigação tributária, sendo certo que para ser instituído fenômeno tal qual a Transação Tributária, uma lei deveria ser utilizada. Leandro Paulsen explica:

“Como se vê, a legalidade tributária exige que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. E só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo. Daí porque muito já se falou em reserva absoluta de lei ou legalidade estrita. Mas a análise do atendimento ou não, por uma lei, à legalidade tributária faz-se pela verificação da determinabilidade da relação jurídico-tributária mediante o critério da suficiência. A lei deve conter as referências necessárias, em quantidade e densidade, para garantir a certeza do direito. Deve poder ser possível determinar, com suporte na própria lei, os aspectos da norma tributária impositiva, de modo que o contribuinte conheça os efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir, independentemente de complementação de cunho normativo por parte do Executivo, ainda que a título de regulamentos *intra legem*.”³⁶

³⁴ COSTA, Regina Helena. Op. Cit. p. 94.

³⁵ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 115

³⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 181-182.

A esse mesmo respeito, cumpre destacar que a “administração só pode fazer o que a lei lhe determina (*princípio da conformidade com as normas*)³⁷”, não restando dúvidas da necessidade de regulamentação específica de cada atividade a ser prestada pelo ente, dentre as quais pode-se frisar a utilização da Transação Tributária.

O Código Tributário Nacional é a lei complementar que traz diretrizes fundamentais para a Transação Tributária. O artigo 156, inciso III³⁸, do referido diploma estabelece o instituto como uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Em específico, o dispositivo que versa sobre disposições da Transação Tributária é o artigo 171³⁹, que, por sua vez, apenas aponta que há a necessidade de lei posterior para regulamentar o instituto, ainda que expresso como causa extintiva no código.

Além disso, Regina Helena Costa traz à tona o entendimento de que a extinção do crédito tributário, por visar a proteção do patrimônio público representado pelo crédito tributário, deve ser vinculada à lei, de modo que sua análise tem de ser feita sobre a ótica do princípio da legalidade⁴⁰.

Desse modo, em atenção ao princípio da legalidade, para que a Transação Tributária fosse enfim regulamentada no ordenamento brasileiro tendo passados mais de 50 (cinquenta) anos da publicação do Código Tributário Nacional, foi editada a Medida Provisória nº 899/2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.988/2020.

Como será destrinchado em breve, ao regulamentar a Transação Tributária para o âmbito federal, o legislador deu ao Fisco e ao contribuinte a possibilidade de celebrar acordos de diversas maneiras distintas, cujos créditos tributários abrangidos por cada modalidade também variam.

³⁷ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo. Malheiros, 2015. p. 281

³⁸ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) III - a transação;

³⁹ 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.

⁴⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2019. [livro eletrônico]. p. 285.

Portanto, fica nítido a Lei nº 13.988/2020 cumpre o papel estipulado pelo artigo 171, do Código Tributário Nacional, em estrita conformidade com o princípio da legalidade, restando claro que a Transação Tributária tem arcabouço principiológico e legal para existir no mundo jurídico.

2.2. Eficiência

Como aduzido pela doutrina majoritária, o princípio da eficiência apenas ficou expresso na constituição após a Emenda Constitucional nº 19/1998. Para tanto, passou a figurar no *caput* do artigo 37, da Carta Maior:

“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:”

Em suas palavras, André Ramos Tavares disserta que a doutrina já considerava o princípio da eficiência implicitamente, visto que este seria decorrente dos demais princípios administrativos, de tal modo que a busca pela economicidade na Administração Pública é o principal fim útil do referido princípio⁴¹.

Em complemento, ao versar sobre o conceito de efetividade para o Direito Constitucional, Luís Roberto Barroso faz importante paralelo no que tange à caracterização do termo, tendo em vista que a eficiência da norma, apesar de não se confundir com a eficiência como princípio trazido por André Ramos Tavares no parágrafo acima, é de basilar relevância para entendimento geral.

“As anotações que se seguem têm por objeto um quarto plano, que por longo tempo fora negligenciado: o da efetividade ou eficácia social da norma. A ideia de efetividade expressa o cumprimento da norma, o fato real de ela ser aplicada e observada, de uma conduta humana se verificar na conformidade de seu conteúdo. Efetividade, em suma, significa a realização do Direito, o desempenho concreto de sua função social. Ela representa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o dever-ser normativo e o ser da realidade social.”⁴²

⁴¹ TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo. Saraiva, 2017. [livro eletrônico]. p. 1132.

⁴² BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo. Saraiva Educação, 2018. [livro eletrônico]. p. 136.

Ora, ambos, por meio de suas próprias linhas, trazem uma ideia de aproximação e desempenho da norma no mundo real, saindo do campo das ideias, de modo que a economicidade em tudo se relaciona com o desempenho concreto da norma apontado por Luís Roberto Barroso.

Em outras palavras, implica dizer que os doutrinadores, em conjunto, mostram que o princípio da eficiência não é apenas a Administração Pública agindo com maior presteza e velocidade, mas também vinculando suas atividades com um fim útil relevante a todos, de tal modo que a população que sofre os reflexos da Administração Pública também se beneficiará.

É nessa mesma conclusão que chega Gilmar Ferreira Mendes ao elencar que o princípio da eficiência não só passou a legitimar os meios empregados para a Administração, mas também tem sua legitimação no resultado obtido ao fim.

“A partir do exposto, pode-se concluir que o constituinte reformador, ao inserir o princípio da eficiência no texto constitucional, teve como grande preocupação o desempenho da Administração Pública.

Por essa razão, sem descurar do interesse público, da atuação formal e legal do administrador, o constituinte derivado pretendeu enfatizar a busca pela obtenção de resultados melhores, visando ao atendimento não apenas da necessidade de controle dos processos pelos quais atua a Administração, mas também da elaboração de mecanismos de controle dos resultados obtidos.”⁴³

Passando para uma perspectiva sobre a Transação Tributária, talvez não haja princípio que mais fique nítido do que o da eficiência. Isso porque, quando se trata do mencionado instituto, temos que a Administração Pública, na autonomia que lhe foi dada pela lei, pratica atos que visam a satisfação de créditos, por meio de concessões mútuas com o contribuinte, de modo que o resultado obtido seja favorável à Administração e ao administrado.

Por essa razão, há total respaldo do princípio da eficiência quando se fala em Transação Tributária, sendo certo a participação da Administração Pública na relação jurídica é o ponto focal para essa análise, tendo em vista seu papel de tornar as relações tributárias mais ágeis, sem perder o objetivo vinculado ao desempenho da norma, qual seja a satisfação do crédito tributário.

⁴³ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. São Paulo. Saraiva, 2017. [livro eletrônico]. p. 770.

2.3. Supremacia do interesse público sobre o particular

Da simples interpretação lógica do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, resta claro que o principal ponto a ser abordado sobre a matéria é o fato do bem coletivo prevalecer ao individual.

Sob os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, é visto que o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular não deve vincular apenas a relação constitucional, mas também abrange a Administração Pública, fazendo com que recaia em reflexo para o Direito Tributário.

“Diretriz implícita, mas de forte e profundo poder de penetração em todas as regras de direito público, exalta a superioridade dos interesses coletivos sobre os do indivíduo, como instrumento valioso e para coordenar as atividades sociais, num ambiente de ordem e respeito aos direitos de todos os súditos. É um dos postulados essenciais para a compreensão do regime jurídico-administrativo e está presente em capítulos importantíssimos do Direito Tributário.”⁴⁴

Em outras palavras, a supremacia do interesse público sobre o particular não implica dizer que os direitos individuais serão constantemente desrespeitados ou desconsiderados, mas sim que, em caso de eventual conflito entre ambos, o coletivo prevalece, respeitadas todas as nuances do Direito Privado.

“O princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, também conhecido por princípio da finalidade pública ou do interesse coletivo, predica que a atuação estatal somente pode voltar-se ao alcance de resultados de interesse público e, na hipótese de eventual conflito entre interesse coletivo e interesse particular, a prevalência será sempre do primeiro, exatamente por sua natureza supraindividual.”⁴⁵

Sobre a mesma ótica, é importante colacionar o entendimento de Marcus Abraham ao versar sobre o impacto da supremacia do interesse público sobre o particular na Administração Pública. Para o autor, a existência do princípio é a prerrogativa para os atos da administração

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo. Saraiva Educação. 2019. [livro eletrônico]. p. 215-216.

⁴⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2019. [livro eletrônico]. p. 90-91.

pública possuem presunção de veracidade e legitimidade, além de prazo maior em processos judiciais⁴⁶.

E é nesse mesmo sentido que conclui Marcus Abraham:

“Assim, a Administração Pública teria o dever jurídico de ponderar os interesses em jogo, buscando a sua concretização até um grau máximo de otimização, tendo em vista a fluidez conceitual inerente à noção de interesse público juntamente com a dificuldade em sopesar quando o atendimento do interesse público se encontra na própria preservação dos direitos fundamentais. Proteger, mesmo que parcialmente, um interesse privado consagrado na Constituição pode representar a promoção de um interesse público. Em outras palavras, satisfazer um pode representar a promoção do outro.”⁴⁷

Em se tratando de Transação Tributária, torna-se fácil reconhecer o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular na forma em que a doutrina o classifica. Isso porque, como já elucidado, o referido instituto implica em concessões mútuas entre Administração Pública e contribuinte para que determinado crédito tributário seja satisfeito.

Nesse sentido, é evidente o interesse público em receber valores a título de tributos não pagos pelo contribuinte em maior rapidez e em procedimento mais simples do que acionar a máquina judiciária. De igual modo, o interesse particular está resguardado ao passo que o contribuinte recebe ônus para sua regularidade fiscal, de modo que há extensão de prazos para pagamento, redução de encargos, bem como demais benefícios que podem ser atribuídos a rigor do Ente Federado responsável.

Logo, não pairam dúvidas que um dos princípios que mais representam a Transação Tributária como instituto é a supremacia do interesse público sobre o particular. É nesse sentido que fala Regina Helena Lopes:

“Na seara tributária, a supremacia do interesse público sobre o interesse particular pode ser traduzida, singelamente, na convivência harmônica entre a adequada realização da arrecadação fiscal e o respeito aos direitos dos contribuintes. Implícito no ordenamento jurídico, dele deriva o princípio da indisponibilidade do interesse público, que, no contexto em análise, impõe-se ao legislador e ao administrador, especialmente no trato de institutos cuja aplicação resulta no manejo

⁴⁶ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense, 2018. [livro eletrônico]. p 111. Para Abraham, os reflexos no ato da administração pública decorrem da formulação tradicional do princípio, de modo que uma parte da doutrina moderna põe em dúvida a aplicação do referido diploma como basilar nas relações conflituais da administração pública.

⁴⁷ Ibid., Loc. Cit.

do crédito tributário, tais como a isenção, a compensação, a transação, a remissão e a anistia.”⁴⁸

E não poderia estar mais correta. Pensar em modelagens para o crédito tributário é pensar nas consequências que trarão. Para tanto, existe o interesse público para ser o ponderador das atividades que serão prestadas pela Administração Pública, bem como será a recepção dos mencionados institutos pelo contribuinte, nos quais se enquadra a Transação Tributária.

É nesse diapasão que Kiyoshi Harada versa sobre a imprescindibilidade da observância ao princípio da supremacia do interesse público sobre o particular quando estamos a pensar sobre Transação Tributária:

“O Direito Tributário não pode prescindir da observância dos princípios do Direito Administrativo, dentre os quais o da legalidade e o do interesse público. Assim, cabe examinar a compatibilidade da transação tributária com o princípio da supremacia e indisponibilidade do interesse público, outrora invocado para obstar a transação tributária. Não há uma conceituação do que seja interesse público em caráter absoluto e peremptório. A exemplo do princípio da eficiência (art. 37 da CF), o interesse público há de ser examinado sob o ângulo de cada caso concreto, tendo em vista o objetivo a ser alcançado.”⁴⁹

Por fim, resta evidente que a Transação Tributária com fulcro no princípio da supremacia do interesse público sobre o particular tem apenas o condão de servir ao interesse coletivo ao mesmo tempo que equilibra os interesses individuais da relação jurídica, tanto o Fisco com a função arrecadatória quanto o contribuinte que receberá privilégios para a satisfação do crédito tributário.

2.4. Capacidade contributiva

Partindo de uma premissa específica do Direito Tributário, o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica para alguns doutrinadores, é a consideração de um padrão financeiro do indivíduo para fins aferir o impacto da carga tributária sobre ele, ou seja, é uma análise específica daquilo que o contribuinte pode efetivamente contribuir, podendo ser notado no artigo 145, §1º, da Constituição Federal.

⁴⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2019. [livro eletrônico]. p. 91.

⁴⁹ HARADA, Kiyoshi **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas. 2018. [livro eletrônico] p. 708.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A esse respeito, a doutrina divide a capacidade contributiva em duas esferas: a subjetiva e a objetiva. É como destaca Paulo de Barros Carvalho:

“Desde logo cumpre fazer observação importante e que atina ao momento da determinação do que seja a capacidade econômica do contribuinte, prevista no § 1º do art. 145 da Carta Magna. Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraíndo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência.”⁵⁰

Nesse contexto, é observada uma união de mais institutos do Direito Tributário para que seja classificado o princípio da capacidade contributiva. Em se tratando de seu lado objetivo, a capacidade contributiva pode ser notada na própria manifestação de riqueza do indivíduo, sendo esse o parâmetro utilizado para a vinculação do artigo 145, §1º, da Constituição Federal. É como versa Regina Helena Costa:

“Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial, por exemplo, auferir renda, ser proprietário de veículo automotor, ser proprietário de imóvel urbano etc. Funciona, desse modo, como pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo. Saraiva Educação. 2019; [livro eletrônico]. p. 225.

em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza.”⁵¹

Por sua vez, a capacidade contributiva subjetiva ou relativa diz respeito à “aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa”⁵². Ou seja, é o que o indivíduo pode contribuir tendo em vista a disponibilidade de renda que demonstra na esfera objetiva, servindo, portanto, para eventuais graduações de impostos. É como preceitua Sacha Calmon Navarro Coelho:

“Nada obstante, a capacidade econômica relativa ou subjetiva refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa – consideradas suas despesas pessoais e inafastáveis, tais como alimentação, vestuário, moradia, saúde, educação – para o pagamento de certo imposto. Portanto, sob essa ótica, já adotada por Aliomar Baleeiro, 13 a tributação somente pode incidir sobre a renda líquida do contribuinte, vale dizer, sobre o montante efetivamente disponível para o livre consumo de bens e serviços não essenciais à sua sobrevivência e à de sua família de maneira digna. Por isso interessa mais, dentro das peculiaridades de nosso direito positivo, estabelecer a relação e a compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei, e a espécie, definida pelo fato signo presuntivo de riqueza (na feliz expressão de Becker), posto na hipótese de incidência e predelineado nas normas constitucionais. Caberá ao legislador infraconstitucional fixar esta relação, porém a margem de discricionariedade de que dispõe é limitada.”⁵³

Ora, transpondo tais ensinamentos para o âmbito da Transação Tributária, nota-se que o referido instituto tem o condão de chegar ao seu fim considerando a capacidade contributiva de determinado indivíduo. Isso porque, das mais diversas modalidades de Transação Tributária advindas da Lei nº 13.988/2020, é possível observar que o *quantum* que dispõe o contribuinte, bem como aquilo que pode efetivamente contribuir, para o caso do mencionado diploma, aquilo que ele pode pagar no procedimento, são considerados antes mesmo da celebração do acordo. Partindo dos ensinamentos de Leandro Paulsen:

“De qualquer modo, a previsão de graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, expressa no art. 145, parágrafo único, da CF, constitui positivamente o princípio da capacidade contributiva, suscitando inúmeros questionamentos, principalmente quanto à sua extensão. Embora o texto constitucional positivasse o princípio da capacidade contributiva em dispositivo no qual são referidos apenas os impostos – que devem, sempre que possível, ser pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, parágrafo único, da CF) –, cuida-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as

⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2019. [livro eletrônico]. p. 106.

⁵² Ibid., p. 107.

⁵³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020. [livro eletrônico]. p. 117.

espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual.”⁵⁴

Para além, cumpre observar os ensinamentos de Priscila Maria Fernandes Campos de Souza acerca da relação entre Transação Tributária e capacidade contributiva:

“O princípio da capacidade contributiva que caminha lado a lado com o da isonomia tributária deve orientar a celebração dos acordos de transação, auxiliando na definição das concessões em conformidade com a capacidade contributiva do devedor. Isso permite que na modalidade da transação na cobrança de créditos da União sejam realizadas concessões semelhantes para devedores com mesmas capacidades contributivas, ao mesmo tempo em que se evita que sejam realizadas concessões semelhantes para devedores com diferentes capacidades contributivas.”⁵⁵

E não há que se falar que os contribuintes deixaram de adimplir suas obrigações a partir da existência da Transação Tributária, tendo em vista que sua capacidade contributiva é requisito fundamental para a formalização de seu acordo de transação, sendo certo que não há bônus aos inadimplentes. É assim que versa Cassiana Vitória Guedes Oliveira da Silva acerca da forma de se constatar a capacidade de pagamento do contribuinte:

“A transação tributária, ao contrário, constitui instrumento excepcional de resolução de conflitos, que além do viés arrecadatório, considera as circunstâncias pessoais dos contribuintes para autorizar o acordo. Dessa maneira, havendo capacidade contributiva ou ausência de dúvida não será cabível a transação, devendo ser adotada a solução legal ordinária.

Ao tratar adequadamente as condições pessoais e a capacidade contributiva concreta para a realização do acordo, a transação concretiza a eficiência do sistema de cobrança sem afetar o pagamento espontâneo do tributo. Ademais, a solução da controvérsia tributária por meio da transação é mais célere em comparação com a solução convencional dos litígios e, em razão de constituir mecanismo de composição, permite a efetiva participação do contribuinte, proporcionando ganhos efetivos de eficiência. Nesse sentido, por se tratar de mecanismo autocompositivo excepcional, aplicável apenas quando a norma legal ordinária não for a mais adequada ao caso concreto, a transação se sobressai como alternativa válida à persecução da eficiência, auxiliando na gestão administrativo-tributária na busca por resultados maximizados.

[...]

Nessa perspectiva, a capacidade de pagamento será avaliada a partir de uma equação matemática sob os indicadores econômicos, financeiros e patrimoniais do devedor. Em relação ao cálculo da capacidade de pagamento, ele será realizado de forma a estimar se o devedor possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa, no prazo de até sessenta meses, sem descontos. Quando a capacidade de pagamento não for suficiente para o adimplemento de todo o débito, os prazos ou os descontos serão graduados de acordo com a possibilidade de pagamento constatada.

⁵⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. [livro eletrônico]. p. 99.

⁵⁵ SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. **Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios**. Revista da PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional v. 11, n. 1. p. 109-136. jan./jun.2021.

A capacidade de pagamento será revelada no momento da adesão ao edital ou no momento da propositura da transação individual, uma vez que a análise e avaliação dependerão de informações a serem prestadas pelo devedor.”⁵⁶

Em outras palavras, a depender da capacidade contributiva do indivíduo devedor, ele poderá se enquadrar em diferentes modalidades de Transação Tributária, as quais veremos especificamente adiante, tendo reflexos tanto para si quanto para a Administração Pública.

⁵⁶ SILVA, Cassiana Vitória Guedes Oliveira da. **A transação tributária como instrumento satisfatório para a solução isonômica de litígios tributários**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 146. Ano 28. p. 11-38. jul./set. 2020.

CAPÍTULO III - A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1. Transação tributária no ordenamento brasileiro

Tendo entendido os princípios de alicerce, bem como passado pelo surgimento da obrigação tributária, lançamento do crédito e breve síntese acerca da extinção, cabe agora tratar especificamente da Transação Tributária.

Importante mencionar que a Transação é um instituto já adotado no Direito Civil há mais de um século. O finado Código Civil de 1916 já apresentava características que foram transpostas às legislações subsequentes. Nesse sentido, a concessão de benefícios entre as partes era a principal marca da Transação à época⁵⁷.

Ainda no Direito Civil, da edição do Código de 2002, a referida característica foi mantida, trazendo demais pontos de observação, ao passo que a Transação conta com um capítulo inteiro próprio⁵⁸. Contudo, como se destaca do artigo 841, do Código Civil de 2002, as

⁵⁷ Código Civil de 1916: Art. 1.025 É lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.

⁵⁸ Código Civil de 2002: Da Transação

Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.

Art. 841. Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação.

Art. 842. A transação far-se-á por escritura pública, nas obrigações em que a lei o exige, ou por instrumento particular, nas em que ela o admite; se recair sobre direitos contestados em juízo, será feita por escritura pública, ou por termo nos autos, assinado pelos transigentes e homologado pelo juiz.

Art. 843. A transação interpreta-se restritivamente, e por ela não se transmitem, apenas se declaram ou reconhecem direitos.

Art. 844. A transação não aproveita, nem prejudica senão aos que nela intervierem, ainda que diga respeito a coisa indivisível.

§ 1º Se for concluída entre o credor e o devedor, desobrigará o fiador.

§ 2º Se entre um dos credores solidários e o devedor, extingue a obrigação deste para com os outros credores.

§ 3º Se entre um dos devedores solidários e seu credor, extingue a dívida em relação aos co-devedores.

Art. 845. Dada a evicção da coisa renunciada por um dos transigentes, ou por ele transferida à outra parte, não revive a obrigação extinta pela transação; mas ao evicto cabe o direito de reclamar perdas e danos.

Parágrafo único. Se um dos transigentes adquirir, depois da transação, novo direito sobre a coisa renunciada ou transferida, a transação feita não o inibirá de exercê-lo.

Art. 846. A transação concernente a obrigações resultantes de delito não extingue a ação penal pública.

Art. 847. É admissível, na transação, a pena convencional.

Art. 848. Sendo nula qualquer das cláusulas da transação, nula será esta.

Parágrafo único. Quando a transação versar sobre diversos direitos contestados, independentes entre si, o fato de não prevalecer em relação a um não prejudicará os demais.

Art. 849. A transação só se anula por dolo, coação, ou erro essencial quanto à pessoa ou coisa controversa.

Parágrafo único. A transação não se anula por erro de direito a respeito das questões que foram objeto de controvérsia entre as partes.

Art. 850. É nula a transação a respeito do litígio decidido por sentença passada em julgado, se dela não tinha ciência algum dos transatores, ou quando, por título posteriormente descoberto, se verificar que nenhum deles tinha direito sobre o objeto da transação.

premissas ali contidas se limitam aos “direitos patrimoniais de caráter privado”, sendo, por óbvio, que não seria possível usar tais disposições para demandas que não se tenham patrimônio efetivamente envolvido.

Caio Mário da Silva Pereira destaca que os direitos não patrimoniais, aquilo que não se pode expressar em moeda, não são passíveis de Transação, sendo uma das premissas fundamentais para entendermos o instituto no Direito Tributário.

“A diferença entre uns e outros não é puramente acadêmica, porém traz consequências práticas de todo alcance, e a ela se reporta a lei quando estabelece, por exemplo, que somente quanto a direitos patrimoniais de caráter privado é lícito aos interessados transigir (Código Civil, art. 841) e assim considera os direitos não patrimoniais insuscetíveis de transação.”⁵⁹

Ainda em relação às premissas da Transação, Caio Mário da Silva Pereira destaca os requisitos para que a Transação seja celebrada entre as partes, sendo o acordo pela efetiva vontade das partes; a extinção de determinada obrigação (que não necessariamente precisa ser de pagar); reciprocidade das concessões, de modo que as duas partes concedam ônus às outras; e a incerteza do direito de uma das partes, sendo certo que, desconsiderando a última, todas as demais características mencionadas também são vistas no Direito Tributário:

Designa um determinado negócio jurídico, de cunho contratual, que se realiza por via de um acordo de vontades, cujo objeto é prevenir ou terminar litígio, mediante concessões recíprocas das partes (Código Civil, art. 840).

Deste conceito, extraem-se os seus requisitos:

A – Um acordo, realizado mediante declaração de vontade de ambos os interessados. Não há transação por força de lei, nem pode provir de provimento judicial *ex officio*. Quando realizado em juízo, a palavra jurisdicional é simplesmente homologatória.

B – Extinção ou prevenção de litígios, sem o que o negócio jurídico se desfigura como transação. Assim já se configurava no Direito Romano, caráter que conserva em todos os sistemas modernos. Este é o seu efeito básico, convertendo um estado jurídico incerto, em uma situação segura.

C – Reciprocidade das concessões, traço característico, que a distingue de qualquer outro negócio jurídico, onde haja *datio in solutum*, ou doação, ou renúncia, ou confissão, ou pagamento. A transação se tipifica pelo fato de ambos os transatores fazerem um ao outro concessões, mutuamente.

D – Incerteza em torno do direito de cada um dos transatores, ou ao menos de um deles. Na linha do Direito Romano, como na sistemática do BGB, a incerteza – *res dubio* – tanto pode ser subjetiva quanto objetiva, isto é, insegurança pessoal do interessado como qualificação duvidosa do próprio direito. No direito francês, a incerteza corresponde à litigiosidade. O Direito Brasileiro acompanha a orientação romana, admitindo a transação desde que impere dúvida no espírito dos interessados.⁶⁰

⁵⁹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil – v. I.** 30. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2017. [livro eletrônico] p. 327-328.

⁶⁰ Idem. **Instituições de direito civil – v. III.** 21. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2017. [livro eletrônico] p. 368.

Nessa esteira, ao entender o arcabouço criado pelo Direito Civil, cumpre agora elencarmos a Transação Tributária na esfera fiscal, ao passo que, para além das características absorvidas do Direito Civil, há pontos específicos no Direito Tributário.

Quanto ao conceito, Kiyoshi Harada bem resume a interação da Transação com o Direito Tributário:

“Transação é a fórmula extintiva de obrigações mediante concessões recíprocas. Pressupõe um litígio entre as partes, bem como a existência de ônus e vantagens recíprocas. Enfim, é um “acordo” para pôr fim a um litígio. Em matéria tributária, pressupõe autorização legislativa, nos termos do art. 171 do CTN.”⁶¹

Para parte da doutrina, a diferenciação da Transação no Direito Tributário para o Civil se dá na efetiva consequência na celebração do acordo. Enquanto no Direito Civil, como visto, a Transação pode ter caráter de prevenção do litígio, no Direito Tributário ela apenas pode extinguir a relação. É como se vê nas lições de Luís Eduardo Schoueri:

“Nota-se, ademais, que o artigo 171 do Código Tributário Nacional fala em “terminação de litígio”. Assim, não cabe, em matéria tributária, a transação preventiva, mas apenas a extintiva. Daí por que não cabe cogitar transação antes que haja o lançamento, já que somente com este será conhecida e quantificada a pretensão do Fisco.”⁶²

Além disso, ressalta com relevância Paulo de Barros Carvalho:

“Os sujeitos do vínculo concertam abrir mão de parcelas de seus direitos, chegando a um denominador comum, teoricamente interessante para as duas partes, e que propicia o desaparecimento simultâneo do direito subjetivo e do dever jurídico correlato. Mas, é curioso verificar que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim 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. 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.”⁶³

⁶¹ HARADA, Kiyoshi **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas. 2018. [livro eletrônico] p. 707-708.

⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit. p. 649.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo. Saraiva Educação. 2019. [livro eletrônico]. p. 549.

É assim que também entende Marcus Abraham, ao ensinar que o objetivo maior da Transação é encerrar o litígio⁶⁴, de modo que é impossível ocorrer a relação jurídica entre as partes de iguais características à Transação, em que não se observe a extinção do crédito tributário.

Em outras palavras, a Transação Tributária nada mais é que uma concessão de benefícios por parte do Fisco, sejam prazos dilatados, redução do valor a ser pago, elevada quantidade de prestações, de modo a estimular o contribuinte a pagar uma débito em aberto, evitando, assim, a necessidade de outros procedimentos para a resolução da dívida.

Para além, Priscila Maria Fernandes Campos de Souza colaciona que a Transação Tributária só produz seu efeito de extinção após cumpridos todos os termos estabelecidos, não bastando apenas celebrar o acordo, de forma que na hipótese de descumprimento ou inadimplemento, o valor poderá ser exigido pela Administração Pública por outras vias.⁶⁵

Importante destacar que, apesar de apresentarem algumas poucas similaridades, não há de se confundir a Transação Tributária com o Parcelamento do crédito. Em suma, a Transação é causa de extinção do crédito tributário, enquanto o Parcelamento é hipótese de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária⁶⁶.

Em complemento, na sua obra, Hugo de Brito Machado Segundo, deixa claro que famosos programas de regularidade fiscal, como é o caso do REFIS (Programa de Recuperação Fiscal) oferecido pelo Governo Federal, embora traga determinadas concessões, não podem ser consideradas como transação, ao passo a suspensão da exigibilidade do crédito adquirida classifica tal programa como Parcelamento:

“Poder-se-ia sustentar que determinadas formas de parcelamento, nas quais concessões são feitas de ambos os lados (p. ex., REFIS), seriam, na verdade, exemplo de transação. O STJ, porém, não acolheu esse entendimento. Afirmou, ao contrário, que o parcelamento, forma de suspensão da exigibilidade do crédito, não se confunde com a transação, forma de extinção do crédito.”⁶⁷

⁶⁴ ABRAHAM, Marcus. Op. Cit. p. 254.

⁶⁵ SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. **Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios**. Revista da PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional v. 11, n. 1. p. 109-136. jan./jun.2021.

⁶⁶ COSTA, Regina Helena. Op. Cit. p. 301-302.

⁶⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. – 10. ed. São Paulo. Atlas. 2018. [livro eletrônico]. p. 534. *In* STJ, REsp 514.351/PR, DJ de 19/12/2003, p. 347.

É como também disserta Priscila Maria Fernandes Campos de Souza:

“Além disso, a transação também não deve ser confundida com os programas de parcelamentos extraordinários (a exemplo do Refis, Paes, Paex e Lei nº 11.941/09), pois estes se tratam de hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e não são acordos celebrados com autoridade designada para tanto, já que suas leis instituidoras definem previamente todas as suas concessões, além de não exigirem necessariamente uma contrapartida do devedor. Ou seja, mesmo diante da ausência de litígio, as leis instituidoras destes programas permitiam que o devedor a eles aderisse.”⁶⁸

De igual modo, podemos ver julgado recente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em que se destaca a impossibilidade de confusão entre Transação e Parcelamento de créditos tributários:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIO. LEI 13.988/2020. DÉBITOS PARCELADOS. APELAÇÃO NÃO PROVIDA. -A Lei nº 13.988/19 estabelece os requisitos e condições para viabilizar a transação entre Administração Tributária Federal e contribuintes federais relativa à cobrança de créditos de natureza tributária ou não tributária. -Os créditos tributários da apelante são objeto de parcelamento e, assim, não são objeto de contencioso tributário, seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial, o que justificaria, por si só, a exclusão da transação tributária. -Apelação não provida.”⁶⁹

Ainda, como a Transação não implica em suspensão da exigibilidade do crédito, ao menos que seja acordado entre as partes, o Fisco está apto a cobrar a dívida enquanto se aguarda conclusão do pedido de adesão à proposta, sendo esse um grande risco a ser observado pelos contribuintes. É como destaca Mônica Thais da Silva Custódio e Matheus Silva de Gregori:

“Ora, considerando que o tempo para a contagem prescricional prejudica o exequente, a proposta de transação – ato que pode vir a ser usado somente com o intuito de protelar a execução fiscal – deveria ser obrigatoriamente ato apto a suspender a exigibilidade do crédito enquanto se aguarda se haverá ou não adesão e ratificação da proposta, a qual poderá ser barganhada na proposta. Felizmente, a Lei n. 13.988/2020 (LGL\2020\4590) prevê que as partes poderão acordar acerca da suspensão do processo durante a negociação ou não.”⁷⁰

Tanto é verdade que o mesmo Tribunal Regional Federal da 3ª Região determinou que o simples ato de tentativa de adesão ao parcelamento não impede o Fisco de continuar buscando

⁶⁸ SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. **Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios**. Revista da PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional v. 11, n. 1. p. 109-136. jan./jun.2021.

⁶⁹ BRASIL Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Apelação Cível, Processo nº 5002935-41.2020.4.03.6002, 4ª Turma, Rel. Des. Valdeci Dos Santos, Julgado em 18/10/2021. DJe 22/10/2021.

⁷⁰ CUSTÓDIO, Mônica Thais da Silva; DE GREGORI, Matheus Silva. **O excesso de execuções fiscais no âmbito da União: os impactos do REsp 1.340.553 em termos econômicos**. Revista dos Tribunais. vol. 1031. ano 110. p. 245-263. São Paulo: Ed. RT, setembro 2021.

a satisfação do crédito, visto que, diferentemente do Parcelamento, a Transação não tem como regra suspender a exigibilidade do crédito. É ver:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. BLOQUEIO DE VALORES VIA BACENJUD. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. PARCELAMENTO POSTERIOR NÃO ACARRETA EFEITOS PRETÉRITOS. ADESÃO A PROGRAMA DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO INIBE A COBRANÇA DO FISCO. RECURSO IMPROVIDO.

1. A partir da vigência da Lei n. 11.382/2006, o bloqueio de ativos financeiros por meio de penhora on-line prescinde do esgotamento de diligências para localização de outros bens do devedor passíveis de penhora, aplicando-se os artigos 655 e 655-A (atuais 835 e 854), do Código de Processo Civil, mesmo aos executivos fiscais. Nesse sentido: STJ, RESP 201000422264, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, 03/12/2010.

2. Com efeito, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.382/06 ao artigo 655 (atual 835), do Código de Processo Civil, aplicável às execuções fiscais por força do artigo 1º, da Lei nº 6.830/1980, o juiz, ao decidir sobre a realização da penhora on-line, não pode mais exigir do credor prova de exaurimento das vias extrajudiciais na busca de bens a serem penhorados.

3. Registre-se, por relevante, que não há ofensa ao princípio da menor onerosidade, previsto no artigo 620 (atual 805), do CPC, "vez que tal norma jurídica deve ser interpretada sistematicamente, em consonância com as demais regras, de mesma hierarquia jurídica, que informam igualmente o procedimento de execução, a exemplo do princípio da máxima utilidade da execução" (AGRESP 201000347680, CASTRO MEIRA, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA: 01/12/2010).

4. Ademais, o C. STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos, já consignou que em princípio, nos termos do art. 9º, III, da Lei 6.830/1980, cumpre ao executado nomear bens à penhora, observada a ordem legal. É dele o ônus de comprovar a imperiosa necessidade de afastá-la, e, para que essa providência seja adotada, mostra-se insuficiente a mera invocação genérica do art. 620 do CPC (STJ, REsp 1337790/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/2013, DJe 07/10/2013).

5. In casu, entendo cabível a utilização do BacenJud, porquanto a constrição realizada obedece a ordem do artigo 11, da Lei 6.830/80, e dos artigos 655 e 655-A (atuais 835 e 854), ambos do CPC.

6. Outrossim, em atenção ao devido processo legal, o parcelamento posterior não tem o condão de gerar efeitos pretéritos, o que tumultuaria sobremaneira o trâmite da execução fiscal.

7. Sobre o ponto, já se manifestou a Corte Especial do STJ, quando do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 1.266.318/RN, Relator para acórdão Ministro Sidnei Beneti, no sentido da manutenção da garantia dada em juízo, antes da adesão ao parcelamento em questão. Precedentes.

8. Assim, a alegação de que a executada busca aderir a programa de transação tributária não inibe o Fisco de buscar a satisfação da dívida fiscal.

9. Agravo de instrumento a que se nega provimento.⁷¹

Cabe destacar, ainda, que a Transação Tributária não se confunde com renúncia de receita. Isso porque a renúncia de receita tem como objeto a desoneração tributária de indivíduos como forma de geração de empregos e aquecimento da economia, bem como demais

⁷¹ BRASIL Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Agravo de Instrumento, Processo nº 5002173-86.2020.4.03.0000, 4ª Turma, Rel. Des. Valdeci Dos Santos, Julgado em 13/08/2020. DJe 19/08/2020.

benefícios no mesmo sentido⁷², enquanto a Transação, como já visto, pressupõe concessões mútuas entre as partes da relação, bem como a existência de um litígio, o qual terá sua extinção. A esse respeito, concluem Lucas Ernesto Gomes Cavalcante e Mariana Luz Zonari:

“Todavia, diante das premissas acima destacadas, não há como sustentar que a transação tributária se caracterize como uma renúncia de receitas, que justifique a aplicação do art. 14 da LRF.

Primeiramente, porque o conceito de renúncia de receitas vinculado ao art. 14 da LRF está diretamente relacionado à concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, que se caracteriza por favores fiscais concedidos unilateralmente pelos Entes Políticos, ou seja, é uma liberalidade do Fisco, com fins de política fiscal ou econômica.

Além disso, a transação consiste em uma modalidade de extinção do crédito tributário, que visa extinguir um litígio tributário por uma concessão das duas partes, ou seja, é necessário um ato de vontade por ambas, deixando evidente sua natureza bilateral.

Deve-se reconhecer que nenhum dos institutos (renúncia de receitas para desenvolvimento regional e a transação tributária) possui maiores semelhanças senão o resultado prático da redução de arrecadação tributária, tendo naturezas e finalidades bastante distintas.”⁷³

Em atenção à efetiva utilização da Transação Tributária, é fundamental observamos os dispositivos do Código Tributário Nacional que versam sobre a matéria, com ênfase no artigo 171⁷⁴.

Nessa toada, como já evidenciado, a Transação Tributária enfim tem lei própria que a regulamenta em esfera federal, sendo a Medida Provisória nº 899/2019 (MP do Contribuinte Legal) o marco inicial para a difusão da causa de extinção do crédito tributário. Logo, a MP do Contribuinte Legal foi convertida na Lei nº 13.988/2020, cujo seu teor merece destaque no presente trabalho.

Importa salientar que o modelo de Transação Tributária estabelecido no Brasil tem muitas bases no modelo comumente adotado pelos Estados Unidos da América, o qual coloca

⁷² CAVALCANTE, Lucas Ernesto Gomes.; ZONARI, Mariana Luz. **Transação tributária e renúncia de receita nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Revista Controle, Fortaleza, v. 17, n.2, p. 393-421, jul./dez. 2019. p. 410.

⁷³ Ibid., p. 413.

⁷⁴ Código Tributário Nacional. 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. Sic. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

uma importância ainda maior na negociação das partes em detrimento de meios coercitivos para cobrança de dívidas em aberto⁷⁵.

“As modalidades de transação tributária previstas na Lei Nº 13.988/2020, são inspiradas no modelo norte-americano do *offer in compromise* (oferta em compromisso), positivado no *Internal Revenue Code* (IRC). Trata-se de procedimento em que o contribuinte que esteja enfrentando dificuldades financeiras oferece uma proposta de pagamento parcial do crédito tributário ao Fisco norte-americano, o qual, analisando a situação econômica particular do contribuinte, poderá aceitar ou recusar a oferta.

Para a concessão de desconto, o modelo norte-americano avalia a potencialidade de o contribuinte realizar o pagamento do tributo em um determinado prazo (*reasonable collection potential*), a partir da própria oferta que ele apresenta ao *Internal Revenue Service* (IRS), órgão da Receita Federal dos EUA. Três são os fundamentos para a aceitação da oferta em compromisso: dúvida quanto ao recebimento do crédito tributário (*doubt as to collectibility*), dúvida quanto à existência ou valor do tributo (*doubt as to liability*) e dúvida quanto à eficiência da Administração Tributária (*effective tax administration*).”⁷⁶

Como disserta Sacha Calmon Navarro Coelho ao analisar o artigo 1º da Medida Provisória nº 899/2019, cuja redação é idêntica na Lei nº 13.988/2020⁷⁷:

“No mesmo sentido do CTN, indicou-se que a transação será “resolutiva de litígio” (art. 1º, caput), o que, em primeira vista, manteria a restrição de seu uso para fins terminativos, e não preventivos. Tal abordagem se mostra conveniente, inclusive para evitar eventuais questionamentos quanto à compatibilidade da norma com a disposição-base do CTN (art. 171). Destinou-se à União a atribuição de realizar juízo de oportunidade e conveniência que deve levar à celebração da transação (art. 1º, § 1º).”⁷⁸

Nesse contexto, fica clara a preocupação do legislador em manter o texto da Lei nº 13.988/2020 em direta observância ao Código Tributário Nacional. Ainda, no §2º, do artigo 1º, há a indicação dos princípios que são observados na aplicação do referido diploma legal, sendo esses os princípios da isonomia, capacidade contributiva, transparência, moralidade, duração razoável do processo, eficiência e da publicidade⁷⁹.

⁷⁵ SILVA, Cassiana Vitória Guedes Oliveira da. **A transação tributária como instrumento satisfatório para a solução isonômica de litígios tributários**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 146. Ano 28. p. 11-38. jul./set. 2020.p. 24.

⁷⁶ Ibid. p. 26.

⁷⁷ Artigo 1º, da Lei nº 13.688/2020. “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.”

⁷⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit. p. 935.

⁷⁹ Artigo 1º, §2º da Lei nº 13.688/2020. “§ 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.”

Adiante, a Lei nº 13.988/2020 traz as modalidades de transação que podem ser realizadas a partir de seu advento. É ver:

“Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:
 I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União;
 II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário;
 e
 III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.
 Parágrafo único. A transação por adesão implica aceitação pelo devedor de todas as condições fixadas no edital que a propõe.”

Para além disso, o artigo 3º, e seus incisos, da Lei nº 13.988/2020, demonstram a necessidade da confissão da dívida por parte do indivíduo que celebrará o acordo, ao passo que este deve desistir de todos os recursos cabíveis frente ao débito, tanto administrativos quanto judiciais. Dessa maneira, ao aderir a qualquer das formas de Transação, o contribuinte perde a possibilidade de discussão da matéria, ficando o Fisco sem a necessidade de buscar outros meios, como a máquina judiciária para a satisfação do crédito.

“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).”

Tendo em vista a expressa previsão legal das hipóteses de Transação Tributária a serem performadas no ordenamento brasileiro, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou uma série de Portaria as quais fazem referência à cada uma das modalidades de Transação existentes, ao passo que são dezesseis ao total em janeiro de 2022⁸⁰.

⁸⁰ BRASIL., Ministério da Economia. **Acordo de Transação: Uma nova chance para a retomada do cumprimento de suas obrigações fiscais**. Brasília, 2022. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao>. Acessado em 20/01/2022, 18:52.

Dentre as formas de diferenciação das modalidades, cumpre destacar o público-alvo, tendo em vista que há modelos específicos para pessoas físicas e pessoas jurídicas; o valor de limite da dívida a ser transacionada; o valor de entrada na celebração do acordo; a quantidade de prestações e descontos aplicáveis; e o valor mínimo de cada prestação⁸¹.

Nesse contexto, urge trazer à baila umas das modalidades regulamentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que é a Transação Individual, também disposta no artigo 2º, inciso I, da Lei nº 13.988/2020. Na modalidade por adesão, o contribuinte apenas se adequa às opções oferecidas pelo ente representativo do Estado, enquanto na individual é aberto tanto ao contribuinte quanto à Administração Pública a possibilidade de apresentarem propostas de acordo, de modo que pode haver uma negociação entre as partes a fim de chegar a um denominador comum.

Para tanto, foi editada a Portaria nº 9.917/2020, que reitera os princípios e bases elencados pela Lei nº 13.988/2020, e em seu artigo 4º, §1º, trouxe o principal requisito para a aplicabilidade à Transação Individual⁸².

Ora, ao colocar uma faixa mínima na casa dos 15 milhões de reais para a Administração Pública apenas conhecer da proposta de Transação Individual, fica nítido que boa parcela dos indivíduos com débitos em aberto não poderão gozar de tal recurso. Acerca da falta de isonomia narrada, disserta Victoria Werner de Nadal:

“A bem da verdade, não apenas a fiscalização resta inviabilizada, mas também a própria possibilidade de um contribuinte tentar a aplicação ao seu caso do modelo de transação utilizado para outro contribuinte. De fato, a Lei, além de acabar por outorgar discricionariedade à Administração Pública, não prevê mecanismos suficientes para mitigar os efeitos negativos que podem desta discricionariedade advir. Lembra-se, por oportuno, ainda, que o Poder Judiciário pátrio já vem adotando a tese da impossibilidade de atuação como legislador positivo quando chamado a estender

⁸¹ BRASIL., Ministério da Economia **Acordos de transação da PGFN – Tabela comparativa**. Brasília, 2020. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/acordos-de-transacao-da-pgfn-2013-tabela-comparativa>. Acessado em 20/01/2022, 18:55.

⁸² Artigo 4º, §1º, da Portaria nº 9.917/2020. Art. 4º São modalidades de transação na cobrança da dívida ativa da União:

I - transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

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

III - transação individual proposta pelo devedor inscrito em dívida ativa da União;

§ 1º A transação de débitos inscritos em dívida ativa da União cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) será realizada exclusivamente por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sendo autorizado, nesses casos, o não conhecimento de propostas individuais.

vantagens ou benefícios àqueles indevidamente privados de seu gozo.⁴² Entendimento semelhante tende a ser aplicado quando um contribuinte buscar socorrer-se junto ao Poder Judiciário para requerer que lhe sejam oferecidas pelo Executivo as mesmas condições oferecidas a outro contribuinte – sendo ainda que, na transação, nem mesmo se sabe realmente quais foram as condições diante das particularidades do contribuinte por impossibilidade de acesso integral aos dados a ele relacionados. Veja-se que não se está a defender a tese do legislador positivo ou as que dela podem decorrer; pelo contrário, as críticas são fortes.⁴³ No entanto, trata-se de realidade com a qual se convive e que através do legislativo poderia tentar ser prevenida, no que, entretanto, não houve empenho quando da edição da Lei Nº 13.988. A esse respeito, é relevante registrar que inclusive fora editada a Portaria PGFN Nº 9.917, de 14 de abril de 2020, a qual regulamentando a transação na dívida ativa da União, autorizou em seu Artigo 4º, § 1º, a transação por proposta individual apenas nos créditos tributários inscritos em dívida ativa da União com valor consolidado superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Ou seja, apenas grandes contribuintes, que já contam com grande assessoria tributária, é que poderão ter uma análise especial voltada aos seus casos, afastando mais ainda destes os contribuintes menores.”⁸³

Ainda, ao limitar o número de indivíduos que podem ter acesso à modalidade de Transação Individual, também se constata uma limitação no sentido negocial da Transação, ao passo que a grande maioria dos contribuintes que farão acordos só poderão fazê-lo pela modalidade de adesão. É como explica Cassiana Vitória Guedes Oliveira da Silva:

Entretanto, ao restringir a modalidade individual de transação aos poucos contribuintes que concentram o maior volume de créditos tributários, evidencia-se a intenção essencialmente arrecadatória da Administração Tributária Federal. De fato, de acordo com relatório elaborado pelo Núcleo de Pesquisa em Tributação do Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER), até o mês de setembro de 2020, foram divulgadas pela PGFN, apenas 9 (nove) transações tributárias na modalidade individual, sendo que o passivo fiscal transacionado perfaz o considerável montante de R\$ 420.867.751,97.

A transação tributária, todavia, vai muito além do viés arrecadatório, alinhando-se com a diretriz da justiça fiscal, ao permitir, por meio do acordo, mediante concessões mútuas, o correto tratamento dos contribuintes, considerando o perfil de cada devedor. Sob essa perspectiva, a limitação da modalidade individual de transação para valores acima de 15 milhões de reais, de certa maneira, mitiga o caráter negocial do instituto, já que na modalidade de transação por adesão não há possibilidade de apresentação de plano individualizado de pagamento, tampouco de discussão das cláusulas propostas no edital.⁸⁴

Nesse sentido, como o tema é extremamente recente, contribuintes ingressaram com ações judiciais visando suspender os efeitos do mencionado dispositivo, tendo sido proferidas decisões liminares favoráveis. É como se vê em exemplo:

⁸³ NADAL, Victoria Werner de. **Transação no direito tributário em nível federal**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 146. Ano 28. p. 265-284. out./dez. 2020.

⁸⁴ SILVA, Cassiana Vitória Guedes Oliveira da. **A transação tributária como instrumento satisfatório para a solução isonômica de litígios tributários**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 146. Ano 28. p. 11-38. jul./set. 2020.

“Trata-se de Mandado de Segurança Coletivo ajuizado por ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS CONTRIBUINTES em face de ato do PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL objetivando medida liminar para fins de suspender os efeitos do artigo 4º, §1º, da Portaria PGFN n. 9.917/2020, garantindo-se o direito líquido e certo dos associados substituídos, presentes e futuros, de propor transação individual por débitos inscritos em dívida ativa da União cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

[...]

Objetiva a parte impetrante seja reconhecido o direito dos seus filiados de proporem transação individual por débitos inscritos em dívida ativa da União cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), suspendendo os efeitos do artigo 4º, §1º, da Portaria PGFN n. 9.917/2020.

[...]

Observo, inicialmente, que a transação tributária, como forma de extinção de débitos, é essencialmente uma resolução de conflitos fiscais, pois prevê que a extinção se dará mediante concessões mútuas de ambas as partes: Fisco e Contribuinte. Alega a impetrante que a Lei n. 13.988/2020 (Lei do Contribuinte Legal) determinou que ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional cabe disciplinar as situações em que a transação somente poderá ser celebrada por adesão, autorizado o não conhecimento de eventuais propostas de transação individual, porém, não o autorizou a regulamentação de limite financeiro do crédito tributário para o devedor poder ou não poder propor a transação.

[...]

Uma vez que a Lei nº 13.988/2020, que dispõe sobre a referida transação, em seu artigo 10, não impõe limites de valores para concessão do benefício fiscal, nem delega à Administração Tributária a atribuição de impor limites de valores de débitos possíveis de transação (exceto transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor – artigo 23, I), não há como uma portaria ou instrução normativa inovar onde a lei ordinária não o fez. Assim, não pode impor condição limitadora ao benefício fiscal no tocante ao valor do débito tributário para adesão à respectiva transação, sob pena de violação ao princípio da reserva legal em matéria tributária.

[...]

Ante o exposto, CONCEDO A MEDIDA LIMINAR para fins de suspender os efeitos do artigo 4º, §1º, da Portaria PGFN n. 9.917/2020, garantindo-se o direito líquido e certo dos associados substituídos, de propor transação individual por débitos inscritos em dívida ativa da União cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).”⁸⁵

Em clara atenção ao princípio da legalidade e da isonomia, o requisito mínimo de 15 milhões em débitos foi afastado, tendo em vista que não pode uma portaria regular para além dos limites que a lei lhe proporcione.

3.2. Transação tributária como solução alternativa de resolução de conflitos

⁸⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª-Região. Mandado de Segurança Coletivo nº 5017071-40.2020.4.03.6100. Magistrada Cristiane Farias Rodrigues dos Santos. 9ª Vara Cível Federal de São Paulo. Julgado em 12/05/2021. DJe 14/05/2021.

Tendo entendido o instituto da Transação Tributária após a publicação da Lei nº 13.988/2020, mister se faz a sua análise como um efetivo método alternativo de resolução de conflitos tributários, e não apenas uma causa de extinção do crédito.

Nesse contexto, cabe irmos à seara do Processo Civil e entendermos os equivalentes jurisdicionais lá dispostos. Em sua obra, Fredie Didier Jr., destaca que a mediação e a conciliação são os principais métodos de solução alternativa de controvérsias no ordenamento brasileiro⁸⁶.

Acerca da mediação, disserta Fredie Didier Jr. que cabe a um terceiro a “função de auxiliar as partes a chegar à autocomposição”⁸⁷, não devendo resolver o conflito em si, mas catalisar a relação entre as partes até que se chegue ao acordo necessário ao fim da lide. Sob o papel do mediador, versa o autor:

“Cabe a ele servir como veículo de comunicação entre os interessados, um facilitador do diálogo entre eles, auxiliando-os a compreender as questões e os interesses em conflito, de modo que eles possam identificar, por si mesmos, soluções consensuais que gerem benefícios mútuos. Na técnica da mediação, o mediador não propõe soluções aos interessados. Ela é por isso mais indicada nos casos em que exista uma relação anterior e permanente entre os interessados, como nos casos de conflitos societários e familiares. A mediação será exitosa quando os envolvidos conseguirem construir a solução negociada do conflito.

(...)

O mediador, que atuará preferencialmente nos casos em que houver vínculo anterior entre as partes, auxiliará aos interessados a compreender as questões e os interesses em conflito, de modo que eles possam, pelo restabelecimento da comunicação, identificar, por si próprios, soluções consensuais que gerem benefícios mútuos”. O parágrafo único do art. 1º da Lei n. 13.140/2015 define a mediação - note que esse conceito não se contrapõe ao § 3º do art. 165 do CPC: " Considera-se mediação a atividade técnica exercida por terceiro imparcial sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxilia e estimula a identificar ou desenvolver soluções consensuais para a controvérsia.”⁸⁸

Ainda acerca da função do mediador, ensina Humberto Dalla Bernadina de Pinho:

“Esse terceiro não tem a missão de decidir (nem a ele foi dada autorização para tanto). Ele apenas auxilia as partes na obtenção da solução consensual. O papel do interventor é ajudar na comunicação através da neutralização de emoções, formação de opções e negociação de acordos. Como agente fora do contexto conflituoso, funciona como um catalisador de disputas, ao conduzir as partes às suas soluções, sem propriamente interferir na substância destas. José Maria Rossani Garcez afirma que a mediação terá lugar quando, devido à natureza do impasse, quer seja por suas características ou pelo

⁸⁶ DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. - 21. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2019. [livro eletrônico] p. 325.

⁸⁷ Ibid., p. 325.

⁸⁸ Ibid., p. 325-326

nível de envolvimento emocional das partes, fica bloqueada a negociação, que assim, na prática, permanece inibida ou impedida de se realizar.”⁸⁹

Por outro lado, na conciliação, o terceiro tem papel fundamental na decisão a ser tomada, de modo que, diferentemente do mediador, pode dar sugestões para a solução do conflito de interesses. Nas palavras de Fredie Didier Jr.:

“O conciliador, que atuará preferencialmente nos casos em que não houver vínculo anterior entre as partes, poderá sugerir soluções para o litígio, sendo vedada a utilização de qualquer tipo de constrangimento ou intimidação para que as partes conciliem.”⁹⁰

Para além, tanto a mediação quanto a conciliação também podem ocorrer extrajudicialmente⁹¹, mostrando que o caráter de juízo não é uma das diferenças para a Transação Tributária, assim como é a necessidade de terceiro na relação.

Em paralelo, há uma terceira solução alternativa de controvérsia que merece destaque, tratando-se da negociação. A esse respeito, versa Humberto Dalla Bernardina de Pinho:

“A negociação é um processo bilateral de resolução de impasses ou de controvérsias, no qual existe o objetivo de alcançar um acordo conjunto, através de concessões mútuas. Envolve a comunicação, o processo de tomada de decisão (sob pressão) e a resolução extrajudicial de uma controvérsia. A negociação tem como principais vantagens evitar as incertezas e os custos de um processo judicial, privilegiando uma resolução pessoal, discreta, rápida e, dentro do possível, preservando o relacionamento entre as partes envolvidas, o que é extremamente útil, sobretudo em se tratando de negociação comercial.”⁹²

A grande diferença entre a negociação e as formas anteriormente citadas é que não há a necessidade de intervenção de terceiro, podendo as partes compactuar por si só até a chegada em um acordo. A negociação faz bastante lembrança à Transação Individual, anteriormente esclarecida, ao passo que na modalidade de Transação as partes que entram em comum acordo são o contribuinte e o Fisco.

Contudo, duas diferenças têm de ser elucidadas quanto à negociação e a Transação Individual. Em primeiro lugar, a negociação pressupõe um conflito de interesses ao qual se quer

⁸⁹ PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. **Direito processual civil contemporâneo: teoria geral do processo**. 8. ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2018. [livro eletrônico]. p. 781. *In* GARCEZ, José Maria Rossani (Coord.). *A arbitragem na era da globalização*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 35.

⁹⁰ DIDIER JR., Fredie. Op. Cit. p. 326

⁹¹ Ibid., Loc. Cit.

⁹² PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. Op. Cit. p. 778.

chegar a uma solução. Por sua vez, como visto, na Transação não há conflito de interesses quanto aos fatos, apenas uma concessão mútua para a extinção da obrigação.

Para além, a Transação Tributária indica o fim da relação jurídica, ao passo que concedido e cumprido o acordo firmado entre as partes, a obrigação tributária necessariamente chega ao seu fim. Já a negociação pode ser prévia ao litígio ou incidental, de modo que apenas o fato de sua ocorrência ocasionará o fim da relação entre as partes.

Acerca do advento da Transação Tributária a partir da Lei nº 13.988/2020 como forma alternativa de resolução de conflitos fora do cenário judicial, destaca Cassiana Vitória Guedes Oliveira da Silva:

“Nesse sentido, surge a necessidade de instituir métodos de resolução de conflitos distintos do judicial, privilegiando-se o diálogo para a obtenção de uma solução adequada ao conflito de interesses. A transação tributária, recentemente regulamentada no âmbito federal, por meio da Lei Nº 13.988/20, se insere nesse cenário de estreitamento nas relações entre Fisco e contribuintes, como um instrumento de solução de litígios tributários que, muito além do viés arrecadatário, permite a efetiva participação e o correto tratamento dos contribuintes, seja aqueles que não possuem capacidade de pagamento, seja aqueles que litigam em razão de uma legítima controvérsia interpretativa.”⁹³

Feitas as devidas ressalvas de diferenciação entre os modelos, fica nítido que os elementos convergentes das três formas são os mesmos: um acordo entre duas partes em que ocorra concessão mútua, buscando a celeridade na resolução da questão posta, sendo esses os mesmíssimos requisitos para caracterização da Transação⁹⁴.

3.3. Consequências da utilização da transação tributária

Sob a ótica da Transação Tributária como forma amigável de resolução de conflitos tributários, é evidente que a sua utilização trará consequências tanto no âmbito administrativo quanto no âmbito judicial.

⁹³ SILVA, Cassiana Vitória Guedes Oliveira da. **A transação tributária como instrumento satisfatório para a solução isonômica de litígios tributários**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 146. Ano 28. p. 11-38. jul./set. 2020.

⁹⁴ ABRAHAM, Marcus. Op. Cit. p. 254.

Como já narrado, a Transação Tributária figurava no Código Tributário Nacional, em seu artigo 156, inciso III, desde a sua edição, em 1966. Contudo, o artigo 171, do referido código determinava a necessidade de edição de lei que a regulamentasse. Dessa maneira, apenas em 2020, passados mais de 50 anos, foi publicada a Lei nº 13.988, que tratou de elencar a utilização do mencionado instituto na esfera federal.

Por óbvio, há consequências inequívocas e cristalinas ao considerar o tempo em que a Transação não foi sequer instituída na prática e o curto período de observação na sua recente regulamentação.

Nesse contexto, insurge a necessidade de destacar as palavras de Kiyoshi Harada acerca do cenário litigioso brasileiro, especificamente quanto ao Direito Tributário:

“Se considerada a realidade fática em que a efetiva cobrança executiva do crédito tributário leva, em média, quinze anos, com o crescente percentual da taxa de congestionamento do Judiciário, tem-se como atendido duplamente o interesse público pelo uso da transação tributária: primeiramente, porque possibilita a imediata disponibilização do valor do crédito tributário pelo uso alternativo que envolve a manifestação de vontades das partes; em segundo lugar, porque libera o Poder Judiciário para cuidar de outras matérias relevantes para a sociedade e para o Poder Público, considerando que cerca de 60% das lides forenses versam sobre questões de natureza tributária.”⁹⁵

Os dados fornecidos pelo ilustre professor são absurdamente alarmantes e deixam nítida a questão que sempre é debatida acerca da morosidade do Judiciário brasileiro. E não poderia ser diferente, com a máquina judiciária extremamente sobrecarrega e somente entrando novas Execuções Fiscais e procedimentos similares, não há como solucionar todos os processos em tempo hábil e razoável.

O grande volume acumulado no Poder Judiciário fiscal reflete em outras consequências que culminam na não satisfação do crédito ao longo do largo tempo de transcurso dos processos. As tentativas frustradas de encontrar os devedores e bens passíveis de penhora, bem como a não incomum desconstituição irregular de sociedades são fatores de óbice para a extinção das Execuções Fiscais.⁹⁶

⁹⁵ HARADA, Kiyoshi. Op. cit. p. 707-708.

⁹⁶ ALMEIDA, Patrícia Silva; VITA, Jonathan Barros. **Recuperação dos créditos fazendários: métodos alternativos de solução as controvérsias tributárias**. Revista de Direito Brasileira. São Paulo. v. 19. n. 8. p. 107-121. Jan./Abr. 2018.

Em complemento, Cassiana Vitória Guedes Oliveira da Silva apresenta a relação do prazo demorado para resolução de conflito judiciário e um dos impactos na arrecadação:

“Nada obstante, em recente estudo desenvolvido pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) e pela empresa Ernst & Young (EY), reportou-se que o tempo médio total de tramitação de um processo no contencioso tributário federal, considerando o processo administrativo e judicial, na primeira e segunda instâncias e nos tribunais superiores, corresponde ao período médio de 18 (dezoito) anos e 11 (onze) meses.

Aliado a esse cenário caótico, em que o intervalo entre o lançamento e a satisfação do crédito tributário pode durar mais de 18 (dezoito) anos, o montante de recuperação do crédito inscrito em dívida ativa também é preocupante. De acordo com o estudo mencionado, o montante do crédito tributário contencioso, no ano de 2018, correspondeu a mais de R\$3 trilhões e 440 bilhões. Em contrapartida, os créditos que incorporaram o caixa da União não atingiram R\$2 trilhões e 941 bilhões.”⁹⁷

Para além, tem-se que o gasto ao acionar a máquina judiciária, desde a juntada da petição inicial de uma Execução Fiscal até a baixa definitiva dos autos é de cerca de R\$5.606,67 por processo⁹⁸, o que mostra a enorme despesa em simplesmente manter um executivo em curso, sem que haja perspectiva de recebimento do crédito por parte do Fisco.

Ao observar os números de processos ativos, fica evidente a necessidade de soluções mais céleres. É o que conclui Bruno Bastos de Oliveira, Richard Bassan e Cristiana Carlos do Amaral Cantídio:

“O CNJ vem trazendo novas estratégias ao Poder Judiciário brasileiro, com vistas a concretizar e viabilizar o preceito constitucional de uma prestação jurisdicional efetiva e célere. Ressalta-se, ainda, a busca por estímulos para a solução dos litígios por meio extrajudicial diante do gritante número, como verificado nesse estudo, tendo o Poder Judiciário finalizado o ano de 2017 com 80,1 milhões de processos tramitando em suas instâncias, a espera de solução.

Portanto, urge o estabelecimento de medidas que modernizem o Poder Judiciário, para que se garanta sua premissa constitucional de efetividade e celeridade, permitindo os desentrelas do desenvolvimento econômico para crescimento da nação.

Nesse contexto conclui-se que a transação em matéria tributária, como método adequado de soluções de conflitos na seara dos processos de ações tributárias, constitui-se uma das medidas capazes de resolver, ou ao menos amenizar, os litígios fiscais tributários.

[...]

Permanecendo-se o sistema contencioso tributário brasileiro nos moldes atuais, ignorando os meios adequados consensuais que estão a sua disposição, a exemplo da

⁹⁷ SILVA, Cassiana Vitória Guedes Oliveira da. **A transação tributária como instrumento satisfatório para a solução isonômica de litígios tributários**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 146. Ano 28. p. 11-38. jul./set. 2020.

⁹⁸ ALMEIDA, Patrícia Silva; VITA, Jonathan Barros. Op. Cit. p. 112.

transação, certamente se continuará observando um Judiciário sobrecarregado, lento, instável e permeado de incertezas e insegurança jurídica.”⁹⁹

É nesse contexto que a Transação Tributária surge como uma válvula de escape para o afogamento do judiciário, ao passo que os diversos créditos tributários que ficariam à mingua do transcurso de seus prazos prescricionais poderão ser resolvidos sem que o Poder Judiciário precise intervir, de modo que novos processos judiciais tributários nem sequer vão existir de maneira demasiada, diminuindo, inclusive, os custos do Poder Judiciário.

“No caso dos acordo de transação, a busca pela eficiência da cobrança do débito também repercute na economia dos seus custos, o que pode ser bem entendido em relação ao próprio objetivo da transação de término dos litígios administrativos e judiciais, já que quanto mais tempo estes demorarem para serem concluídos mais custosos serão.”¹⁰⁰

Nas palavras de Regina Helena Costa, faz todo sentido, em atenção ao princípio do interesse público, que os procedimentos de cobrança cheguem ao fim sem que precisem passar os seus grandes anos no escaninho do Judiciário.

“O emprego da transação em 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 nos parece 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.³⁵⁰ Autêntico instrumento de praticabilidade tributária, por vezes a transação revelar-se-á mais vantajosa ao interesse público do que o prolongamento ou a eternização do conflito.”¹⁰¹

Em dados divulgados pela própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, entre Abril, mês em que foi publicada a Lei nº 13.988/2020, e Setembro de 2020 foram formalizados em torno de 103 mil acordos de Transação, de modo que 346 mil inscrições de dívida ativa da União passaram a ser transacionadas¹⁰².

⁹⁹ OLIVEIRA, Bruno Bastos de; BASSAN, Richard; CANTÍDIO, Cristiana Carlos do Amaral. **A busca pela eficiência no âmbito das execuções fiscais municipais e a transação tributária**. Revista do Direito Público, Londrina, v. 16, n. 3, p. 83-100, dez. 2021. p. 97-98.

¹⁰⁰ SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. **Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios**. Revista da PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional v. 11, n. 1. p. 109-136. jan./jun.2021.

¹⁰¹ COSTA, Regina Helena. Op. cit. p. 302.

¹⁰² BRASIL. Ministério da Economia. **Acordos de transação já viabilizaram renegociações no valor total de R\$ 35 bilhões**. Brasília, 2020. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/acordos-de-transacao-ja-viabilizaram-renegociacoes-no-valor-total-de-r-35-bilhoes>. Acesso em 20/01/2022, 23:28.

Logo, com informações dos primeiros seis meses de efetiva utilização da Transação Tributária em âmbito federal, 346 mil potenciais Execuções Fiscais deixaram de existir. É notório o impacto imediato do instituto no contencioso administrativo e judicial, sendo certo que a tendência é diminuir gradativamente as questões fiscais presas com o Poder Judiciário.

Além disso, a Transação Tributária também é um estímulo ao contribuinte que quer estar regularizado, mas que não possui as condições de arcar com os valores após passados muitos anos de dívida ativa, ao passo que a concessão de benefícios de multa e juros, além de dilação e diferimento de prazos, faz com que haja uma adimplência desses débitos em um primeiro momento, tornando a relação uma via de mão dupla e explicando a explosão de adesões à Transação nos primeiros seis meses de regulamentação. Sobre o benefício de ambas as partes versa Priscila Maria Fernandes Campos de Souza:

“Além disso, a análise das características das modalidades de transação permitiu verificar que, a despeito de possuírem elementos em comum, também buscam finalidades que as diferenciam. Isso porque, enquanto se observa a ênfase à recuperação dos créditos acompanhada do auxílio aos devedores em má situação financeira na transação na cobrança dos créditos da União, na transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, nota-se a busca pelo estímulo ao término dos litígios em razão da economia de custos que disso resultará.”¹⁰³

Há também uma consequência arrecadatória. Segundo os mesmos dados da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ao formalizar os 103 mil acordos de transação entre Abril e Setembro de 2020, o valor estimado das inscrições em dívida ativa deferidas foi de aproximadamente 35 bilhões de reais.

Nessa perspectiva, ao considerar que não se tem interesse por parte do Fisco em manter uma enorme gama de processos se arrastando por anos, de modo a tornar o recebimento da quantia em cobrança com prazo eterno, disserta Luís Eduardo Schoueri:

“A aplicação do instituto da transação em matéria tributária exige cautela. Afinal, uma das partes da relação é o Fisco e sua pretensão – o crédito tributário – não pode ser objeto de uma renúncia. Deve-se ter em mente que a atividade da autoridade administrativa é obrigatória, à luz do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Ao mesmo tempo, não se pode negar que não é interesse sequer do Fisco que uma disputa judicial fique se arrastando por anos, entulhando os tribunais e prorrogando indefinidamente o eventual recebimento do crédito tributário. Daí por que o artigo 171

¹⁰³ SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. **Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios**. Revista da PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional v. 11, n. 1. p. 109-136. jan./jun.2021.

do Código Tributário Nacional, ao tratar da transação, prevê a necessidade de uma lei, que deverá impor condições para que uma transação seja possível. Tem-se, aqui, uma conciliação entre, de um lado, o Princípio da Legalidade, que exige a presença de uma lei para que se dê a transação e, de outro, o interesse público, que muitas vezes será mais bem atendido se forem encurtadas as demandas judiciais, por meio da transação.”¹⁰⁴

Ocorre que a própria Fazenda Pública, por vezes, deixa de buscar a satisfação do crédito por meio de Execução Fiscal quando se trata de montantes considerados baixos. Nesse sentido, a Transação Tributária aparece como forma de resolver essas dívidas sem que fiquem paradas até a ocorrência de suas prescrições.

“Do mesmo modo, tem-se observado na prática, que as Fazendas Públicas não promovem execuções fiscais de pequena monta, fixando em cada esfera os limites à dispensa de sua inscrição em dívida pública (o correspondente a R\$ 1.000,00), assim como, inscrito, porém não executados, os créditos de até 20.000,00 no âmbito federal. Tal circunstância releva que a dispensa das execuções de valores menores, representam uma considerável perda do investimento público à busca dos ativos fazendários.”¹⁰⁵

Outra interessante consequência do advento da Transação Tributária a se constatar é no mundo dos esportes. Isso porque, em complemento à Lei nº 13.988/2020, foi publicada no mesmo ano a Lei nº 14.073/2020, que em seu artigo 8º, *caput* e inciso I¹⁰⁶, faz por ampliar aos clubes de futebol os benefícios da Transação Tributária originalmente estabelecidos para as pessoas físicas, microempresas e empresas de pequeno porte¹⁰⁷.

¹⁰⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit. p. 648-649.

¹⁰⁵ ALMEIDA, Patrícia Silva; VITA, Jonathan Barros. **Recuperação dos créditos fazendários: métodos alternativos de solução as controvérsias tributárias**. Revista de Direito Brasileira. São Paulo. v. 19. n. 8. p. 107-121. Jan./Abr. 2018.

¹⁰⁶ Artigo 8º, da Lei nº 14.073/2020. Art. 8º As entidades referidas no parágrafo único do art. 13 da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, inclusive as vinculadas à modalidade futebol, poderão celebrar a transação referida no art. 11 da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, observados os prazos e os descontos previstos no seu § 3º e o disposto neste artigo.

§ 1º A transação referida no *caput* deste artigo:

I – poderá ser realizada por adesão, na forma e nas condições constantes da regulamentação específica, admitido o requerimento individual de transação, caso o edital não seja publicado até 31 de outubro de 2020;

¹⁰⁷ Artigo 11, da Lei nº 14.073/2020. Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

[...]

§ 2º É vedada a transação que:

[...]

II - implique redução superior a 50% (cinquenta por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados;

[...]

§ 3º Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima de que trata o inciso II do § 2º deste artigo será de até 70% (setenta por cento), ampliando-se o prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição Federal.

Nesse diapasão, clubes como Corinthians, Cruzeiro, Vasco da Gama e, mais recentemente, Botafogo celebraram acordos com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a fim de buscar a regularidade fiscal. Importante destacar quão fundamental foi o surgimento de um método como a Transação Tributária para a saúde financeira dos clubes.

“O fato é que, em se tratando dos clubes de futebol, o comprometimento da capacidade de pagamento é claro. Em estudo feito pela Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados para o Projeto de Lei 5.082/2016, encabeçado pelo Deputado Federal Pedro Paulo (DEM-RJ) – que trata da possibilidade de conversão dos clubes de futebol em empresas –, avaliou-se a capacidade dos clubes de quitar suas dívidas e fazer investimentos.

Para isso, utilizou-se como indicativo de capacidade de geração de caixa o Lucro Antes dos Juros, Impostos, Depreciação e Amortização – LAJIDA (em inglês conhecido como EBITDA). Os resultados são assustadores.

Clubes como Santos Futebol Clube e Associação Chapecoense de Futebol apresentaram geração de caixa negativa, o que significa dizer que jamais conseguirão pagar seus passivos, sem que haja alguma forma de estímulo. O Cruzeiro, que acaba de celebrar transação com a PGFN, não fosse esse mecanismo, necessitaria de mais de 200 anos.

A lista é longa e os problemas não param por aí. Dos 19 clubes analisados, quase todos eles integrantes da Série A do Campeonato Brasileiro de futebol, 16 possuem despesas financeiras maiores que as receitas financeiras, chegando a comprometer, em média, 7% da receita líquida a esse título. As avaliações feitas pela União levam em conta não só as despesas financeiras, mas as despesas em geral dos contribuintes, que são confrontadas com a sua receita bruta. Mas, inegavelmente, os indicadores financeiros já se mostram relevantes indícios da gravidade da situação pela qual passa o futebol brasileiro.

Vale notar que o estudo foi feito em setembro de 2019, ou seja, antes da pandemia da Covid-19, que só agravou a crise econômica vivida pelos clubes. Todo esse contexto só evidencia que sem a concessão de substanciais reduções nas suas dívidas tributárias o negócio futebol pode logo parar.”¹⁰⁸

A Transação Tributária surge para os clubes de futebol como uma solução extremamente satisfatória, sobretudo ao considerar as dívidas tributárias de grande porte que essas entidades carregam. Foi o encontro perfeito, nas palavras de Andrea Mascitto e Rafael Marchetti Marcondes:

“De um lado os clubes de futebol sofrem para encontrar meios de honrar, ou mesmo rolar, suas dívidas tributárias milionárias. De outro lado, o Governo Federal acena com a possibilidade de renegociar essas dívidas, com reduções significativas dos valores devidos, cumuladas com a possibilidade de alongamento do prazo de pagamento acima dos prazos normalmente concedidos (podendo chegar a até 145 meses), moratória, a utilização de precatórios e até liberação de garantias. Tem-se aí o que se costuma chamar de “perfect match”.

[...]

A transação não é um simples parcelamento, como vimos por diversas vezes serem editados pelo Governo Federal. Enquanto programas como REFIS e PROFUT disponibilizam aos contribuintes soluções padronizadas, iguais a todos que atendam a

¹⁰⁸ MASCITTO, Andrea; MARCONDES, Rafael Marchetti. **Transação tributária, o resgate do futebol**. Revista dos Tribunais. Vol. 1033. Ano 110. p. 241-249. São Paulo. Ed. RT. 2021.

condições mínimas, a transação tributária surge como uma ferramenta que propõe uma solução customizada para cada um que tem débitos fiscais com o Poder Público, oferecendo alternativas para quitá-los conforme sua capacidade de pagamento e buscando fazer com que o devedor adote mecanismos responsáveis e adequados à preservação da sua regularidade fiscal.

Com a regulamentação da transação tributária, o Governo Federal sinaliza o seu interesse em acabar com os frequentes parcelamentos concedidos nos últimos anos, que se tornaram verdadeiros planejamentos fiscais que premiam os maus pagadores e a não conformidade fiscal, em detrimento dos bons contribuintes, que cumprem pontualmente com suas obrigações.”¹⁰⁹

Desta feita, fica nítido o quanto a Transação Tributária pode ser benéfica às mais diversas camadas das sociedades, seja para um contribuinte pessoa física, seja uma pessoa jurídica com débitos milionários.

¹⁰⁹ MASCITTO, Andrea; MARCONDES, Rafael Marchetti. **Transação tributária, o resgate do futebol.** Revista dos Tribunais. Vol. 1033. Ano 110. p. 241-249. São Paulo. Ed. RT. 2021.

CONCLUSÃO

Assim como visto no estudo realizado, a Transação Tributária é uma modalidade de extinção do crédito tributário, que apesar de estar expressa no próprio Código Tributário Nacional desde sua edição em 1966, apenas em 2020, mais de 50 anos depois, teve uma lei que a regula em âmbito federal.

Para entendermos o referido instituto de extinção, primeiro tratamos do que é o crédito tributário em si. Para tanto, foi visto que o primeiro fenômeno a ocorrer é a hipótese de incidência, sendo essa a situação abstrata para o surgimento de uma obrigação tributária. Após, com a ocorrência do fato gerador, acontecimento no mundo dos fatos da situação abstrata prevista no código, tem-se o advento da obrigação tributária.

A respeito da obrigação tributária, ficou constatado que se trata de uma responsabilidade do contribuinte para com o Fisco, de modo que a mencionada obrigação só se torna exigível pela autoridade fazendária com a realização do ato de lançamento, seja por declaração, homologação ou de ofício, de modo que a partir dali o crédito tributário enfim estaria constituído.

Desse modo, a Transação Tributária como modalidade de extinção do crédito tributário tem seus alicerces em diversos princípios constantes do ordenamento brasileiro, dentre os quais importa destacar os princípios da legalidade, eficiência, supremacia do interesse público sobre o particular e da capacidade contributiva.

Em suma, o conceito de Transação Tributária traz à baila três elementos fundamentais, ao passo que o instituto se caracteriza como um método de extinção de um litígio a partir de concessões recíprocas entre as partes.

De plano, cumpre destacar a necessidade de existência de um litígio prévio, de modo que a Transação Tributária, diferentemente da seara Civil, não pode ser usada preventivamente. Para além, temos a necessidade de extinção daquele crédito tributário, ainda que parte da doutrina defenda que o termo correto seria extinção da obrigação. Por fim, há a necessidade de concessões mútuas entre Fisco e contribuinte, não podendo ser ato unilateral, de qualquer dos lados, sendo, talvez, a característica mais marcante e que faz concluir os objetos da Transação.

As especificidades de suas características mostram que a Transação Tributária não pode ser confundida com outros institutos presentes no Direito Tributário, tais quais o Parcelamento, modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito, e a Renúncia de Receita, concessão proporcionalmente unilateral de uma das partes, que não apresenta litígio algum a ser extinto.

A aplicação prática da Transação Tributária na esfera federal teve início com a conversão da Medida Provisória nº 899/2019 na Lei nº 13.988/2020, a qual tem por objeto regular as formas de Transação que estarão presentes no ordenamento brasileiro. Dessa feita, notamos que as principais formas de se celebrar um acordo de Transação Tributária é por meio de adesão à proposta da autoridade fazendária ou por propostas individuais.

No entanto, uma limitação legislativa quanto a possibilidade de contribuintes apresentarem propostas ao ente responsável pode acabar por mitigar a utilização do método, uma vez que, a princípio, a autoridade fiscal apenas apreciaria propostas individuais dos contribuintes de débitos superiores a 15 milhões de reais. Tal medida viola o princípio da isonomia, razão pela qual há discussões judiciais acerca do tema, com resultados favoráveis aos contribuintes.

Ficou claro, assim, que a Transação Tributária pode ser vista para o Direito Tributário tal qual são vistos os métodos de solução alternativa de controvérsias no Direito Civil. Isso porque, apesar de apresentarem elementos específicos para a aplicação no Direito Privado, a base e finalidade de institutos como a mediação, conciliação e negociação são as mesmas vistas na Transação Tributária: a busca pela solução útil da demanda para as partes envolvidas através de concessões mútuas, visando a celeridade na resolução, não avançando, portanto, em grandes fases judiciais da lide.

E a Transação Tributária como solução alternativa de conflitos tributários, assim como no título do presente trabalho, tem sua relevância evidenciada pela publicação da Lei nº 13.988/2020, uma vez que, como visto, o Poder Judiciário está abarrotado de processos, sendo mais da metade de natureza fiscal, de modo que não é possível ter uma solução eficiente para o Fisco na satisfação do crédito, ao passo que os procedimentos demoram em média quinze anos para o fim, tendo, inclusive, diversos ônus no que tange aos custos para a manutenção da máquina judiciária.

Nesse contexto, a Transação Tributária aparece como uma relevante saída a ser considerada, tendo em vista que atua em diversas frentes que o Fisco necessita de auxílio: dá celeridade à resolução de um conflito tributário; diminui os custos estatais com o contencioso judicial; estímulo ao contribuinte em manter-se regularizado; e arrecadação, sobretudo daqueles créditos tributários considerados irrecuperáveis.

Logo, resta nítido que a Transação Tributária é uma solução apazível para ambas as partes, mas, ao considerar a situação em que o Fisco se encontra para com as questões supramencionadas, é evidente que o maior vencedor é o Estado, que só tem a continuar com as benesses ao mesmo passo que cria mais modalidades de Transação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense, 2018.

ALMEIDA, Patrícia Silva; VITA, Jonathan Barros. **Recuperação dos créditos fazendários: métodos alternativos de solução as controvérsias tributárias**. Revista de Direito Brasileira. São Paulo. v. 19. n. 8. p. 107-121. Jan./Abr. 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo. Saraiva Educação, 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 20/01/2022, 15:44.

_____. Lei nº 3.071, de 1º de Janeiro de 1916. (**Código Civil dos Estados Unidos do Brasil**). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13071.htm>. Acesso em 20/01/2022, 15:41.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional**). Brasília: Senado Federal. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em 20/01/2022, 15:45.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002 (**Código Civil**). Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm> Acesso em 20/01/2022, 15:43.

_____. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nº 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em 20/01/2022, 15:47.

_____. **Lei nº 14.073, de 14 de outubro de 2020.** Dispõe sobre ações emergenciais destinadas ao setor esportivo a serem adotadas durante o estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020; e altera as Leis nºs 9.615, de 24 de março de 1998, e 13.756, de 12 de dezembro de 2018. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L14073.htm> Acesso em 25/01/2022, 22:12.

_____. Ministério da Economia. **Acordo de Transação: Uma nova chance para a retomada do cumprimento de suas obrigações fiscais.** Brasília, 2022. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao>. Acesso em 20/01/2022, 18:52.

_____. Ministério da Economia **Acordos de transação da PGFN – Tabela comparativa.** Brasília, 2020. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/acordos-de-transacao-da-pgfn-2013-tabela-comparativa>. Acesso em 20/01/2022, 18:55.

_____. Ministério da Economia. **Acordos de transação já viabilizaram renegociações no valor total de R\$ 35 bilhões.** Brasília, 2020. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/acordos-de-transacao-ja-viabilizaram-renegociacoes-no-valor-total-de-r-35-bilhoes>. Acesso em 20/01/2022, 23:28.

_____. **Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020.** Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União. Disponível em <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-9.917-de-14-de-abril-de-2020-252722494>>. Acesso em 20/01/2022, 15:48.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Agravo de Instrumento, Processo nº 5002173-86.2020.4.03.0000, 1ª Turma, Rel. Des. Valdeci Dos Santos, Julgado em 13/08/2020. DJe 19/08/2020.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Apelação Cível, Processo nº 5002935-41.2020.4.03.6002, 4ª Turma, Rel. Des. Valdeci Dos Santos, Julgado em 18/10/2021. DJe 22/10/2021.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª-Região. Mandado de Segurança Coletivo, Processo nº 5017071-40.2020.4.03.6100. Magistrada Cristiane Farias Rodrigues dos Santos. 9ª Vara Cível Federal de São Paulo. Julgado em 12/05/2021. DJe 14/05/2021.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo. Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo. Saraiva Educação. 2019.

CAVALCANTE, Lucas Ernesto Gomes.; ZONARI, Mariana Luz. **Transação tributária e renúncia de receita nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Revista Controle, Fortaleza, v. 17, n.2, p. 393-421, jul./dez. 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2019.

CUSTÓDIO, Mônica Thais da Silva; DE GREGORI, Matheus Silva. **O excesso de execuções fiscais no âmbito da União: os impactos do REsp 1.340.553 em termos econômicos**. Revista dos Tribunais. vol. 1031. ano 110. p. 245-263. São Paulo: Ed. RT, setembro 2021.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. - 21. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2019.

HARADA, Kiyoshi **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas. 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. – 10. ed. São Paulo. Atlas. 2018.

_____. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2020.

MASCITTO, Andrea; MARCONDES, Rafael Marchetti. **Transação tributária, o resgate do futebol**. Revista dos Tribunais. Vol. 1033. Ano 110. p. 241-249. São Paulo. Ed. RT. 2021.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 4. ed. – São Paulo. Saraiva, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. São Paulo. Saraiva, 2017.

NADAL, Victoria Werner de. **Transação no direito tributário em nível federal**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 146. Ano 28. p. 265-284. jul./set. 2020.

OLIVEIRA, Bruno Bastos de; BASSAN, Richard; CANTÍDIO, Cristiana Carlos do Amaral. **A busca pela eficiência no âmbito das execuções fiscais municipais e a transação tributária**. Revista do Direito Público, Londrina, v. 16, n. 3, p. 83-100, dez. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil – v. I**. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2017.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil – v. III**. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2017.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. **Direito processual civil contemporâneo: teoria geral do processo**. 8. ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

SILVA, Cassiana Vitória Guedes Oliveira da. **A transação tributária como instrumento satisfatório para a solução isonômica de litígios tributários**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 146. Ano 28. p. 11-38. jul./set. 2020.

SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. **Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios**. Revista da PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. v. 11, n. 1. p. 109-136. jan./jun. 2021.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo. Saraiva, 2017.