



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

NÍCOLAS DE OLIVEIRA SAFADI

**A TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA COMO ACESSO À JUSTIÇA: UMA
APLICAÇÃO DO FÓRUM DE MULTIPORTAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

**JOÃO PESSOA
2019**

NÍCOLAS DE OLIVEIRA SAFADI

**A TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA COMO ACESSO À JUSTIÇA: UMA
APLICAÇÃO DO FÓRUM DE MULTIPORTAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Dirceu Marques Galvão Filho

**JOÃO PESSOA
2019**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S128t Safadi, Nicolas de Oliveira.

A transação em matéria tributária como acesso à justiça: uma aplicação do Fórum de Multiportas no Direito tributário / Nicolas de Oliveira Safadi. - João Pessoa, 2019.
68f.

Orientação: Dirceu Marques Galvão Filho.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Transação em matéria tributária. 2. Fórum de Multiportas. 3. Acesso à justiça. I. Filho, Dirceu Marques Galvão. II. Título.

UFPB/CCJ

NÍCOLAS DE OLIVEIRA SAFADI

**A TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA COMO ACESSO À JUSTIÇA: UMA
APLICAÇÃO DO FÓRUM DE MULTIPORTAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Dirceu Marques Galvão Filho

DATA DA APROVAÇÃO: 02 DE OUTUBRO DE 2019

BANCA EXAMINADORA:



**Prof. Ms. DIRCEU MARQUES GALVÃO FILHO
(ORIENTADOR)**



**Prof.ª Dr.ª ANNE AUGUSTA ALENCAR LEITE REINALDO
(AVALIADORA)**



**Prof. CARLOS PESSOA DE AQUINO
(AVALIADOR)**

Dedico este trabalho a meus pais e avós, que, pelas lutas de seus passados me deram a possibilidade de esforçar-me por um futuro.

AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente a meus pais, Fernando Bruno e Libânia, que sempre me apoiaram que sem medir esforços, e cuja incessante ajuda foi fundamental não só no desenvolvimento deste trabalho, mas de toda a minha graduação.

Às minhas irmãs, Natália e Sofia, por sempre torcerem para que tudo caminhasse da melhor forma possível.

À minha namorada e grande amiga, Serenna, que acompanhou todo o desenvolvimento deste trabalho, sempre me motivando a dar o meu melhor.

A meu avô, Raimundo, pelo indispensável e trabalho de correção, sem o qual este trabalho indubitavelmente não seria o mesmo.

A meus amigos, desde os mais antigos aos que conheci no decorrer do curso, cujo apoio foi fundamental ao longo desses anos.

À professora Juliana Toledo e toda a equipe do Mediac, por me guiarem no prazeroso estudo dos meios autocompositivos de resolução de conflitos.

A Genezio Vieira, Procurador da Fazenda Nacional, cujos ensinamentos foram indispensáveis para o desenvolvimento deste trabalho.

Por fim, e não menos importante, realizo um especial agradecimento a meu orientador, Dirceu Galvão, cujos aconselhamentos e ensinamentos foram de imensurável valor para o desenvolvimento desta obra.

“A paz é um bem precariamente conquistado por pessoas ou sociedades que aprendem a lidar com o conflito” - Carlos Eduardo Vasconcelos

RESUMO

O presente trabalho pretende analisar como a transação em matéria tributária pode influenciar na concretização do direito fundamental de acesso à justiça, fundamentando-se no conceito teórico do Fórum de Multiportas. Para isso, serão analisadas questões fundamentais, como a própria construção do acesso à justiça, e como o conceito se relaciona com a sistemática de Multiportas. Além disso, é indispensável situar a presente análise num contexto de administração judiciária, o que leva à análise de dados e porcentagens relativas ao desenvolvimento das atividades jurisdicionais ao longo dos anos recentes. Ademais, ressalta-se a importância do estudo sobre o instituto da transação tributária em si, a fim de compreender seu conceito e elementos essenciais. Por fim, o trabalho preza por analisar a relação do instituto com outros meios de extinção, suspensão e exclusão do crédito tributário, além de buscar entender sobre a existência de possíveis conflitos com os princípios fundamentais de Direito Tributário, e, ao final, suas vantagens e possíveis desafios a serem enfrentados pelo mecanismo no cotidiano jurídico, e cuja principal perspectiva, hoje, é construída pelo Projeto de Lei nº 5.082/09 o atual, Projeto de Lei Geral de Transação Tributária.

Palavras-chave: Transação em matéria tributária. Fórum de Multiportas. Acesso à Justiça.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 O MOVIMENTO DE ACESSO À JUSTIÇA E O SISTEMA DO FÓRUM DE MULTIPORTAS	11
2.1 O ACESSO À JUSTIÇA E A EFICIÊNCIA	12
2.2 A SISTEMÁTICA DA MULTIDOOR COURTHOUSE	15
2.3 O FÓRUM DE MULTIPORTAS E O DIREITO BRASILEIRO	17
2.3.1 Um retrato geral.....	18
2.3.2 Na esfera tributária	19
2.5 DA (IN) EFICIÊNCIA DA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.....	22
3 A TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	25
3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A TRANSAÇÃO	25
3.2 UM CONCEITO COMPLEXO.....	27
3.3 O CONTRATUALISMO FISCAL COMO UMA NOVA PERSPECTIVA PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO	28
3.4 A NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	31
3.4.1 Ato administrativo ou contrato?	32
3.4.2 Causa de extinção do crédito tributário.....	35
3.5 QUESTÕES A RESPEITO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	39
3.5.1 Da lei autorizadora da transação (art. 171 do CTN).....	39
3.5.2 Da amplitude das concessões recíprocas	41
3.5.3 Da previsão de determinação do conflito.....	43
4 PROBLEMÁTICAS A SEREM ENFRENTADAS PELA TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	46
4.1 DA NECESSIDADE DE DIFERENCIAÇÃO ENTRE A TRANSAÇÃO E OUTROS MEIOS DE EXTINÇÃO, SUSPENSÃO E EXCLUSÃO PREVISTOS NO CTN	46
4.2 DOS PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO	49
4.2.1 Da adequação ao princípio da legalidade.....	49
4.2.2 Da adequação ao princípio da isonomia	52
4.2.3 Da adequação ao princípio da indisponibilidade do interesse público	53
4.3 PERSPECTIVAS SOBRE A TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	56
4.3.1 Das vantagens do uso da transação em matéria tributária	56

4.3.2 Dos desafios quanto ao uso da transação em matéria tributária	59
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
REFERÊNCIAS	64

1 INTRODUÇÃO

No contexto da cobrança de créditos tributários, vários são os obstáculos que existem no sentido de dificultar a satisfação dos valores devidos. Dentre as principais causas dessa realidade, o congestionamento do judiciário se apresenta como uma das principais, e, dentre as várias consequências, observa-se um gasto considerável para todos os usuários desse sistema, de maneira que, em vários casos, o resultado finalmente percebido pelas partes acaba por ser reduzido em virtude do que já foi gasto em questão de tempo e dinheiro.

Neste cenário, a transação em matéria tributária demonstra-se como uma das principais perspectivas para a mudança do referido quadro. Prevista pelo Código Tributário Nacional, art. 156, III, e melhor regulamentada pelo art. 171 do mesmo código, o instituto é desenvolvido pela doutrina como um meio apto a concretizar o direito fundamental do acesso à justiça na esfera tributária, e cujo fundamento essencial de aplicação é o conceito teórico do Fórum de Multiportas.

Surge o desafio de compreender se a transação é meio efetivo de otimizar a satisfação das disputas tributárias, apto a efetivar os princípios fundamentais de nosso ordenamento jurídico, como o da efetividade, a isonomia e o acesso à justiça.

Tema de grande valia ao estudo é a utilização da chamada *Appropriate Dispute Resolution*, inserida no ordenamento nacional por um movimento jurídico legislativo que ganhou força com a Lei de Mediação (Lei 13.140/2015) e o Código de Processo Civil de 2015. Na dinâmica da ADR, para cada caso é preciso buscar a forma mais adequada de solução do conflito, sendo enfatizada a obrigação de adoção de todas as diligências e esforços necessários a fim de se alcançar o melhor resultado. Configurando-se verdadeira revolução do sistema jurídico, a aplicação dos métodos adequados de resolução de disputas avançou por diversas áreas, tendo chegado também no Direito Tributário, onde tem recebido particular atenção da doutrina.

Para que o tema possa ser melhor compreendido, faz-se necessário desenvolver certas temáticas satélites, a começar pela construção conceitual do acesso à justiça e do Fórum de Multiportas, além da busca por entender como ambos os conceitos se relacionam. Compreendida a temática, surge oportunidade de aplicá-la ao ordenamento jurídico nacional, labor essencial ao entendimento mais aprofundado sobre o assunto.

É certo que tal estudo não pode ser feito sem que seja realizado um recorte da atual situação dos processos no judiciário, em especial na esfera tributária – dentro da qual se destacam as execuções fiscais – o que será feito pela análise dos relatórios de desenvolvimento anuais do Conselho Nacional de Justiça e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Nesse sentido, apesar de a transação ser dispositivo cuja aplicação não se limita ao âmbito da União, o tema será desenvolvido apenas nesta esfera, visto que uma análise envolvendo os ordenamentos estaduais e municipais ultrapassaria as proporções deste Trabalho de Conclusão de Curso, sendo tema a ser desenvolvido em futura pós-graduação.

Estabelecido o referido recorte no qual o tema será desenvolvido, a atenção se volta ao conceito e aos elementos fundamentais do instituto da transação em matéria tributária, sua natureza jurídica e requisitos de aplicação, bem como alguns de seus desdobramentos. Através deles, o instituto assume sua forma jurídica, tornando possível aplicá-lo ao ordenamento, a fim de descobrir quais os possíveis resultados advindos desse exercício.

Assim, as definições encontradas serão subsumidas ao ordenamento jurídico tributário vigente, tendo como parâmetro a relação da transação com outros dispositivos de extinção, suspensão e exclusão do crédito, bem como com os princípios básicos do direito tributário. Somente após essa construção é que se buscará encontrar respostas para perguntas como “Qual a sua relação com os outros institutos de extinção, suspensão e exclusão do crédito tributário?” e “Quais os limites de sua aplicação dentro do ordenamento jurídico nacional?”. É certo que, dessa forma, será possível elencar quais as vantagens de aplicação do instituto jurídico em apreço, para que então sejam desenvolvidas críticas sobre sua aplicação, voltadas sempre ao seu aperfeiçoamento.

É claro que o intuito deste trabalho não é o de exaurir todas discussões sobre o tema, mas sim o de buscar construir uma compreensão própria sobre o assunto, tendo como principal instrumento para tal os estudos desenvolvidos no meio acadêmico e jurídico.

2 O MOVIMENTO DE ACESSO À JUSTIÇA E O SISTEMA DO FÓRUM DE MULTIPORTAS

Os conflitos são inerentes às relações humanas, e, por isso, estão presentes de forma constante no cotidiano. Eles se caracterizam pela existência de interesses incompatíveis entre si, gerando um ambiente fértil ao surgimento das mais diversas lides, desde questões contratuais envolvendo vultosos valores, a brigas entre vizinhos. Com isso, não é raro que os conflitos acabem por resultar em disputas judiciais, que, por si só, geram novas contendas, resultando no ajuizamento de novas demandas.

Além das já naturais diferenças de interesses, detectam-se ainda conflitos relativos à interpretação da lei, situação que é potencializada pelo fato de que o ordenamento jurídico nacional carrega consigo significativa complexidade de seu conjunto normativo, proporcionando as mais diversas linhas doutrinárias de interpretação e aplicação do Direito.

Somado a esse terreno propício ao surgimento de conflitos, o judiciário brasileiro apresenta a ineficiência como uma marca. Os grandes lapsos temporais percorridos entre a propositura de ações e suas soluções definitivas, essas que muitas vezes não atendem aos interesses de qualquer uma das partes, acabam por construir um sentimento comum de injustiça.

É inegável que o quadro retratado é observado nas mais diversas áreas do direito nacional, e, apesar de o foco deste trabalho ser o âmbito tributário, é de extrema valia ressaltar que muito do que aqui é discutido pode ser levado para outras áreas do Direito.

O elevado número de instrumentos recursais pelos quais é possível questionar os mínimos detalhes de todo e qualquer ato jurídico praticado no curso do processo; a pequena quantidade de magistrados proporcionalmente ao número de ações pendentes; a falta de estrutura de algumas Varas e Tribunais, além de outros fatores já conhecidos, ressoam como barreiras intransponíveis para a eficiência almejada.

Numa primeira análise, as soluções são simples: se faltam magistrados, que sejam realizados mais concursos; uma vez que a estrutura, física ou tecnológica, é deficitária, que haja investimento governamental a fim de sanar tais necessidades estruturais. Apesar de encantadoras as ideias apresentam um obstáculo primeiro, que é a questão econômica.

Como bem aponta Phelippe Toledo, ao discutir a eficiência da justiça tributária, uma contratação massiva de magistrados e servidores em nível proporcional aos processos levaria a um aumento dos gastos públicos considerável. Tal situação resultaria no surgimento de novos problemas, a exemplo da necessidade de aumento da carga tributária, que por sua vez levaria a uma maior inadimplência, obrigando o Fisco a ajuizar um maior número de execuções fiscais, aumentando, ainda mais, o número de processos pendentes¹.

As soluções “simples” parecem não atingir o proposto objetivo.

A busca por respostas aptas a construir um sistema capaz de sanar, ou, ao menos, minimizar tais problemáticas, leva ao estudo do que quer dizer eficiência, bem como dos possíveis instrumentos que a Administração Pública possui para lidar com sua obrigação de garantir o acesso à justiça.

2.1 O ACESSO À JUSTIÇA E A EFICIÊNCIA

A configuração do acesso à justiça como direito fundamental já se encontra consolidada na doutrina, mas muito ainda se fala sobre os meios para alcançar sua efetivação. Dentre os diversos trabalhos em torno dessa problemática, a lição de Mauro Cappelletti se destaca.

Segundo o autor, quando detectada a situação de ausência de meios pelos quais o indivíduo e a coletividade podem reclamar seus direitos – fundamentais ou não - “a titularidade de direitos torna-se destituída de sentido”², de maneira que de nada adiantaria a existência de um conjunto de normas sem os meios para alcançar sua efetivação.

Dessa maneira, ao abordar o acesso à justiça, não mais se fala de “um mero” direito fundamental, mas do pressuposto de existência e a própria justificativa do Estado de Direito, cuja finalidade maior é a proteção dos indivíduos pela garantia e concretização dos direitos a eles determinados. Tal argumento reforça-se com o fato de que as principais ditaduras e governos totalitários da história sempre tiveram como preocupação o

¹OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

²CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à justiça**. Editor: Sérgio Antonio Fabris. Porto Alegre, 1998. Disponível em: www.academia.edu/6522484/MAURO_CAPPELLETTI_ACESSO_À_JUSTIÇA>. Acesso em: 10 jul. 2019.

cerceamento do acesso à justiça das populações oprimidas, o que coaduna com a afirmação de que, com a retirada dessa garantia, todas as outras serão fragilizadas.

Com essa nova percepção de acesso à justiça, não mais se adota o modelo de um processo que pressupõe o equilíbrio de poderes entre as partes litigantes, as quais estariam nas mesmas condições de convencimento dos juízes, de maneira que o único diferencial seria a qualidade dos argumentos jurídicos construídos pelos advogados, modelo de processo que Cappelletti considera como um sistema jurídico “colocado no vácuo”, no qual as variáveis – sociais, políticas e econômicas – não são consideradas.

Esse conceito adotado trouxe à tona o fato de que não era mais suficiente atribuir direitos aos indivíduos e à coletividade sem que esses pudessem ser efetivamente atingidos por cada um deles, independentemente das variáveis de cada caso concreto. O acesso à justiça deve avançar dentro de critérios quantitativos e qualitativos, tendo por foco a obrigação primeira que tem o Direito, que é a de atender à sociedade que o sustenta, indo muito além do judiciário como único meio de resolução de controvérsias, promovendo uma essencial releitura de seu conceito³.

A construção do renovado modelo de acesso à justiça não se deu de forma espontânea, pelo contrário, foi fruto de séculos de amadurecimento intelectual, cuja origem remonta aos tempos do Código de Hamurabi, passando pelas mais diversas civilizações. Hoje, presente nos ordenamentos jurídicos, o conceito foi marcado por um importante movimento da ciência jurídica contemporânea: a democratização do Direito.

Considerada uma verdadeira revolução ocorrida nas últimas décadas do século XX, ela trouxe mudanças que marcaram a definição do acesso à justiça como forma de materialização dos direitos individuais, coletivos, sociais e econômicos. Além disso, projetou seus reflexos especialmente na atividade legislativa. Gabriel Bedin e Fabiana Spengler exemplificam a publicação do Código de Defesa do Consumidor, a criação dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais, a Lei da Ação Civil Pública e tantos outros avanços que marcaram o ordenamento jurídico⁴.

Nessa linha de pensamento, Cappelletti elencou três iniciativas, mais conhecidas como ondas renovatórias, as quais se apresentam como necessárias soluções práticas para a problemática em torno do acesso à justiça. Elas nada são além de

³CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à justiça**. Editor: Sérgio Antonio Fabris. Porto Alegre, 1998. Disponível em: www.academia.edu/6522484/MAURO_CAPPELLETTI_ACESSO_À_JUSTIÇA>. Acesso em: 10 jul. 2019.

⁴BEDIN, Gabriel de Lima; SPENGLER, Fabiana Marion. In: BEDIN, Gilmar Antonio; SPENGLER, Fabiana Marion (org.). **Acesso à justiça, direitos humanos & mediação**. – Curitiba: Multideia, 2013.

determinadas ações através das quais o ordenamento jurídico poderia aproximar-se da máxima eficiência na tutela dos direitos individuais e coletivos, levando à superação de diversas limitações, como as que envolvam a baixa renda de uma ou de ambas as partes do processo, a ineficiência e excessiva complexidade dos instrumentos processuais, além de uma reforma em torno do próprio conceito de justiça.

A primeira onda consiste na assistência judiciária aos pobres, que se tornou necessária em função da crescente complexidade dos conjuntos normativos de cada sociedade, de sorte que o auxílio de um advogado se tornou indispensável não só para a compreensão dos direitos, mas para o próprio ajuizamento de demandas. Além disso, há que se falar também no alto custo das taxas judiciárias, essas que impossibilitam seu pagamento pelos mais pobres sem o prejuízo de sua própria subsistência⁵.

A segunda onda, como bem constrói Carlos Eduardo Vasconcelos, promove um combate ao “obstáculo organizacional”, pois, uma vez que não existiam meios aptos a garantir a proteção dos interesses difusos na processualística tradicional, esta teve que ser aprimorada a fim de possibilitar a defesa dos interesses metaindividuais, sendo as ações populares ou coletivas os principais instrumentos para tal⁶.

De fato, a primeira e segunda onda tiveram por foco a representatividade de interesses que antes eram deixados à própria sorte⁷. Quando observado o cotidiano jurídico nacional, é possível afirmar que ambas as iniciativas obtiveram grau considerável de sucesso em suas aplicações. Prova disso é a atuação da Defensoria Pública, cujos principais objetivos são a orientação jurídica, promoção e defesa dos direitos humanos, bem como a defesa dos direitos individuais e coletivos, de forma integral e gratuita, aos necessitados, tanto na esfera judicial quanto na extrajudicial.

O Ministério Público é outro exemplo bastante significativo, e que merece ser citado. É o renomado Fiscal da Lei, cuja função essencial é a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis, os quais são defendidos pelas várias procuradorias (em nível federal) e promotorias (em nível estadual) que representam este órgão tão importante.

⁵Apesar de as traduções mais comuns utilizarem a expressão “assistência judiciária”, é certo que a primeira onda compreende também o conceito de assistência jurídica.

⁶VASCONCELOS, Carlos Eduardo de. **Mediação de conflitos e práticas restaurativas**. – São Paulo: Método, 2008. p. 44.

⁷CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à justiça**. Editor: Sérgio Antonio Fabris. Porto Alegre, 1998. Disponível em: www.academia.edu/6522484/MAURO_CAPPELLETTI_ACESSO_À_JUSTIÇA>. Acesso em: 10 jul. 2019.

Já a terceira onda, de maior relevância para este trabalho, remete a uma concepção mais ampla de acesso à justiça⁸. Ela incorpora o avanço já construído pelas iniciativas anteriores, no sentido de garantir a representação judicial dos interesses individuais e difusos, mas deixa clara a ideia de que, apesar de fundamentais, apenas esses elementos não são suficientes para o objetivo final de pleno acesso à justiça. São necessárias reformas estruturantes no sistema jurídico, voltadas à eficiência.

Dentre essas reformas, o autor elenca uma mudança nos procedimentos judiciais em geral, bem como a criação de instituições e procedimentos específicos para causas cuja importância social seja significativa. Além disso, Cappelletti ainda estabelece outro foco para a terceira onda, que é a adoção de um sistema capaz de resolver as lides fora dos tribunais, pela adoção de procedimentos alternativos, a exemplo do uso da arbitragem e da conciliação⁹.

O que se observa é que o conceito de acesso à justiça está intrinsecamente ligado ao de efetividade. Um sistema efetivo é aquele no qual o máximo de pessoas consegue concretizar seus direitos, de forma razoavelmente célere, independentemente de suas condições econômicas, sociais e políticas. E o acesso à justiça nada mais é do que a eficácia dos meios que possuem os indivíduos e a coletividade para concretizar seus direitos. Em última instância, garantir a eficiência de um sistema é garantir o acesso à justiça.

2.2 A SISTEMÁTICA DA MULTIDOOR COURTHOUSE

O conceito do Fórum de Multiportas foi desenvolvido por Frank Sander, professor emérito da Faculdade de Direito de Havard. No ano de 1976, lançou a obra *Varieties of dispute processing*, na Pound Conference, na qual foi apresentado, pela primeira vez, o conceito do Tribunal Multiportas¹⁰. Essa concepção pode se desenvolver ao longo de décadas, e sua aplicação é visualizada em diversos países, além dos próprios

⁸Tão ampla que o autor chama de um “novo enfoque de acesso à justiça”.

⁹ CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à justiça**. Editor: Sérgio Antonio Fabris. Porto Alegre, 1998. Disponível em: www.academia.edu/6522484/MAURO_CAPPELLETTI_ACESSO_A_JUSTIÇA>. Acesso em: 10 jul. 2019.

¹⁰ALMEIDA, Rafael Alves de; ALMEIDA, Tania; CRESPO, Mariana Hernandez. **Tribunal Multiportas: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10361/Tribunal%20Multiportas.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2019.

Estados Unidos. O Brasil, apesar de ter assumido o emprego desse sistema apenas em época mais recente, apresenta diversos elementos de sua construção prática e teórica, de maneira que, atualmente, ela está no processo de sua implementação.

A sistemática desenvolvida por Frank Sander, originalmente denominada de “centro abrangente de justiça”¹¹, apresenta-se como resultado de um movimento jurídico que acompanha o conceito do Estado de Direito, o de acesso à justiça, já representado pela obra de Mauro Cappelletti.

Com a afirmação das gerações de direitos fundamentais e a consequente preocupação com a tutela de interesses meta-individuais, a grande problemática do Estado de Direito não mais seria a de reconhecer os direitos, mas a de garanti-los¹², e um dos principais focos do debate em torno dessa garantia é o do efetivo acesso à justiça.

A Multidoor Courthouse apresenta um novo modelo do Tribunal enquanto instituição responsável pela resolução de conflitos, no qual a instituição deve, pelo estudo de cada caso, direcioná-los aos métodos mais adequados para suas soluções, criando um ambiente em que os litígios poderão ser recebidos por diversas “portas de entrada”. O cenário criado proporciona a economia de tempo e dinheiro, e prima pela busca da resolução mais eficiente possível para cada conflito, oferecendo à coletividade diversas ferramentas, as quais podem ser escolhidas da maneira que melhor funcionem para cada caso.

Nessa curiosa sistemática, cuja existência já ultrapassa os 40 anos de idade, mecanismos como a negociação, mediação, transação e arbitragem, dentre outros, são valorizados e colocados no mesmo patamar do sistema judicial tradicional, enquanto institutos aptos a resolver determinados tipos de conflito.

Apesar disso, necessário destacar que a teoria desenvolvida por Sander não apaga a possibilidade de uso do processo judicial tradicional, apenas abre a possibilidade de uso de diversas portas de entrada através das quais os litigantes podem acessar a justiça – dentre elas o processo tradicional – tratando-se de um sistema essencialmente construtivo. Assim, é oportuno explicar o termo ADR, empregado pelos estudiosos dos meios de resolução de controvérsias.

De início, o termo referia-se a expressão em inglês de Alternative Dispute Resolution, que em tradução livre é “Resolução Alternativa de Disputa”, que apresentava a existência de outros métodos alternativos ao julgamento por um ente do judiciário, nos

¹¹ *Idem, ibidem.*

¹² BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro, 1992.

moldes do processo tradicional. Com o desenvolvimento das teses sobre o tema, passou a ser adotada a terminologia Adequate Dispute Resolution, “Resolução Adequada de Disputa”, que, além de indicar a existência daqueles outros métodos, demonstra uma escolha consciente realizada após a análise de cada caso, levando ao meio de resolução mais adequado àquela problemática¹³.

Dentre as várias definições do Fórum de Multiportas, a desenvolvida por André Goma se destaca por ser bastante precisa, ressaltando que o sistema possui como premissa o fato de que

existem vantagens e desvantagens em cada procedimento que devem ser consideradas em função das características específicas de cada conflito. Assim, em vez de existir uma única “porta” (o processo judicial) que conduz à sala de audiência, o Fórum de Múltiplas Portas trata de um sistema amplo com vários tipos distintos de processo que forma um “centro de justiça”, organizado pelo Estado (e apoiado pela iniciativa privada), no qual as partes podem ser direcionadas ao processo mais adequado a cada disputa.¹⁴

Dentre as referidas vantagens e desvantagens de cada meio de resolução, importante destacar que, ao analisar os elementos de qualquer um desses instrumentos de composição de controvérsias, os parâmetros utilizados devem ir além do mero resultado final (este que pode se traduzir em sentenças, acordos, decisões arbitrais, dentre outros). De fato, o título de “meio adequado ao caso” acaba por considerar questões que levam em conta elementos como o tempo e o dinheiro gastos pelas partes.

Um processo de resolução desproporcionalmente demorado gera, na maioria das vezes, a degradação do próprio bem objeto da disputa, além de congestionar o sistema judiciário como um todo, levando, por exemplo, à incapacidade dos órgãos julgadores de cumprir prazos, ou mesmo movimentar os processos da forma necessária. Já um processo economicamente desvantajoso cria insuportáveis encargos, muitas vezes reduzindo significativamente o resultado efetivamente percebido pela parte vencedora.

2.3 O FÓRUM DE MULTIPORTAS E O DIREITO BRASILEIRO

¹³ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Manual de Mediação Judicial**, 6ª Edição. Brasília/DF:CNJ, 2016. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/07/f247f5ce60df2774c59d6e2dddbfec54.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2019

¹⁴ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Manual de Mediação Judicial**, 6ª Edição. Brasília/DF:CNJ, 2016. p. 18. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/07/f247f5ce60df2774c59d6e2dddbfec54.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2019

Numa análise do Direito brasileiro, a adoção do Fórum de Multiportas apresenta-se como uma medida não apenas útil, mas necessária, justificada pela situação de calamidade do sistema judicial nacional. Em verdade, a introdução efetiva da sistemática proporcionaria uma capilarização das controvérsias, atingindo positivamente questões relativas aos custos econômicos, temporais, emocionais, dentre tantos outros enfrentados pelas partes.

É nesse sentido que a proposta de Frank Sander se apresenta como uma das principais perspectivas para o Direito contemporâneo, e, na verdade, já vem sendo aplicada no ordenamento nacional em diversas áreas.

2.3.1 Um retrato geral

A Multidoor Courthouse ultrapassa os limites de um mero planejamento teórico, e um exemplo que demonstra o interesse embrionário do Direito brasileiro em promover o acesso à justiça por outros meios (portas de entrada) é a Constituição Federal. Ao abordar as atribuições dos juizados especiais, o texto constitucional outorga, também, a de realizar conciliações, instrumento jurídico elencado pelo Código Civil como um negócio jurídico bilateral segundo o qual as partes, transigentes, podem, através de concessões mútuas, resolver ou prevenir litígios¹⁵.

A Lei 9.099/95 aperfeiçoou o preceito constitucional, quando, ao normatizar os Juizados Especiais Cíveis e Criminais, determinou, sempre que possível, a busca da conciliação e da transação (mesmo na esfera criminal), primando por um sistema processual simplificado, a fim de possibilitar maior celeridade de feitos cuja complexidade não é tão significativa. É o que se observa da análise dos exatos termos do Art. 2º da Lei: “O processo orientar-se-á pelos critérios da oralidade, simplicidade, informalidade, economia processual e celeridade, buscando, sempre que possível, a conciliação ou a transação”¹⁶.

Tal entendimento foi consolidado pela Lei nº 10.259/01, que normatizou especificamente a instituição dos juizados especiais cíveis e criminais no âmbito federal.

¹⁵ GANGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Manual de Direito Civil: Volume Único**. – São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁶ BRASIL. **Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995**. Lei dos Juizados Especiais. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9099.htm. Acesso em: 03/09/2019.

A lei reafirmou a função conciliadora dos órgãos, que devem sempre atentar à possibilidade de transações, tanto na esfera cível quanto na criminal.

Outro valioso caso de aplicação do sistema de múltiplas portas que merece ser aqui exposto é o da Resolução nº 125 de 2010 do CNJ, que determinou a criação dos Núcleos Permanentes de Métodos Consensuais de Solução de Conflitos (NUPEMECs), bem como a dos Centros Judiciários de Solução de Conflitos e Cidadania (CEJUSCs)¹⁷.

Em seguida, o novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/15, trouxe em seu rol de normas fundamentais de processo civil, a determinação de que a promoção da solução consensual dos conflitos é dever do Estado, que deve ser estimulada por todos os setores do poder judiciário, inclusive durante o curso do processo judicial, nos seguintes termos:

Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

§1º É permitida a arbitragem, na forma da lei.

§2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

§3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

Junto ao novo CPC, surgiu também a Lei nº 13.140/15, Lei de Mediação, que finalmente normatizou a autocomposição de conflitos não apenas no âmbito dos particulares, mas também no da Administração Pública, representando importante passo dado na aplicação do sistema do Fórum de Multiportas.

Várias foram as leis e dispositivos legais criados tendo como uma de suas finalidades a de construir um sistema baseado nas múltiplas portas de acesso à justiça – nos moldes, também, da terceira onda renovatória conceituada por Mauro Cappelletti. Os institutos da conciliação, mediação, arbitragem, os sistemas judiciais especializados, como os juizados especiais, cada um deles participa do movimento de acesso à justiça.

2.3.2 Na esfera tributária

¹⁷ BRASIL. Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015. Lei de Mediação. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Lei/L13140.htm. Acesso em: 03/09/2019.

No Direito Tributário, a ausência dos referidos mecanismos é perceptível, mas, apesar disso, o movimento de adoção de instrumentos adequados de resolução de conflitos nesse campo jurídico também é sensível, e vem assumindo cada vez mais relevância. Nesses termos, destaca-se a recente informação prestada pelo poder executivo, que anunciou estar finalizando a elaboração de projeto de lei cujo objeto principal é uma alteração na Lei de Recuperação Judicial, a qual possibilitará a negociação de débitos inscritos em Dívida Ativa da União pertencentes a empresas em recuperação judicial.¹⁸

Apesar dessa relevante novidade, a principal manifestação do sistema de Multiportas no Direito Tributário não é tão recente, existindo já há 10 anos, que é o PL 5.082/09. O projeto da Lei Geral de Transação Tributária traz consigo uma interessante possibilidade, que é a negociação direta do Fisco com o contribuinte, cujo objetivo final é a extinção do crédito tributário, e aborda ainda diferentes cenários nos quais a transação pode ser realizada, inclusive já trabalhando a questão da recuperação judicial.

O tema da transação tributária será melhor desenvolvido no capítulo 3 deste trabalho, mas, desde já é importante anotar que trata-se do instituto que representa uma das perspectivas de aplicação do Multidoor Courthouse no Direito Tributário nacional.

2.4 O CENÁRIO DAS DISPUTAS TRIBUTÁRIAS

De nada adianta argumentar sobre a necessidade de implementação dos meios adequados de resolução de conflitos, Sistema de Multiportas, ou mesmo a transação tributária, sem que seja compreendida a situação do sistema processual vigente. Para isso, torna-se fundamental observar os dados trazidos pelo último relatório do CNJ, Justiça em Números 2019, relativo ao ano de 2018.

Segundo o relatório, dos 79 milhões de processos pendentes de baixa ao final do ano de 2018, 54,2% referiam-se a processos de execução, dos quais as execuções fiscais representam 73%. Com isso, chega-se ao assustador resultado de que aproximadamente 39% dos processos que abarrotam o judiciário correspondem a

¹⁸ AYRES, Marcela. **Novo projeto de recuperação judicial prevê negociação de dívidas com a Fazenda Nacional**. Reuters. Publicado em 03 de setembro de 2019. Economia. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/reuters/2019/09/03/novo-projeto-de-recuperacao-judicial-preve-negociacao-de-dividas-com-a-fazenda-nacional.htm?cmpid>. Acesso em: 15 set. 2019.

execuções fiscais. Ou seja, o Estado acaba por ser o maior usuário de seu próprio sistema.¹⁹

Importante verificar a existência de um elemento que se apresenta como agravante da situação acima descrita: a taxa de congestionamento, que se refere aos processos tramitados e não baixados ao longo do ano. Para elucidar o conceito, tem-se a taxa de congestionamento média para as execuções fiscais: a cada 100 execuções que tramitaram no ano de 2018, apenas 10 foram baixadas, ou seja, concluídas definitivamente, representando uma taxa de congestionamento de 90%, a maior do judiciário brasileiro.

De grande valia é a observação feita pelo CNJ no sentido de que, dentre os motivos elencados como geradores da significativa taxa de congestionamento, é indispensável considerar os incontáveis casos em que os meios previstos em lei para a localização de patrimônio apto a satisfazer o crédito já foram esgotados pelo Judiciário, isso quando já não foram exauridos na esfera administrativa, permanecendo os créditos pendentes, mas sem qualquer meio de cobrança capaz de mudar sua situação.

Isso posto, tem-se que, junto ao elevado número de causas acumuladas, o sistema que deveria ser capaz de processá-las de forma a evitar seu congestionamento, não o faz. A única consequência possível não poderia ser diferente da realidade: a superlotação do judiciário. E os dados caminham nesse exato sentido. O tempo médio de processamento das execuções fiscais é de oito anos e oito meses – quase o dobro do tempo do prazo de prescrição do crédito tributário. Somado a isso, nota-se que os feitos executivos fiscais representam 45% de todo o acervo processual da Justiça Federal e 42% do acervo da Justiça Estadual. Ou seja, a realidade do sistema judicial tributário é de um grande número de processos percorrendo um grande período temporal.

Como uma das várias conclusões extraídas dos dados acima apresentados, tem-se a reafirmação de que o Estado, especialmente em questões fiscais, é o maior cliente de seu próprio sistema. Dessa forma, gera um número considerável de causas a serem julgadas, sendo responsável por significativa parte dos gastos do judiciário com a superlotação, prejudicando a capacidade da Administração Pública de cumprir com as garantias processuais fundamentais, a exemplo da precisão da razoável duração do processo, prevista no art. 5º, LXXVIII.

¹⁹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2019** - Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>. Acesso em: 12 set. 2019.

Tal é a gravidade do cenário observado que, antes de apresentar qualquer dos dados construídos pelo relatório, o CNJ inicia o tema com o fato de que “Historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do poder Judiciário”.²⁰

Assim, a atual conjuntura revela o fato de que o acesso ao judiciário não é meio suficiente para garantir o acesso à justiça. O cenário contemporâneo necessita de soluções práticas e eficientes, capazes de minimizar os impactos de problemas construídos por décadas de omissão.

2.5 DA (IN) EFICIÊNCIA DA RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO

Uma vez que a tributação é o principal meio de arrecadação de receita para a coletividade, a criação de meios capazes de diminuir a inadimplência fiscal deve ser uma das principais prioridades da Administração Pública. Caso assim não o faça, o principal reflexo será o crescimento da Dívida Ativa. Considerados tais fatores, uma análise sobre a situação da Dívida Ativa da União (DAU) é indispensável para que se compreenda a necessidade dos meios adequados de resolução de controvérsias na esfera tributária.

O principal instrumento pelo qual tal estudo pode ser realizado é o PGFN em Números 2018, que indicou resultados verdadeiramente preocupantes. Segundo o estudo, a DAU atualmente consolidada corresponde ao valor de R\$ 2.196.690.906.136,89 (dois trilhões, cento e noventa e seis bilhões, seiscentos e noventa milhões, novecentos e seis mil, cento e trinta e seis reais e oitenta e nove centavos). Dentre os dados trazidos pelo relatório, há o do montante recuperado no ano de 2018, sobre o qual a PGFN afirmou que:

Em 2018, a atuação da PGFN viabilizou a recuperação de quase R\$ 23,9 bilhões aos cofres públicos e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS. O índice de êxito na cobrança da Dívida Ativa da União, que demonstra o percentual de créditos inscritos nos últimos cinco anos e que estão parcelados, garantidos, ou já foram recuperados, atingiu 22,13% no ano.²¹

²⁰ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2019** - Brasília: CNJ, 2019. p. 131.

Disponível em:

<https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>. Acesso em: 12 set. 2019.

²¹ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números 2018**. Edição de 2019.

Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf. Acesso em: 27 ago. 2019.

Nota-se que é utilizado um “índice de êxito” cuja base de cálculo são os créditos inscritos nos últimos cinco anos, de maneira que o resultado obtido no ano do levantamento foi de 22,13%. Ora, tal mecanismo acaba por impedir uma real percepção do quadro geral da Dívida Ativa, em especial por não considerar o valor total consolidado da DAU, mas sim os créditos inscritos nos últimos cinco anos. A situação é agravada pelo fato de créditos parcelados e garantidos serem contabilizados no montante dos “recuperados”, o que se justifica pelo fato de que ambos não necessariamente serão pagos, em especial os garantidos, visto que a maioria dos créditos somente é garantida para que seja possível a propositura de impugnação pelo executado, esta que pode ou não vir a ser julgada em seu favor.

Ao aplicar o valor recuperado no ano de 2018 ao montante total consolidado da DAU, tem-se uma porcentagem aproximada de 1,08% de recuperação. Ou seja, caso esse mesmo índice de recuperação se mantenha ao longo dos próximos anos, para cada R\$ 100,00 consolidados na Dívida Ativa, apenas R\$ 1,08 será recuperado²².

É imprescindível que tal análise leve em consideração a classificação dos créditos adotada pela Portaria nº293/2017, do Ministério da Economia, à época, Ministério da Fazenda. Ela instituiu um sistema de notas que representam o grau de “recuperabilidade” dos créditos, sendo elas atribuídas não ao crédito em si, mas ao devedor ou grupo de devedores, levando em consideração variáveis como a capacidade de pagamento, o endividamento total, histórico de adimplemento, dentre outras. Aqueles cujos débitos possuem boas chances de recuperação recebem nota A ou B, já os de difícil recuperação, ou mesmo irrecuperáveis, notas C e D, respectivamente.²³

É claro que parcela considerável do valor expresso na totalidade da DAU corresponde aos chamados “créditos irrecuperáveis”, esses que não possuem qualquer perspectiva de retorno aos cofres públicos. Neles estão incluídos, por exemplo, os pertencentes a pessoas jurídicas há muito extintas, mas cuja cobrança perdura até os dias atuais, de maneira que muitos dos créditos passam por um processo de fossilização, mesmo que já atingidos pela prescrição.

Além disso, também é importante considerar que os “créditos de difícil recuperação” raramente são satisfeitos, apesar de presentes os requisitos para a cobrança,

²²BRASIL. Portaria MF nº 293, de junho de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83674>. Acesso em: 01 set. 2019.

a exemplo da ausência de causas extintivas do crédito – como a prescrição. Essa situação é causada, por exemplo, em função da inexistência de bens penhoráveis – nos termos da LEF – o que muitas vezes ocorre em virtude da desfavorável situação econômica do devedor.

O objetivo deste trabalho não é realizar um estudo completo sobre como a Fazenda gere a DAU ou sobre como lida com os processos de execução, mas é fundamental entender que o grande número de processos administrados pela PGFN acaba por prejudicar sua atuação na recuperação dos valores devidos, levando a um acúmulo incontestavelmente prejudicial, que acaba por promover o já conhecido ciclo da supersaturação dos órgãos públicos.

Surge então o desafio de encontrar meios que sejam capazes de garantir a devida efetividade do sistema tributário, em especial no que se refere ao processamento das execuções fiscais, mas que também se aplique às causas tributárias como um todo, a fim de se buscar a máxima implementação do Fórum de Multiportas neste campo jurídico, modelo capaz de se adequar às particularidades do sistema jurídico nacional.

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional prevê a transação como forma de extinção do crédito, sendo essa a principal perspectiva de aplicação das Alternative Dispute Resolution nessa esfera. A transação projeta-se, então, como instrumento autocompositivo através do qual os conflitos podem ser resolvidos sem um terceiro interventor, sendo esse o momento para melhor analisá-la.

3 A TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Os métodos adequados de resolução de conflito não são novidade. O mesmo ocorre com a transação em matéria tributária, a qual está prevista por lei desde a publicação do CTN, em outubro de 1966. Se não há nada de novo, qual a causa de tantas discussões acadêmicas recentes em torno do instituto? O que é inovador é o atual foco do próprio ordenamento jurídico brasileiro, que vem crescendo pelo desenvolvimento de uma consciência jurídica coletiva, a qual reafirma o princípio da eficiência como norte de todo o processo.

Assim, chegamos a uma curiosa conclusão: a mudança de visão em torno dos objetivos fundamentais do processo, e do próprio conceito de justiça, promoveu um resgate de outros institutos já previstos, mas cujo potencial fora limitado pela conjuntura jurídica da época. É nesse cenário que a transação assume o posto de uma das principais perspectivas contemporâneas do direito tributário, já adotada por diversos outros países²⁴.

3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A TRANSAÇÃO

O instituto da transação já podia ser encontrado no Direito Romano, considerado meio alternativo de resolução de conflitos, e tinha como um de seus objetivos “evitar os riscos e as incertezas de uma demanda ou a demora de uma eventual lide”²⁵. Como já observado, a previsão legal da autocomposição remonta à época do império. A determinação trazida pelo Decreto nº737 de novembro de 1850, que em seu art. 26 já tornava possível a autocomposição, na figura da conciliação, nos seguintes termos: “Quer no Juízo do domicilio do réo, quer no caso do art. 24, poderá o autor chamar o réo á conciliação, e nella poderão comparecer as partes, por procurador com poderes especiaes para transigir no Juízo conciliatorio.”.

Sobre a figura da “transacção”, Natália Dácomo muito bem condensa o entendimento de Augusto Teixeira de Freitas, renomado jurista da época, inclusive que em muito influenciou o Código Civil de 1916, para o qual “se trata de um contrato de

²⁴ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

²⁵ *Idem, ibidem.*

composição entre partes para extinguir obrigações duvidosas”, complementando que a transação é ato complexo, traduzindo-se num sistema que contempla ao mesmo tempo o negócio jurídico da transação, a renúncia ou mesmo a transferência do objeto da relação²⁶. Tais fatos demonstram a conjuntura jurídica da época, que já era marcada pela incerteza e demora das demandas levadas ao judiciário.

Ao longo do tempo, consolidou-se o entendimento de que a transação possui dois elementos indispensáveis. O primeiro deles, a necessidade de concessões mútuas, acontece em virtude do fato de que, caso assim não fosse, o instituto se desconfiguraria, transformando-se em simples ato unilateral, como a renúncia²⁷. Já o outro é a bilateralidade, representada de forma indiscutível pelo acordo de vontades.

Para Hugo de Brito, a transação resume-se a um acordo, pelo qual cada interessado cederá parte de suas pretensões para chegar ao fim de um litígio, ou mesmo, prevenir um²⁸. De maneira bastante didática, Sílvio Rodrigues explica que as partes envolvidas na transação “decidem abrir mão, reciprocamente, de algumas vantagens potenciais, em troca da tranquilidade que não têm”²⁹.

Apesar de o direito tributário ser ramo do direito público, a transação tem sua previsão inicialmente realizada no direito privado, o que não impede a convivência harmônica desses institutos no ordenamento jurídico contemporâneo. Na verdade, estudar suas semelhanças e diferenças reforça os aspectos únicos de cada um, e solidifica as características próprias da transação, seja na esfera de atuação pública ou privada. De início, analisar o Direito Tributário tomando como base o Direito Civil parece estranho, mas, no estudo jurídico, as diversas divisões somente são feitas com o propósito didático, devendo o cientista jurídico atentar ao fato de que o Direito tem por premissa a unidade e a coerência³⁰.

²⁶ DACOMO, Natália de Nardi. **Direito Tributário Participativo**: transação e arbitragem da obrigação tributária. Tese(Doutorado em Direito), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008, p. 96. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8153/1/Natalia%20De%20Nardi%20Dacomo.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019

²⁷ GANGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Manual de Direito Civil**: Volume Único. – São Paulo: Saraiva, 2017.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. – 40. Ed. – São Paulo: Malheiros, 2019.

²⁹ RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade. São Paulo: Saraiva, 2004, v. 3, p. 368.

³⁰ DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento – 20. ed. Jus Podivm, 2018.

Num exercício comparativo, observa-se que as únicas diferenças quanto às determinações legais dos arts. 840 do CC e 171 do CTN são a não previsão, por parte desse último, da possibilidade de prevenção do conflito por meio da transação, e a utilização do termo “crédito tributário” como principal objeto do conflito a ser resolvido³¹.

Note-se ainda que a regra traz uma determinação segundo a qual a autoridade competente para a realização das transações deve ser prevista em lei, exigência perfeitamente compatível com a natureza do direito discutido nesses procedimentos, uma vez que, se um agente representante do poder público pudesse transigir sem autorização legal, o instituto afrontaria os conceitos mais básicos da concepção do Estado de Direito³².

3.2 UM CONCEITO COMPLEXO

Entender a transação tributária como um conceito complexo é fundamental para sua devida compreensão. Alguns de seus elementos essenciais serão analisados ao longo do trabalho, como sua natureza jurídica, sua adequação aos princípios basilares da atuação tributária, bem como seu caráter duvidoso enquanto forma de extinção do crédito tributário, mas para a completa compreensão desse instituto, faz-se necessário que anteriormente se entenda a amplitude de seu conceito.

O primeiro questionamento em torno de seu conceito surge quando o termo transação é definido pelo dicionário, tanto para ser utilizado como meio de se referir ao processo de autocomposição como para se referir ao próprio acordo firmado entre as partes. O Código Tributário Nacional, ao estabelecer a transação como forma de extinção das obrigações, por certo adotou o entendimento segundo o qual a transação é o acordo firmado pelas partes a fim de finalizar o litígio, como bem se conclui pela leitura do art. 171 do Código, que utiliza a expressão “celebrar transação”. Tal afirmação é reforçada pelo fato de que uma mera negociação não necessariamente encerrará o litígio, o que o fará é um possível consenso, firmado em um acordo³³.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. – 40. Ed. – São Paulo: Malheiros, 2019.

³² *Idem, ibidem*.

³³ Ou, como será abordado à frente, o cumprimento do acordo.

Apesar disso, a transação assume seu papel no ordenamento tributário como instrumento autocompositivo, o que pressupõe a negociação entre as partes. Para clarear esse entendimento, veja-se que nem toda negociação resultará em transação, mas que toda transação (lícita) advém de uma negociação bem sucedida. Dessa forma, deve o estudioso do Direito compreender que, não obstante o fato de o conceito de transação estar ligado imediatamente ao de acordo, somente por uma efetiva negociação é que ela se materializa.

Como resultado, tem-se que, tendo como ponto de partida o CTN, a transação é acordo, mas que a principal consequência de sua inserção no meio jurídico é a possibilidade de negociação entre as partes.

3.3 O CONTRATUALISMO FISCAL COMO UMA NOVA PERSPECTIVA PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO

A tributação surgiu como consequência de uma força política e da necessidade de obtenção de receita apta a sustentar a comunidade, essa que reconhecia a legitimidade, tanto jurídica quanto política³⁴, do poder que impunha a atividade tributária, e não há dúvida que a busca por essa legitimação é uma das grandes preocupações atuais da Administração pública.

Com o passar dos últimos séculos, as sociedades enfrentaram significativo crescimento e desenvolvimento em incontáveis setores, dentre eles a relação com os administrados talvez seja uma das mais marcantes. E um de seus principais expoentes é o considerável fortalecimento de seu caráter democrático, o que resulta em um cenário que Victor Polizelli retrata como uma verdadeira proliferação e ampliação não apenas das obrigações que a Administração passou a ter com a sociedade, mas especialmente dos mecanismos de participação e controle da atividade administrativa³⁵.

Nessa nova conjuntura, o consentimento popular manifestado nas leis, tornou-se insatisfatório como meio de legitimação da atuação administrativo tributária. Uma vez

³⁴ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

³⁵ POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos Fiscais: Viabilidade e limites no direito tributário brasileiro**. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/pt-br.php>. Acesso em: 20 ago. 2019.

que o Estado abandonou seu caráter meramente autoritário, deixando de servir como mero executor das leis aprovadas pelo parlamento³⁶. Não é a toa que, como já trabalhado, a Administração Pública do século XXI tem como seu pilar fundamental a busca pela efetividade das atividades por ela desenvolvidas.

Trazendo a reflexão para o direito tributário, não basta a mera previsão legal dos tributos, ou mesmo a possibilidade de execução forçada das dívidas tributárias. Se o Estado pretende alcançar o desenvolvimento de um efetivo sistema tributário e fiscal, deve promover o estreitamento de relações entre Fisco e Contribuintes³⁷. Com isso, é fortalecido o conceito do contratualismo fiscal, uma verdadeira tendência do direito tributário contemporâneo, observada em diversos países, a partir do momento em que o fisco deixa de apresentar-se como o leviatã hobbesiano, e busca estreitar as relações com o contribuinte, em situações nas quais a relação administração-contribuinte se desenvolve de forma “menos hierarquizada, e mais negocial”³⁸.

Pela análise de institutos de sistemas tributários de diversos países, tanto o nacional quanto os internacionais, é possível identificar instrumentos que têm por principal objetivo a redução da litigância, utilizando-se, em sua maioria, de uma relação mais próxima entre fisco e contribuinte, a exemplo da Advance Tax Ruling, e dos Advance Pricing Arrangement, os quais merecem ser analisados, mesmo que brevemente.

Apesar de não ser considerada por alguns como forma estrita de contratualismo fiscal, a Advance Tax Ruling, ou apenas Ruling, representa o instituto pelo qual dúvidas sobre a interpretação da lei tributária podem ser sanadas³⁹. Trata-se de uma decisão unilateral proferida pela administração sobre determinada questão prática a ela apresentada. Dentre as principais vantagens oferecidas por sua utilização, estão a celeridade e a redução de custos. Além delas, é imprescindível mencionar o efeito vinculante da consulta, ou, no direito estrangeiro, *binding effect of tax rulings*. Tal

³⁶ POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos Fiscais: Viabilidade e limites no direito tributário brasileiro**. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/pt-br.php>. Acesso em: 20 ago. 2019.

³⁷ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária – Série Doutrina Tributária**, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

³⁸ *Idem, ibidem*. p. 47.

³⁹ Curiosa é a observação de que, assim como a transação, as consultas fiscais também remontam à época do Império Romano, demonstrando, mais uma vez, que não se trata de novos instrumentos, mas de uma nova mentalidade tributária e fiscal.

característica obriga a Administração a seguir o que por ela foi decidido para ser aplicado àquele caso concreto, servindo ainda como mecanismo de proteção do consulente⁴⁰.

O instrumento em muito se alinha à Consulta Fiscal, regulamentada em nível federal pelo Decreto 70.235/72. Considerada excelente meio de prevenção de conflitos envolvendo, por exemplo, a incidência dos tributos, alíquotas aplicadas, base de cálculo a ser considerada em determinado caso, dentre outras situações que podem surgir quando da aplicação do complexo sistema tributário aos diversos (e cada vez mais complexos) casos concretos. Uma vez que a consulta fiscal garante a participação do particular, permite que ele possa, além de provocar a análise administrativa, influenciar na construção da decisão⁴¹, pois que também expõe sua interpretação sobre os fatos de forma fundamentada.

Já os Advance Pricing Arrangements se referem a acordos realizados entre administração e contribuinte por meio dos quais são definidos os critérios de determinação dos valores (preços) utilizados nas operações envolvendo os participantes. Interessante observar que tal mecanismo demanda efetivas negociações, vez que os critérios estabelecidos podem variar de forma bastante diversificada⁴². A doutrina majoritária atribui a esse instrumento a natureza de contrato fiscal⁴³, destacando-se o significativo papel do contribuinte na relação tributária.

Tais mecanismos demonstram uma mudança de perspectiva do Direito Tributário, fruto da própria experiência, a qual revelou a necessidade de instrumentos que impulsionem não apenas a arrecadação, mas a participação do contribuinte na construção do sistema fiscal, como aqueles acima retratados, incentivando um sistema democrático e produtivo.

Assim, faz-se necessário um estudo aprofundado sobre a transação tributária, capaz de considerá-la como inserida num movimento de busca por meios adequados de solução de controvérsias entre Fisco e contribuinte. A análise tem como norte o fato de que a atividade tributária contribui para a realização do bem comum, e deve ser reforçada pela aproximação dos sujeitos do conflito, promovendo o efetivo exercício da cidadania,

⁴⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**/ Hugo de Brito Machado Segundo. – 11 ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

⁴¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**/ Hugo de Brito Machado Segundo. – 11 ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

⁴² OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

⁴³ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 201.

uma vez que os particulares atuam ativamente na atividade tributária, configurando a construção do que Michel Bouvier chamou de “nouveau civisme fiscal”⁴⁴.

3.4 A NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A discussão em torno da natureza jurídica do instituto da transação no direito tributário é palco de intensos debates. Apesar disso, ainda inexiste posição pacífica sobre o tema na doutrina. Mesmo assim, já é possível observar certas conclusões que ganharam maior relevância. De forma parecida se comportou a transação prevista no Código Civil, de maneira que o debate sobre sua natureza jurídica apenas se consolidou num entendimento após anos de discussões e estudos.

O ordenamento civil instituído pela lei de 1916 elencava a transação na Parte Geral das Obrigações, de maneira que, apesar de uma parcela da doutrina defender a natureza negocial do instituto, outra parte alegava que se tratava de mero ato jurídico pelo qual as partes, por concessões mútuas, extinguíam a obrigação. Não seria, então, um contrato, pois que a própria codificação da época não a inseria no rol dos contratos, mas sim nas causas de extinção das obrigações⁴⁵. Tal discussão encontrou marco significativo com o Código Civil de 2002, o qual disciplinou a transação no capítulo referente aos contratos, tipificado em seu art.840. Com essa novidade, não mais pode ser negado à transação o status de contrato.

Assim, é possível afirmar, sem a sombra de uma divergência doutrinária – ou ao menos sem uma grande sombra – que a transação civil possui uma clara natureza de contrato, funcionando como um instrumento jurídico no qual as partes, por concessões mútuas, podem não só buscar terminar o litígio, mas também preveni-lo⁴⁶.

Já a transação tributária levanta constantes controvérsias sobre sua natureza jurídica, de modo que não existe consenso sobre ela possuir natureza contratual ou de mero ato administrativo. Alguns autores amenizam tais discordâncias conceituando-a

⁴⁴ BOUVIER, Michel, apud, OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária, v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

⁴⁵ DACOMO, Natália de Nardi. **Direito Tributário Participativo: transação e arbitragem da obrigação tributária**. Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8153/1/Natalia%20De%20Nardi%20Dacomo.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019

⁴⁶ GANGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Manual de Direito Civil: Volume Único**. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 843.

como ato administrativo participativo, ou mesmo estabelecendo uma natureza mista. Cabe então tentar definir qual a natureza jurídica desse instrumento jurídico, como será feito ao longo do trabalho.

Tal reflexão leva a certas consequências que perturbam a própria essência do termo transação, uma vez que, se fosse ela mero ato administrativo, “o contribuinte apenas poderia optar ou não por uma opção dada pela própria administração pública”⁴⁷.

Apesar de não ser um ato administrativo como um todo, é inegável que a transação tributária apresenta elementos típicos daquele, como a necessidade indispensável da existência de lei que a autorize, além da obrigação, por parte dos agentes públicos, de agirem fundamentados na discricionariedade, conveniência e oportunidade⁴⁸.

3.4.1 Ato administrativo ou contrato?

José dos Santos Carvalho Filho conceitua o ato administrativo como “a exteriorização da vontade de agentes da administração pública ou de seus delegatários, nessa condição, que, sob regime de direito público, vise à produção de efeitos jurídicos, com o fim de atender ao interesse público”⁴⁹. Ao dissecar esse conceito, nos deparamos com uma interessante similaridade entre os elementos do ato administrativo e da transação tributária. Ambos têm por objetivo a produção de efeitos jurídicos voltados ao atendimento final do interesse público. Nesse sentido entra a necessária discussão sobre a indisponibilidade do interesse público⁵⁰. Além disso, é inegável que ambos estão atrelados ao regime de direito público, essencial a qualquer atividade que envolva os interesses meta individuais, em especial a atuação da Administração Pública.

É indispensável compreender que certas regras e princípios jurídicos ganham diferentes formas quando abordados dentro da atividade pública. Uma vez que são atos de Poder⁵¹, os atos administrativos fazem jus a certas características que permitem não

⁴⁷FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. Tese (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019.

⁴⁸ *Idem, ibidem*.

⁴⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo** – 31. Ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017, p. 105.

⁵⁰ Desenvolvida no tópico 4.3 deste trabalho.

⁵¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **op. cit.**

apenas o controle e a correta atuação administrativa, mas a mais eficiente atuação do poder em análise.

Os contratos, por outro lado, são definidos por Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona “como um negócio jurídico por meio do qual as partes declarantes, limitadas pelos princípios da função social e da boa-fé objetiva, autodisciplinam os efeitos patrimoniais que pretendem atingir, segundo a autonomia das suas próprias vontades”⁵². É claro que o citado conceito apenas se aplica em sua integralidade aos contratos civis. De maneira que, para melhor adequar-se à situação da transação tributária, o conceito de contrato a ser trabalhado deve ser o dos contratos administrativos.

Nesse sentido, dentre os vários conceitos extraídos da doutrina, o que traduz de forma bastante assertiva é aquele que determina tais gêneros contratuais como os acordos realizados entre a Administração pública e particular, com regulamentação majoritariamente pelo ordenamento de Direito Público, cujo objeto das obrigações firmadas revele, de alguma maneira, o interesse público⁵³. Dessa definição é possível extrair três elementos essenciais: a bilateralidade, expressa pelo acordo; a predominância do regramento segundo o interesse público – como é o caso do direito penal, tributário; e que o objeto traduza o interesse público.

A necessidade do regramento de Direito Público caracteriza-se tanto quanto elemento essencial dos atos como dos contratos administrativos, devendo ficar claro que este regramento deve ser predominante, mas não necessariamente de forma absoluta, sendo possível a identificação de elementos normativos típicos do Direito Privado, mas que estão sempre aperfeiçoados ou mitigados pelos daquele outro ramo jurídico. O atendimento do interesse público também é condição fundamental de ambos, de maneira que essa característica também não serve à diferenciação necessária.

Em verdade, após a análise dos conceitos, o que os distingue, de maneira geral, é o número de vontades expressas no procedimento realizado. Enquanto no ato administrativo a vontade expressa é apenas a da Administração Pública, de maneira unilateral, já no contrato, a expressão de vontades é plural, o que se dá em função da bilateralidade.

Resta, então, estabelecer os elementos essenciais da transação tributária, a fim de compreender qual sua natureza jurídica.

⁵² GANGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Manual de Direito Civil**: Volume Único. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 391.

⁵³ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo** – 31. Ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

Além dos já observados – a necessidade de concessões mútuas e a bilateralidade, expressa no acordo entre as partes – também é possível falar na predominância da normatização de Direito Público, da necessidade de cumprimento do interesse público (que, em última instância, acaba sendo uma exigência daquele primeiro).

Seria então a transação tributária um contrato administrativo, já que marcada pela bilateralidade?

Parte da doutrina defende que não se trata de bilateralidade, uma vez que, a despeito da negociação e a procura do consenso pelas partes, a transação somente será concretizada por atos unilaterais da Administração Pública.⁵⁴ Resta configurada uma mera participação do contribuinte na formação do ato administrativo, este que recebe a denominação de “ato administrativo participativo”⁵⁵.

Outra fundamentação recorrente é a que justifica tal natureza jurídica em virtude da necessidade de regulamentação legal sobre sua aplicação, nos termos do art. 171 do CTN, o que, como já visto, não se sustenta, visto que todos os contratos administrativos também possuem essa exigência.

Já as correntes que defendem a natureza contratual atribuem à transação o relevante elemento da bilateralidade, característica que não pode ser encontrada nos atos administrativos. O que resulta no caráter bilateral – impedindo assim o entendimento de que se trataria de ato unilateral, elemento dos atos administrativos – é a reciprocidade das concessões mútuas, todas orientadas para um único fim, de maneira que uma parte somente abre mão de parte de suas pretensões por que a outra também o faz⁵⁶. Junto à bilateralidade, está o fato de que os atos administrativos possuem a rigidez como marcante característica, elemento que não se adéqua ao instrumento transacional, uma vez que este é marcado pela negociação, na qual a flexibilização dos interesses é o principal meio de solução dos litígios.

⁵⁴GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária**: introdução à justiça fiscal consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

⁵⁵DACOMO, Natália de Nardi. **Direito Tributário Participativo**: transação e arbitragem da obrigação tributária. Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8153/1/Natalia%20De%20Nardi%20Dacomo.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019

⁵⁶BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, **Transações Administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. Quartier Latin, 2007.

Em relação à impossibilidade da rigidez na aplicação da transação tributária, Victor Polizelli muito bem desenvolve, nos seguintes termos:

Uma leitura simples do art. 171 do Ctn favorece a primeira interpretação. Conferindo-se particularmente seu parágrafo único, é possível inferir que o conteúdo mínimo exigido da lei regulamentadora é a indicação da autoridade competente. As “condições” constantes do caput do art. 171 consistem conteúdo que parece ser facultativo e livre.

Por outro ângulo, se a lei tiver que indicar com rigidez inclusive as reduções de valores que serão dadas para cada caso, não haveria que se falar de transação, mas sim de remissão e anistia combinadas.

Em vista disso, é possível inferir que a lei regulamentadora da transação deve criar um espaço de livre atuação administrativa, pois, do contrário, não se tem genuinamente transação.⁵⁷

De forma cada vez mais clara, a natureza jurídica da transação tributária pode ser interpretada como contratual, uma vez que marcada pela bilateralidade, característica que não pertence aos atos administrativos. Apesar disso, importante destacar que tal natureza não se confunde com a dos contratos civis, regidos pelo direito privado, uma vez que se revestem de elementos inerentes ao meio de atuação da Administração Pública, devendo atender ao interesse público, atentando aos princípios da legalidade, isonomia, dentre outros.

Independentemente da natureza jurídica adotada, o que é certo é a classificação da transação tributária como elemento do contratualismo fiscal por excelência⁵⁸, já que possui em sua essência o entendimento de que, muito além da atividade exercida pelo Fisco através do poder de império estatal, o atual cenário do direito (não apenas) tributário demanda métodos capazes de otimizar a atividade jurisdicional, efetivando, em última instância, o acesso à justiça.

3.4.2 Causa de extinção do crédito tributário

Começando pelo que pode ser considerado intuitivo, a transação tributária se caracteriza como causa extintiva do crédito tributário pela simples previsão legal, localizada no art. 156 do CTN. A previsão legal é clara, e traz consigo 11 causas de

⁵⁷ POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos Fiscais: Viabilidade e limites no direito tributário brasileiro.** Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 2013, p.275. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/pt-br.php>. Acesso em 07 ago. 2019.

⁵⁸ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária – Série Doutrina Tributária**, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

extinção (também chamadas de modalidades ou formas): o pagamento; a compensação, a transação, a remissão, a decadência, a prescrição, a conversão de depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, a consignação em pagamento, a decisão administrativa irreformável, a decisão judicial passada em julgado e a dação em pagamento de bens imóveis.⁵⁹

Num primeiro momento, não há que se falar em discussões a respeito da caracterização do instituto como meio extintivo das obrigações. A caracterização da transação como causa extintiva de obrigações se dá pela própria previsão legal nesse sentido.

O problema surge quando se busca determinar o momento de extinção do crédito. Não há dúvidas quanto à importância desse questionamento, visto que traz consigo relevantes desdobramentos práticos.

A primeira das posições assumidas pela doutrina afirma que a transação extingue imediatamente o crédito tributário, sem mesmo exigir o cumprimento das obrigações estabelecidas no acordo, a exemplo do próprio pagamento do que é devido pelo contribuinte⁶⁰. Tal linha ainda é complementada por outros autores com a ideia de que a transação faria surgir novo crédito tributário⁶¹, este constituído por uma espécie de lançamento por transação.

Dentre as consequências dessa construção doutrinária, ter-se-ia o recomeço da contagem do prazo prescricional, uma vez que novo crédito tributário surgiu. Caso desconsideremos tal “surgimento de um novo crédito”, restando apenas a extinção daquele que foi objeto da transação, cenário ainda mais estranho viria a surgir: ao realizar a transação, o contribuinte estaria livre de sua obrigação de adimplir seu débito perante o Fisco, ou seja, qualquer um que tivesse a sonegação como objetivo só precisaria acumular dívidas tributárias significativas, realizar uma transação, e não mais cumprir o que foi pactuado, visto que não poderia haver cobrança, uma vez que o crédito estaria extinto.

Apesar disso, é possível encontrar linhas doutrinárias que se desenvolvem de diferente forma, defendendo que a extinção do crédito tributário acontece com o cumprimento das cláusulas estabelecidas na transação. Para ilustrar esse entendimento, constrói-se o exemplo a seguir.

⁵⁹ BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 08 ago. 2019.

⁶⁰ Entendimento de Phelippe Toledo ao analisar a obra de Natália Dácomo. in OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 124.

⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p.624.

Determinada pessoa jurídica de direito privado, objetivando regularizar-se perante o fisco, realiza transação relativa a todos os seus débitos, de maneira que, no acordo, constam as seguintes cláusulas relativas à exclusão do crédito: a) metade dos valores será paga à vista, enquanto o valor restante será dividido da seguinte forma, i) parte será paga parcelada em 36 parcelas; ii) parte será paga pela dação em pagamento de bem imóvel; iii) e, finalmente, a parte final será perdoadada. Apenas após o cumprimento de cada uma dessas determinações que o crédito estaria extinto.

Curiosa conclusão surge como consequência: a transação, por si só, não é causa extintiva do crédito tributário. Por mais estranho que possa parecer, a afirmação é bastante lógica. Em todos os casos do exemplo supracitado, o que realmente extinguiu o crédito foram outras causas previstas pelo art. 156, como o pagamento, a remissão, a anistia, a dação em pagamento de bens imóveis (essa que é uma forma de pagamento). Ou seja, a transação, por si só, serve como meio preparatório ao adimplemento da obrigação tributária⁶². É o pensamento também defendido por Heleno Taveira, que muito bem discorre sobre o tema, nos seguintes termos:

A transação, *per se*, não extingue o crédito; é simples mecanismo de resolução de conflitos que se presta para por fim ao litígio, mediante composição das partes. Nos termos do acordo obtido pelas partes, o processo será decidido. Com base na decisão, a autoridade responsável pelo lançamento emitirá novo ato administrativo, para que o contribuinte efetue o pagamento dentro do vencimento. O pagamento, sim, extinguirá o crédito, não a transação, pura e simplesmente.⁶³

Hugo de Brito constrói uma terceira corrente em relação ao momento da extinção, afirmando que o crédito pode ser extinto com a transação. Tal extinção diz respeito à parte do certo que a Fazenda abriu mão, podendo inclusive dispensar um crédito por completo, como concessão, em troca do pagamento de outro crédito⁶⁴. Dessa forma, o crédito poderia ser extinto de duas formas, uma com a realização da transação (com a dispensa de parte do crédito pela Fazenda), ou com o cumprimento dos termos acordados entre as partes.

⁶²CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁶³TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa em acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

⁶⁴MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p.118.

Mais uma vez é possível encontrar a problemática da extinção do crédito antes mesmo do cumprimento do acordo de transação. Estando o crédito extinto, o descumprimento do que foi pactuado não teria como consequência a cobrança daquela parcela dispensada pela Fazenda, implicando em situação um tanto complicada quando do não cumprimento do acordo.

Em seguida, resta analisar um último quesito. Os termos decididos num acordo de transação não necessariamente serão cumpridos em prazo futuro, ou seja, as partes podem entrar em consenso apenas sobre questões de efeito imediato. Um exemplo plenamente aplicável é a definição de conceitos indeterminados.

Uma vez que a lei não é capaz de prever todas as possibilidades e circunstâncias fáticas presentes na relação jurídico-tributária, acaba por utilizar conceitos cuja extensão e conteúdo não precisos, deixando para o Fisco a função de aplicá-los de acordo com a realidade do caso concreto. Como aponta Ricardo Lobo, a existência dos conceitos indeterminados no direito tributário é inevitável, ressaltando o fato de que é raro encontrar no Direito conceitos de absoluta determinação.⁶⁵

Acontece que muitas vezes o próprio Fisco não possui condições de descobrir as circunstâncias de cada caso concreto, tanto pela grande complexidade dos casos, como pelo elevado número destes. A consequência é a utilização, por sua parte, de ficções e presunções na determinação dos elementos constitutivos do tributo, essas que podem ser melhor determinadas no curso do procedimento transacional.

Nesses casos, é possível considerar que a transação levaria à extinção do crédito tributário relativo à parcela que deixou de existir em função, por exemplo, da utilização de nova base de cálculo. Situação praticamente idêntica ocorreria com a utilização de nova alíquota cujo percentual resultasse na redução do crédito. Além desses casos, há ainda a possibilidade de que o Fisco reconheça a inexistência de relação jurídico-tributária por meio do procedimento de transação, o que leva à anulação da inscrição entendida como indevida.

Parte da doutrina entende que tal acontecimento revela hipótese de extinção do crédito tributário apenas pelo uso da transação. Apesar disso, há de se questionar o retratado argumento, vez que o que realmente ocorre é a correção de erros materiais, fato que não configura a extinção do crédito, mas, quando em muito, sua anulação.

⁶⁵TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da tipicidade no direito tributário**. In: Revista de Direito Administrativo, v. 235. Fundação Getúlio Vargas. 2004. p. 206. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/45134/45062>. Acesso em 03 set. 2019.

Apesar da inexistência de lei que melhor regulamente a transação tributária, o trabalho concorda com a tese de que o instituto configura-se como causa de extinção indireta do crédito, vez que, apesar de não promover a imediata satisfação do valor devido, é fundamental para a construção das ideais condições de pagamento.

Além disso, exalta-se o fato de que a previsão da transação como forma extintiva destaca uma importante possibilidade oferecida pelo legislador, que é a faculdade de o contribuinte e o Fisco negociarem entre si em busca de alcançar a extinção do crédito tributário.

3.5 QUESTÕES A RESPEITO DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Três são os elementos essenciais da transação tributária, (art. 171 do CTN): i) A necessidade de lei autorizadora; ii) concessões mútuas feitas pelas partes; iii) que a transação tenha por fim o término do litígio. Sobre tais temas a doutrina enfrenta atritos. Dentre eles, surgem questões como: a lei autorizadora pode ter um caráter geral ou deve ser específica para cada caso? Qual a amplitude das concessões? Como funciona a previsão de “determinação do litígio” trazida pelo art. 171? Faz-se fundamental compreender que tais questionamentos não compreendem toda a complexidade dos elementos abordados, sobre os quais poderiam ser desenvolvidas as mais complexas teses de doutorado. Mas, é indispensável abordar tais questões, mesmo que reconhecida a limitação da presente análise.

3.5.1 Da lei autorizadora da transação (art. 171 do CTN)

Uma vez que o tributo foi criado por força de lei, nada mais justo que a exigência de outra lei para que se permita sua negociação⁶⁶. Com essa afirmação surge uma problemática: a lei autorizadora da transação deverá ser uma lei específica para cada caso a ser realizado, ou seria possível a edição de uma lei geral, que traga a autorização da transação tributária, mas que deva deixar uma margem de discricionariedade para a

⁶⁶ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015

autoridade administrativa, de maneira que ela deverá analisar cada situação, para então aplicar a lei?

Parte da doutrina defende veementemente que seria inadmissível a utilização de uma lei genérica, uma vez que ela deveria determinar caso a caso, tanto a matéria litigiosa como as regras e condições aplicadas a cada caso⁶⁷. Mas, tal interpretação legal ignora um dos objetivos da utilização da transação no meio jurídico, que é a busca pela maior efetividade, de maneira que, ao determinar a necessidade de criação de nova lei para cada caso a ser realizado, estaria impossibilitando por completo a utilização do instituto.

Numa linha completamente oposta, parte da doutrina sequer considera a possibilidade de a lei autorizadora da transação ser específica para cada caso, como bem argumenta Luiz Dias e Luiz Inácio Adams, que, ao discorrerem sobre as novas propostas normativas da transação tributária, já pressupõem uma única lei que determinará as diretrizes a serem seguidas⁶⁸. Em outra análise, Heleno Taveira Torres considera ambas as possibilidades, sem necessariamente discorrer sobre qual seria a mais vantajosa⁶⁹.

A construção doutrinária deste trabalho filia-se à de Phelippe Toledo, segundo a qual a própria lei tributária tem por objetivo uma maior praticidade das transações tributárias, e, por isso, não há que se falar em lei específica, mas sim numa lei geral, que construa uma moldura de atuação discricionária dos agentes públicos, nos seguintes termos,

Segundo uma interpretação histórica e teleológica do referido dispositivo: o art. 210 do anteprojeto do CTN elaborado por Rubens Gomes de Sousa previa que a lei tributária poderia autorizar a transação; posteriormente, quando da elaboração do Projeto do CTN, suprimiu-se o adjetivo “tributária” do dispositivo; a justificativa apresentada para tanto dói o de que outras leis, inclusive a lei orgânica do Ministério Público, poderiam autorizar a transação. Frise-se que, à época, era o Ministério Público quem defendia a União em matéria tributária e o art. 23, da Lei nº 1.341/51, permitia aos órgãos (membros) do Ministério Público transigirem desde que houvesse autorização de seu Procurador Geral. Ora, evidencia-se, pois, que a intenção da comissão era permitir que mesmo uma lei genérica, que não especificasse caso a caso as

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 623.

⁶⁸ MARTINS FILHO, Luiz Dias. ADAMS, Luís Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008

⁶⁹ TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa em acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 310.

particularidades do conflito e as condições para sua celebração, pudesse autorizar a transação em matéria tributária entre a Fazenda e os contribuintes.⁷⁰

Um entendimento que se apresente bastante coerente com a proposta do movimento de acesso à justiça, e leva em consideração não apenas o texto da lei de maneira fria, mas compreende sua construção histórica e, também, o ambiente no qual ela se desenvolve. De fato, apesar de não existir atualmente uma lei autorizadora da transação tributária, o Projeto de Lei Geral da Transação Tributária, o PL n° 5.082/2009, apresenta-se como a principal possibilidade de sua concretização.

3.5.2 Da amplitude das concessões recíprocas

Interessantes questões surgem quando abordadas as concessões recíprocas feitas pelas partes no curso da negociação que resulta na transação em matéria tributária. A primeira diz respeito a quais são os limites das concessões feitas pelo Fisco. Poderia ele abrir mão de cobrar o valor integral do crédito principal, aquele relativo ao tributo em si? A maior parcela da doutrina entende que não cabe discussão quanto ao valor do tributo devido, situação concretizada no Projeto de Lei Geral da Transação Tributária, que determina a impossibilidade de existência de transação que implique em negociação do montante do tributo devido⁷¹.

Apesar disso, a possibilidade de extinção não apenas de parte do valor do tributo devido, mas de sua totalidade, é uma realidade tangível, como será visto adiante.

O art. 156 do CTN prevê a remissão como forma de extinção do crédito tributário em seu inciso IV. Esse instrumento legal se apresenta como um meio de dispensa⁷², e permite que, atendidas as exigências legais, o valor do tributo devido possa ser extinto, de modo total ou parcial. Uma vez verificada a existências de dispositivos que já possibilitam a extinção do valor do tributo, factível é a possibilidade de que também possa ser feita no curso do procedimento de transação.

⁷⁰ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 138

⁷¹ BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 08/08/2019

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. – 40. Ed. – São Paulo: Malheiros, 2019.

Além dessa linha argumentativa, muito mais genérica, o parágrafo primeiro do art. 7º do PL 5.082/2009⁷³ aponta que muitas vezes o valor do crédito acaba sendo negociado por tabela, o que acontece em função da indeterminação ou dúvida em torno de um ou mais elementos que o constroem, como acontece com a utilização de alíquotas e bases de cálculo presumidas. Assim, o Fisco pode realizar concessões sobre elementos do crédito que acabam influenciando em seu valor total, tornando possível, mesmo que por meio indireto, a sua negociação.

Outra questão relevante quanto à amplitude das concessões surge quando analisadas as que são feitas pelo contribuinte, uma vez que as do Fisco, no geral, sempre terão relação com a redução do valor a ser pago, número de parcelas, ou mesmo o aumento do prazo de pagamento. Fernanda Drummond Parisi constrói valioso entendimento sobre o tema, chamando a atenção para o fato de que a transação entre Fisco e contribuinte essencialmente não se trata de uma relação de equilíbrio, e, por isso, conclui-se que a natureza das concessões (inclusive o número delas) seja, numa análise mais superficial, desproporcional.

Com isso em mente, basta ressaltar outro dado importante, ao iniciar o procedimento de negociação, o contribuinte, em regra, já deverá possuir, mesmo que de forma não tão clara, uma proposta a ser apresentada ao Fisco. Não existe sequer uma negociação sem que as partes apresentem proposta uma à outra, e elas podem variar de diversas formas, seja em relação à alíquota a ser utilizada em determinada base de cálculo, seja quanto ao número de parcelas nas quais o pagamento do valor final deverá ser dividido para o atendimento das necessidades do contribuinte, dentre outras possibilidades.

Ao longo do processo de negociação, o Fisco lançará contrapropostas, com as quais o contribuinte poderá concordar lançar nova ou reafirmar sua proposta anterior, de modo que o complexo processo de decisão dos termos que serão firmados no acordo final, por si só, já configura um cenário de concessões mútuas.

Além dessas, a doutrina como um todo levanta possíveis propostas mais genéricas que poderão ser realizadas pelo contribuinte, como a renúncia ao direito de discutir o crédito objeto do acordo, tanto na esfera administrativa como na judicial, além

⁷³ Lei 5.082/2009. Art. 7º § 1º Não constituem negociação do montante dos tributos as reduções que decorram do procedimento de transação, quanto à interpretação de conceitos indeterminados do direito ou à identificação e relevância do fato, aplicáveis ao caso, cujo resultado seja a redução de parte do crédito tributário.

do próprio pagamento do valor devido dentro de determinado prazo, obrigando-o a estabelecer um planejamento econômico apto a satisfazer o crédito.

Dessa forma, é impossível afirmar que o contribuinte deixe de realizar alguma concessão no curso da transação tributária. Pelo contrário, as ações acima retratadas favorecem o Fisco de forma bastante considerável, uma vez que, celebrando transações com devedores que se comprometem a satisfazer o crédito nos termos firmados, os recursos utilizados para o ajuizamento de execuções fiscais, diligências voltadas à busca de bens penhoráveis, e, especialmente, o significativo tempo gasto com esse devedor, podem ser aplicados em ações de investigação e cobrança daqueles que se profissionalizam na prática da sonegação fiscal.

3.5.3 Da previsão de determinação do conflito

Três são as problemáticas que podem ser levantadas nesse tema de vital importância ao estudo: o uso da terminologia “determinação”; o conceito de litígio adotado pela lei; e se é possível a chamada transação preventiva. A questão terminológica encontra sua solução no anteprojeto do CTN, análise feita por Phelippe Toledo, ao afirmar que o legislador inicialmente utilizava-se de termo mais apropriado, atribuindo tal terminologia a um erro de redação:

Esse entendimento é corroborado pela interpretação histórica e contextual desse dispositivo. O art. 136 do Projeto de Código Tributário Nacional, cuja redação deu origem ao atual art. 171 do CTN, utiliza justamente a expressão ‘terminação do litígio’ ao referir-se ao termo transação.⁷⁴

Sobre a segunda questão, Paulo de Barros bem aponta a posição de parte da doutrina entendendo o litígio, ao qual se refere o CTN, como dizendo respeito ao conflito de interesses deduzido judicialmente, enquanto outros adotam postura mais abrangente, o que vem a possibilitar a transação na fase administrativa, ou restringi-la à fase judicial⁷⁵.

O conceito de litígio já foi abordado no primeiro capítulo deste trabalho, tendo sido entendido como a incompatibilidade de interesses. Esse conceito, apesar de correto, precisa ser desenvolvido para se encaixar adequadamente ao art. 171 do CTN. A

⁷⁴ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 143.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

diferença de pretensões deve ser manifestada de alguma forma, pois se uma das partes permanece em silêncio sobre seu interesse, não há conflito.

Assim, o litígio passa a existir quando manifestados interesses e pretensões incompatíveis entre si o que ocorre quando, por exemplo, feito o lançamento, ato no qual está manifesta a pretensão da Administração Pública, o contribuinte expressa sua inconformidade, resultando, desde já, num litígio. Fica claro que a judicialização da questão não é elemento fundamental para a caracterização do que o CTN chama de litígio. Ou seja, tanto pode ocorrer a transação na esfera judicial como na administrativa, sendo fundamental apenas a existência de litígio.

Por fim, resta entender uma última questão, que é a de se saber da possibilidade da chamada transação preventiva, ou de sua impossibilidade, que resultaria apenas na existência da transação tributária de caráter terminativo.

De início, fato que já opera contra essa posição é o da ausência de previsão legal no texto do art. 171 do CTN, o qual prevê apenas a transação como meio terminativo de litígios. Em verdade, tal questão legal é complementada pela existência de outro mecanismo jurídico, já existente no ordenamento tributário brasileiro, que em muito já funciona como meio de prevenção de litígios, que é o processo de consulta, abordado no tópico 3.3 deste trabalho.

Em contraponto, a linha de trabalho construída por Beatriz Biaggi estende o alcance da transação para além das relações meramente litigiosas, indicando que a mera ausência de previsão legal para a transação, com vistas à prevenção de litígios tributários, não é, por si só, impeditivo para a sua realização⁷⁶, complementando com o entendimento de que:

A transação tem que ser regulamentada e não pode se dar a torto e a direito, sem regulamentação específica; contudo, entendemos que é possível também que ela se instaure, uma vez regulamentada, também preventivamente com fundamento exatamente nos princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana, eficiência, efetividade à justiça, capacidade contributiva, entre outros.⁷⁷

Fazendo uso das devidas vênias, o pensamento exposto pela autora fere frontalmente a legalidade, de maneira que não há falar em transação preventiva,

⁷⁶ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. Tese (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019.

⁷⁷ *Idem, ibidem*. p. 35.

justamente por que a lei assim ordenou. Neste sentido, o silêncio legislativo funciona como uma determinação negativa, no sentido da impossibilidade da transação tributária como meio preventivo de litígios.

Mas, se apenas com o litígio pode existir a transação em matéria tributária, qual o seu limite? Pode, por exemplo, ser promovido procedimento de negociação em função de resultado de Consulta Fiscal cuja resposta do Fisco foi desfavorável ao contribuinte, como bem constrói Oswald Othon de Saraiva Filho?⁷⁸ Mais uma vez a obediência à lei leva a uma conclusão negativa, mas dessa vez por uma afirmação legal positiva, que é a necessidade de que a transação tenha por finalidade extinguir o crédito tributário.

Ora, o crédito tributário somente poderá ser extinto se ele existir, o que só acontecerá com a sua constituição, que, por sua vez, só ocorre por meio do lançamento. Assim, é de se concluir que o lançamento tributário é o ato que marca o momento a partir do qual poderá ser realizada a transação.

⁷⁸ O autor estabelece determinados ambientes nos quais o instituto da transação poderá ser aplicado em função da existência de litígio, sendo esses “no seio do procedimento de consulta, logo após a ciência da resposta, ou do processo administrativo ou judicial.” SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de. A transação e arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: Fórum, 2008.p. 55

4 PROBLEMÁTICAS A SEREM ENFRENTADAS PELA TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Nos capítulos anteriores, foi traçado o cenário dentro do qual a transação em matéria tributária se apresenta como promissor instrumento. De fato, os meios negociais tendem a se expandir na praxe jurídica, e não é a toa, e a área tributária não está apartada deste cenário. Apesar disso, é imprescindível levar em consideração as peculiaridades de cada sistema, sob pena de acabar adotando-se mecanismos que, apesar de plenamente funcionais em certas áreas do Direito, revestem-se de ilegalidades em outras. Feita tal análise, restará entender as vantagens e desvantagens da utilização da transação em matéria tributária, a fim de se observar se o saldo final é realmente positivo.

Dentre as problemáticas, destaca-se a diferenciação entre a transação e os outros meios de extinção e suspensão do crédito tributário; a adequação da transação aos princípios jurídicos que guiam o Direito Tributário (tanto os de ordem constitucional como infraconstitucional); além do levantamento de suas desvantagens, a exemplo do risco da possibilidade de seu uso como forma de favorecimento do “mau pagador”. Estabelecidas as questões a serem trabalhadas, passamos a cada uma de suas análises.

4.1 DA NECESSIDADE DE DIFERENCIAÇÃO ENTRE A TRANSAÇÃO E OUTROS MEIOS DE EXTINÇÃO, SUSPENSÃO E EXCLUSÃO PREVISTOS NO CTN

De pouco adiantaria estudar exhaustivamente os elementos da transação em matéria tributária sem relacioná-la com outros dispositivos jurídicos com os quais se relaciona. O referido estudo demonstra-se como sendo de singular importância, pois que é nesse contexto que surgem as aparentes fragilidades do instituto em foco. No curso dessas reflexões, diversas são as críticas que podem ser levantadas, muitas das quais podem questionar a sua própria necessidade de existência, alegando, por exemplo, que para um devido aperfeiçoamento do acesso à justiça em matéria tributária, bastaria o aperfeiçoamento dos mecanismos já previstos pelo CTN e pela Lei de Execuções Fiscais.

Dentre as críticas que permeiam o instrumento transacional, está a de que o termo firmado entre as partes não passa do uso de outros meios de extinção do crédito tributário – como a remissão e o pagamento – por vezes combinados aos meios de suspensão elencados pelo art. 151 do CTN – como a moratória e o parcelamento – ou

ainda formas de exclusão do crédito – como a anistia. Assim, entender a relação da transação com esses instrumentos é requisito fundamental à compreensão da relevância do instituto.

Tal exercício comparativo é realizado por marcantes nomes da transação em matéria tributária, como Phelippe Toledo e Beatriz Biaggi. O primeiro aponta diferenças individuais entre o instituto e cada um dos outros meios de suspensão, extinção ou exclusão do crédito, enquanto a segunda constrói um panorama geral sobre a relação dos dispositivos jurídicos.

Em sua análise individualizada, Phelippe Toledo diferencia transação de moratória, parcelamento, remissão e anistia. Sobre a moratória, fundamenta seu argumento no fato de que ela é causa de suspensão do crédito, não exige a forma consensual e não objetiva a extinção do crédito, em completa falta de sincronia com os elementos da transação tributária. Já sobre o parcelamento, destaca que este somente se refere à possibilidade do pagamento em parcelas, sem significar a extinção do crédito, entendimento consolidado no julgamento do REsp nº 514.3511/PR, e do REsp 1.244.347/MS, ambos julgados em 2013.

Ambas as decisões destacaram o fato de que a adesão a programa de parcelamento não significa transação tributária, tendo como consequência apenas a suspensão da exigibilidade do crédito até que o crédito seja integralmente satisfeito, ou o parcelamento rescindido.⁷⁹

Ao estabelecer a relação entre transação e remissão, destaca que, apesar de serem formas extintivas do crédito tributário, os institutos não se confundem⁸⁰, uma vez que a remissão independe de manifestação de vontade do sujeito passivo, independendo até mesmo de sua concordância. Observa-se que o requisito das concessões mútuas por meio de negociação, não está presente, ficando clara a diferenciação entre os mecanismos de extinção do crédito.

Por fim, ao tratar da anistia, o autor chamou atenção para o julgamento do Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no REsp nº 1.220.327/MA, o qual entendeu pela não confusão dos institutos da anistia e da transação, afirmando, por exemplo, que o mero ato de anistia não é suficiente para ensejar os efeitos processuais de uma transação. Além disso, destaca-se o fato de que a anistia refere-se apenas à dispensa

⁷⁹ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 126-128.

⁸⁰ *Idem, ibidem.* p. 130.

do pagamento, total ou parcial, das penalidades por infração, ou, como bem aponta Hugo de Brito:

Pela anistia, o legislador extingue a punibilidade do sujeito passivo infator da legislação tributária, impedindo a constituição do crédito. Se já está o crédito constituído, o legislador poderá dispensá-lo pela *remissão*, mas não pela *anistia*. Esta diz respeito exclusivamente a penalidade e já de ser concedida antes da constituição do crédito.⁸¹

Assim, o autor conclui que, apesar de relacionadas, as outras formas de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário não se confundem com a transação, sendo esta um meio autônomo de extinção do crédito.

Ao realizar sua abordagem sobre o tema, Beatriz Biaggi caminha em sentido parecido, mas trata a situação de forma conjunta. Para a autora, a transação apresenta-se como um universo no qual podem ser encontrados diversos elementos, como a remissão, a anistia, o parcelamento, dentre tantos outros. Assim, ela possuiria uma relação de mutualismo com os outros institutos, de forma que sua realização é promovida, em geral, pela utilização dos outros instrumentos de modificação do crédito ou de suas condições de pagamento.

A fim de elucidar o entendimento, tem-se o seguinte exemplo: se, em sede de transação tributária, as partes firmam acordo definindo que: o valor do crédito será reduzido, o prazo para pagamento será estendido e o pagamento, feito de forma parcelada. Tais medidas se materializam por meio dos institutos já previstos no Código Tributário Nacional, sendo, respectivamente, remissão (na parte da redução do valor que atinja o crédito principal), anistia (na parte da redução do valor que atinja as penalidades), moratória (na parte do prolongamento para o prazo de pagamento), e parcelamento (na parte em que o valor foi dividido em múltiplas parcelas, a serem quitadas uma a uma). Cada uma das formas previstas pelo CTN pode estar presente no termo final estabelecido pelas partes, dependendo apenas da vontade das partes e do caso concreto.

É com essa construção que a autora compara a transação em matéria tributária a um corpo, o qual é sustentado por diversas muletas, essas que seriam os outros meios de suspensão, extinção, ou exclusão do crédito tributário, cuja utilização seria feita de acordo com as condições fáticas de cada situação.⁸²

⁸¹MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. – 40. Ed. – São Paulo: Malheiros, 2019. p. 239.

⁸²FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. Tese (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018. Disponível em:

Tal perspectiva acaba por reforçar a tese que retira da transação o status de causa extintiva do crédito tributário, tema desenvolvido no tópico 3.4.2 deste trabalho. Apesar disso, nesse mesmo momento foi identificada situação na qual a transação resulta em efetiva extinção do crédito, motivo pelo qual é importante destacar que, apesar de possuir suas “muletas”, ela possui um grau de autonomia que deve ser reconhecido, utilizando-se dos outros instrumentos como forma de potencializar seu resultado. De fato, a transação tem tais institutos como verdadeiros suportes, mas seu fim a eles não se resume.⁸³

4.2 DOS PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A força normativa dos princípios é matéria já solidificada no ordenamento jurídico nacional. A distinção entre as normas princípio e as normas regra, feita por Robert Alexy em sua Teoria dos Direitos Fundamentais, construiu a base de todo o atual sistema de garantia dos direitos fundamentais. Seu estudo foi responsável por uma mudança completa na contemporânea Teoria do Direito, feito que Letícia Balsamão Amorim denomina de uma “virada metodológica”.⁸⁴

De fato, é notável que os princípios não mais estão em sua anterior condição de meros preceitos normativos gerais, cuja função ocupava o último posto nos meios de integração normativa. Ao contrário, integram os preceitos fundamentais dentro dos quais toda a atividade jurídica deve basear-se, sendo, inclusive, apto a justificar a inconstitucionalidade de toda uma Lei.

Dessa forma, analisar a relação do instituto da transação tributária com os princípios fundamentais de Direito Tributário é exercício valioso ao trabalho, tendo em vista a obrigação de adequação do mecanismo em foco àquelas normas basilares de todo o ordenamento jurídico tributário.

4.2.1 Da adequação ao princípio da legalidade

<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019.

⁸³ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

⁸⁴ AMORIM, Letícia Balsamão. A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy. In: BRASIL, Senado Federal. **Revista de informação legislativa**, v. 42, n.165, 2005, p.124. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/273>. Acesso em: 15 ago. 2019.

Princípio expresso na Constituição Federal, a legalidade é encontrada no art. 5º, II, sendo um dos mais conhecidos direitos fundamentais, nos seguintes termos: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Tal é a importância da previsão constitucional que Paulo de Barros, ao conceituar o princípio, afirma que “como o objetivo primordial do direito é normar a conduta, e ele o faz criando direitos e deveres correlativos, a relevância desse cânone transcende qualquer argumentação que pretenda enaltecê-lo”.⁸⁵

Em paralelo à previsão do art. 5º, II, a Constituição Federal prevê, em seu art. 37, outra perspectiva do princípio, que é a legalidade administrativa. O princípio traça a “diretriz básica da conduta dos agentes da administração”⁸⁶, marcando instrumento imprescindível para a garantia da segurança dos indivíduos e da coletividade contra o Poder Estatal⁸⁷. de maneira que a Administração apenas pode agir de acordo com o que é previsto pela lei, sendo impedida de atuar no caso da omissão legislativa. Daí o famoso brocardo jurídico segundo o qual os particulares podem fazer tudo aquilo não proibido pela lei. Já a Administração Pública somente pode fazer aquilo que a lei autoriza.

De fato, com o desenvolvimento do moderno conceito de Estado de Direito, o ente estatal passou a ter, dentre suas funções primordiais, a produção legislativa e o cumprimento das leis produzidas. Assim, se em determinado caso é verificada a inexistência de previsão legal para a atuação da Administração Pública, esta fica impedida de agir, sob pena de atuar em manifesta ilegalidade. A justificativa para tal fato não poderia ser outra: a legitimidade da atuação estatal só pode ser encontrada na lei, uma vez que esta assume uma natureza dupla, sendo limitação e fundamento de validade da atuação administrativa.⁸⁸

Entendidos os pontos gerais do princípio da legalidade, insta ressaltar que sobre o conceito há ainda uma terceira perspectiva a ser analisada, cujo caráter é mais severo, e diz respeito à aplicação do princípio em estudo ao Direito Tributário⁸⁹. Tal princípio é o da estrita legalidade. Este possui previsão no art. 150, I, do texto constitucional, que determina: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p.183-184.

⁸⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo** – 31. Ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017, p. 20.

⁸⁷ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

⁸⁸ *Idem, ibidem.*

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 189.

contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Tal determinação é aprofundada pelo CTN, que, em seu art. 97, VI, determina que as hipóteses de exclusão, suspensão, e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades, apenas poderão ser estabelecidas por lei. Resta, então, entender se, através da transação tributária, existe ofensa ao princípio da legalidade em qualquer um de seus aspectos retratados.

Realizada a transação, não se cria novo tributo, pelo contrário, o objetivo do procedimento é alcançar a extinção do crédito tributário. Dessa forma, não há desrespeito ao normatizado pelo art. 150, I. Já o art. 97, VI, condiciona sua determinação à existência de previsão legal, a qual é trazida pelo próprio CTN, que no art. 156, III, estabelece a transação como meio de extinção do crédito tributário. Assim, não há qualquer ofensa quanto ao princípio tributário da estrita legalidade.

Se identificada a ausência de cumprimento da legalidade administrativa, trazida pelo art. 37 da Constituição, ao realizar a transação em matéria tributária o agente público incorreria na prática de ato ilícito. Em importante reflexão, autores como Phelippe Toledo e Onofre Batista ponderam sobre a existência de uma maior discricionariedade do administrador quando da atuação em relações contratuais⁹⁰.

Não seria a dispensa do dever de atuar de acordo com a legalidade, mas sim o que pode ser chamado de uma “legalidade temperada”. Desta forma, uma vez que a lei é incapaz de prever todas as possibilidades de acontecimentos a serem enfrentados pelo agente público nos processos negociais, a transação se legitima junto ao princípio da legalidade administrativa, visto que a atuação administrativa nos procedimentos de transação encontra-se inserida na “margem valorativa outorgada ao administrador nas relações consensuais da Administração com o particular”.⁹¹

Conclui-se que não há incompatibilidade entre o princípio da legalidade e a transação tributária por si só. Apesar disso, uma vez que existe previsão legal de que lei deverá normatizar a aplicação do instituto, este somente poderá ser aplicado quando da supressão da omissão legislativa. Assim, desde que exista lei regulamentando o instituto da transação, que delimite a margem de atuação do agente público, não há falar em violação ao princípio da legalidade.

⁹⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, **Transações Administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. Quartier Latin, 2007.

⁹¹ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 91-92.

4.2.2 Da adequação ao princípio da isonomia

Muito se questiona sobre a possibilidade de conflito entre a transação tributária e o princípio da isonomia, este considerado por muitos como uma consequência direta do princípio da impessoalidade, o qual pode ser traduzido na afirmação de que a Administração não pertence ou serve a nenhuma pessoa em especial, ela tem por finalidade a concretização do interesse público, sem se voltar para beneficiar ou prejudicar certas pessoas⁹². Se não beneficia ou prejudica determinadas pessoas, deve a administração agir de maneira a tratar cada indivíduo de acordo com as particularidades de seus casos.

Assim, a isonomia tem por fundamento a necessidade de tratamento semelhante para os casos semelhantes, mas que nenhuma situação desigual seja tratada da mesma forma, criando uma obrigação estatal de análise dos casos concretos, de maneira que as peculiaridades de cada situação sejam analisadas cuidadosamente.

Uma das grandes vantagens dos métodos autocompositivos é a possibilidade de as próprias partes analisarem as necessidades de seus casos, e a transação, por ser método autocompositivo, possui tal característica. Com a transação tributária, a Administração Pública poderá buscar a solução que melhor esteja de acordo com cada caso concreto, cumprindo com sua obrigação constitucional de atendimento ao princípio da isonomia. A doutrina constrói entendimento semelhante:

Em contraponto, é possível sustentar que a transação não somente encontra respaldo na finalidade do instituto, que é colocar fim ao litígio, como também no fato de que a isonomia pressupõe justamente a análise das circunstâncias de cada caso concreto. Ademais, existem em nosso ordenamento mecanismos de controle e responsabilização dos agentes públicos, capazes de conter eventual violação da impessoalidade.⁹³

Além disso, um fato que em muito interessa ao estudo é o de que a atividade legislativa tributária acaba se utilizando de diversas cláusulas gerais na determinação de elementos dos critérios quantitativos de diferentes tributos. Isso ocorre uma vez que, apesar de possuir a obrigação de tipificar “os elementos descritores do fato jurídico e os

⁹² CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo** – 31. Ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

⁹³ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 101.

dados prescritores da relação obrigacional”⁹⁴, tipicidade tributária, um dos desdobramentos da estrita legalidade, prever todas as situações fático-jurídicas aptas possibilitar o surgimento da relação jurídico tributária é ação de penoso cumprimento, senão impossível.

Ao adotar as cláusulas gerais, o legislador cria uma margem de determinação dos fatos pela Administração Pública, essa que muitas vezes acaba por utilizar presunções, ou mesmo ficções irreais no momento de estabelecer, por exemplo, a base de cálculo. Num primeiro momento, essa margem demonstra-se como algo verdadeiramente prejudicial, vez que abre espaço para discricionariedade, mas, uma vez que há abertura para tal, surge terreno verdadeiramente fértil para a negociação.

Poderia então o contribuinte, por exemplo, buscar reduzir o valor da base de cálculo do IPTU a ser pago, caso considere que o “valor venal do imóvel” está abaixo daquele determinado pelo Fisco. Ora, a busca pela solução da questão retratada também poderia ser realizada pela via judicial, mas se existe a opção de uso de procedimento que é capaz de alcançar resultado efetivo, e que, ao contrário da opção tradicional é pela via extrajudicial, menos custosa e mais célere, a Administração Pública deve primar por sua utilização.

4.2.3 Da adequação ao princípio da indisponibilidade do interesse público

O princípio da indisponibilidade do interesse público é um dos mais marcantes pilares da atuação da Administração Pública, além disso, é um dos principais argumentos daqueles que negam a aplicação da transação tributária no ordenamento jurídico brasileiro, visto que se consolidou, nos sistemas jurídicos ocidentais, como um absoluto obstáculo à disposição do crédito tributário⁹⁵. Com o passar dos últimos anos, tal caráter absoluto veio sendo mitigado, mas, mesmo assim, ainda é possível encontrar certa dificuldade da doutrina em alcançar entendimento uníssono sobre o tema.

A indisponibilidade do interesse público é classificada por José dos Santos Carvalho Filho dentro do rol dos “princípios reconhecidos”, vez que não é previsto no

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 189.

⁹⁵ TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p.300.

texto legal de forma expressa, mas amplamente reconhecido e utilizado pela doutrina e jurisprudência, tendo fundamentando inúmeros mecanismos de controle da atuação administrativa em prol do interesse público.⁹⁶

Nesse contexto, Natália Dácomo constrói imprescindíveis reflexões a respeito do interesse público, e nesse processo levanta a questão da existência de múltiplos interesses públicos, além de como sua definição sofre com negativa imprecisão. A autora atenta ao fato de que não existe apenas um interesse público, vez que o Estado contemporâneo acaba por abarcar significativa pluralidade de “interesses públicos”. Tal realidade acaba por ser prejudicial vez que a definição sobre o que realmente é o interesse público deve ser precisa, sob pena de retirar a segurança jurídica dos indivíduos, uma vez que qualquer atividade administrativa autoritária pode esconder-se sob o manto de interesse público.⁹⁷

Identificada tal demanda conceitual, a doutrina desenvolve o tema por meio da divisão entre o interesse público primário e o secundário. Segundo tal linha teórica, o primário diz respeito aos interesses da sociedade como um todo, não necessariamente da Administração Pública. É, então, o que “resulta dos diversos interesses individuais dos membros de uma determinada sociedade, (...) é o interesse público propriamente dito”.⁹⁸

Já o interesse secundário refere-se ao interesse da Administração enquanto administrador, o qual pode até mesmo entrar em conflito com o primário, “como no caso de determinado ente público que revela interesse em pagar o mínimo a seus funcionários”.⁹⁹ Tal linha doutrinária defende que as negociações, concessões e acordos realizados terão como objeto o interesse público secundário, de maneira que aquele propriamente dito não seria prejudicado, mas, ao contrário, garantido.¹⁰⁰

Na mesma linha, a abordagem de Onofre Batista Júnior destaca-se por ressaltar o papel da Administração Pública, que, ao receber da lei determinadas

⁹⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo** – 31. Ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017. p. 34.

⁹⁷ DACOMO, Natália de Nardi. **Direito Tributário Participativo: transação e arbitragem da obrigação tributária**. Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8153/1/Natalia%20De%20Nardi%20Dacomo.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2019

⁹⁸ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 97.

⁹⁹ *Idem, ibidem*

¹⁰⁰ DACOMO, Natália de Nardi. *op. cit.*

prerrogativas não pode limitar-se ao mero cumprimento, mas deve alcançar o melhor resultado possível, sempre atentando ao interesse maior, que é o bem comum.¹⁰¹

Já segundo Hugo de Brito Machado, a Administração Pública não possui, de forma alguma, a autorização imediata para dispor do crédito tributário, vez que esse pertence ao Estado – o que, num primeiro momento, impediria a transação. Apesar disso, uma vez que o crédito é patrimônio do Estado, este está livre para dele dispor, devendo apenas atentar à devida manutenção do interesse primário, seguindo os ritos legais para tal.¹⁰²

De forma didática, o real interesse público não está num sistema rígido, incapaz de lidar com as próprias demandas, mas sim na concretização de preceitos fundamentais, como a efetividade da justiça e da arrecadação, o acesso ao judiciário, a razoável celeridade dos processos, todos voltados à realização do bem comum.

Muitas são as perspectivas doutrinárias que trabalham a temática do interesse público, mas em cada uma das que foram trabalhadas foi possível defender não só a compatibilidade da transação em matéria tributária com o interesse público, mas também como o instituto trabalha no sentido de potencializar a busca pela plena realização do bem comum.

Além da construção doutrinária, a atividade legislativa nacional também caminha no exato sentido de reconhecer os meios negociais que envolvem a Administração Pública como instrumentos aptos a concretizar o interesse público. Nesse sentido, a Lei nº 13.867, de 26 de agosto de 2019, alterou o Decreto-Lei nº 3.356/41, possibilitando a opção pela mediação ou via arbitral na definição dos valores de indenização como consequência das desapropriações por utilidade pública. A lei regula questões como oferta a ser realizada pelo Estado, que pode ser aceita ou rejeitada, e, neste último caso, poderá o particular poderá optar pela mediação ou arbitragem, de maneira que cada um dos procedimentos será regido por suas leis específicas, a Lei nº 13.140/15 e a Lei nº 9.307/96, respectivamente.

Isso posto, não há que se falar em incompatibilidade entre a transação tributária e a indisponibilidade do interesse público.

¹⁰¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, **Transações Administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. Quartier Latin, 2007.

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

4.3 PERSPECTIVAS SOBRE A TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Superadas as questões anteriormente trabalhadas, identificou-se a possibilidade de aplicação da transação no dia a dia do Direito Tributário, uma vez que o instituto não afronta o ordenamento jurídico, mas, ao contrário, é instrumento de acesso à justiça. Tal entendimento acompanha o fato de os meios autocompositivos estarem sendo utilizados pela Administração Pública, com sua implementação podendo ser vista nos mais diversos campos do Direito.¹⁰³ Além disso, há perceptivo movimento jurídico no sentido de primar pelos meios adequados de resolução de conflitos, concretizando o sistema teorizado por Frank Sander. Cabe, então, atentar a certas vantagens e desvantagens do movimento, expresso pela transação, na esfera tributária.

4.3.1 Das vantagens do uso da transação em matéria tributária

A fim de tornar tal explicação didática, as vantagens da transação podem ser listadas logo de início. São elas: i) maior aproximação entre Fisco e contribuinte, e o fortalecimento da cidadania fiscal; ii) melhor adequação das soluções encontradas às necessidades dos casos concretos e a concretização de garantias fundamentais como o acesso à justiça e o respeito à capacidade contributiva; iii) diminuição do custo financeiro, individual e coletivo, e a desobstrução do judiciário; iv) aumento da arrecadação. Insta ressaltar que não se trata de rol taxativo, podendo ser feito um inteiro trabalho apenas em busca de todas as vantagens trazidas pelo instituto.

Uma vez que a transação figura como mecanismo extrajudicial de resolução negocial de conflitos, a aproximação entre Fisco e contribuinte é não apenas sua principal característica, mas sua grande vantagem. Por meio desta, potencializa a capacidade de participação dos particulares na atividade administrativa, nos moldes do contratualismo fiscal, promovendo o essencial exercício da já referida cidadania fiscal. Assim, também funciona como meio de valorização do espírito cooperativo do Direito contemporâneo, estimulando uma atuação verdadeiramente ativa da coletividade junto à Administração Pública, construindo, também, uma democrática legitimidade da atividade tributária.

¹⁰³ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária: introdução à justiça fiscal consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 137.

Nesse sentido, Hugo de Brito destaca sobre como a transação pode representar a concretização do interesse público, visto que promove um sistema de resolução de conflitos cujas consequências servem não apenas às partes da transação, mas a toda a coletividade. Uma vez que o Fisco depara-se com diversas situações de dúvida e imprecisão no processo de apuração das infrações à legislação, a opção por uma transação que leve à extinção do crédito pode ser muito mais benéfica ao interesse público do que buscar todas as instâncias para sua cobrança, na qual pode inclusive a Fazenda Pública restar vencida¹⁰⁴.

Tal característica possui especial relação com o aumento do poder de decisão das próprias partes. Uma vez que Fisco e contribuinte podem analisar e discutir a situação, a solução do conflito possui grandes chances de melhor atender às necessidades de cada caso. Essa é a essência de todos os meios autocompositivos e que permite, ainda, a compreensão mais aprofundada de questões indiretamente relacionadas ao processo, que nele influenciam, mas que provavelmente não seriam levadas em conta no curso do processo judicial.

Tenha-se como exemplo um contribuinte que, no curso de execução fiscal, apresenta petição alegando que passa por recessão econômica, e que, por isso, pode pagar apenas o valor principal e 40% das penalidades. Caso empregada a transação, o valor poderia, dentre outras possibilidades, ser dispensado em troca do pagamento, à vista, do montante restante, seguido de proposta de termo de ajustamento de conduta, nos termos do que prevê o PL nº 5.082/09, em seu art.37, X. Nessa mesma linha, é de se reafirmar o fato de que, uma vez que o instituto permite uma análise mais aprofundada das minúcias de cada caso, serve, também, como garantidor do princípio da isonomia e da capacidade contributiva, e a função de possibilitar uma real percepção dos fatos e da situação financeira do contribuinte.

Importante anotar que, para que essa vantagem se concretize, o órgão responsável por promover as transações tributárias – no caso do PL 5.082/09, a Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional – deve dispor de um corpo técnico capaz de analisar e compreender a complexidade dos vários documentos segundo os quais a verdade real é percebida, devendo possuir muito mais do que um mero corpo jurídico, tendo em seus quadros, por exemplo, e em especial, equipe contábil. Dessa

¹⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

forma, a solução encontrada não apenas poderá melhor atender às circunstâncias do caso, como possuirá, também, valioso fundamento técnico.

Em seguida, vantagem bastante ressaltada pela doutrina é o fato de que a transação é instrumento significativamente mais simples do que o processo judicial, motivo pelo qual a celeridade é intrínseca à sua utilização. Dessa forma, uma vez que os processos percorrem um menor lapso temporal e estão sujeitos a uma estrutura menos complexa, é intuitivo falar-se em diminuição do custo financeiro para todos os usuários desse sistema, tanto os particulares como a própria Administração Pública.

Junto à diminuição dos gastos, a transação traz outra vantagem de grande interesse. Uma vez que o instituto se configura como mais uma porta de acesso à justiça, as demandas passariam a ter alternativa para suas resoluções que não o judiciário, resultando num processo de “desafogamento” desse último. Tal acontecimento tende a gerar ciclo bastante positivo, vez que, construídas melhores condições de trabalho, há uma tendência natural segundo a qual o resultado seguinte, aproveitando-se das melhores condições alcançadas anteriormente, torna-se ainda melhor, e assim por diante. Dessa forma constrói-se um crescimento gradual dos resultados, que reforça a desobstrução do judiciário, que, por sua vez, corrobora os resultados positivos, e assim por diante.

Ademais, é impossível falar sobre o uso da transação tributária sem mencionar o aumento da arrecadação, um dos benefícios que mais chama a atenção da Administração Pública. O instituto promove esse aumento de duas formas, uma direta e uma indireta. A direta se dá especialmente pela melhoria das condições de pagamento, promovida pelas concessões fazendárias, que resulta no imediato aumento do adimplemento das obrigações tributárias, que em última instância significa arrecadação.

O aumento indireto é gerado pela melhoria de condições de trabalho em inúmeros setores, em especial no fisco e no judiciário. Com a utilização da transação, a Administração Pública poderia buscar a extinção dos créditos de categoria C e D – os quais acabam por gerar muito mais gastos do que efetiva recuperação – podendo redirecionar mais recursos para satisfação de créditos melhor considerados, os de categoria A e B. Assim, da mesma forma que no “ciclo de desafogamento do judiciário”, o sistema tributário acabaria por perceber significativa melhoria em suas condições de trabalho, mais uma vez levando a um benéfico ciclo de melhoria de resultados.

4.3.2 Dos desafios quanto ao uso da transação em matéria tributária

A fim de complementar o que foi desenvolvido neste trabalho, resta apontar o fato de que não se defende uma visão romântica sobre a transação em matéria tributária. Após elencar alguns dos motivos benéficos de sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro, é indispensável buscar quais os desafios que podem ser encontrados quando da aplicação do instituto. Trata-se de exercício fundamental ao estudo, vez que através dele é possível entender sobre a real possibilidade de sua aplicação. É certo que, ao realizar estudo sobre as críticas, estas poderão ser trabalhadas, sendo esse o principal caminho para se buscar o aperfeiçoamento do instituto.

Dentre as principais questões está o risco de utilização da transação em matéria tributária como forma de favorecimento do mau pagador. De fato, uma vez que o resultado da transação tende a ser a redução do valor a ser originalmente pago, a pergunta que surge é: com a existência desse mecanismo, por que motivo o contribuinte optaria pelo pagamento voluntário?¹⁰⁵ Tal situação acabaria por facilitar o trabalho daqueles decididos a deixar de cumprir com suas obrigações tributárias, gerando um efeito reverso do proposto, que seria a criação de um meio de fragilização da capacidade de arrecadação.

Apesar disso, é importante atentar para o fato de que essa problemática não se restringe à transação, mas está presente em diversos outros institutos previstos pelo CTN, tais como o parcelamento, a remissão, a anistia e a moratória. O uso indiscriminado de qualquer um desses institutos leva ao surgimento de uma “espera sistemática”, acabando por resultar num aumento da inadimplência, além do sentimento de injustiça sentido por aqueles que cumprem com seus compromissos fiscais.

Assim, o que se nota é um desafio de todo o Direito Tributário no sentido de ponderar sobre o uso dos referidos instrumentos, o que pode ser feito por uma estrutura legal que coíba o aproveitamento dos mecanismos pelo mau pagador. Nesse sentido, fala-se, por exemplo, do estabelecimento de critérios que devam ser cumpridos pelos contribuintes que pretender fazer jus à opção de realizar a transação, como “não ter sido condenado por crime fiscal ou fraude à execução fiscal nos últimos 10 anos”, ou ainda,

¹⁰⁵ OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

para aqueles que descumpriram termo de transação anterior, o condicionamento da transação ao pagamento à vista de parcela do crédito, como é o caso de determinadas leis de parcelamento, que instituem a cobrança de “pedágios” para os contribuintes que já rescindiram parcelamento, mas que pretendem novamente se beneficiar do dispositivo.

Tais medidas constroem a transação em matéria tributária como uma promoção do bom pagador, vez que esse, por possuir sua “ficha limpa”, terá a possibilidade de utilizar o mecanismo com todas aquelas vantagens já trabalhadas, enquanto aquele que possui as marcas da fraude e da sonegação sistemáticas terá à sua disposição apenas o sistema tradicional, com gastos muito mais elevados.

Outro desafio que chama a atenção é o argumento segundo o qual a prática da transação geraria um estímulo à corrupção. Ao abordar o tema, Hugo de Brito atribui ao argumento uma validade apenas aparente, destacando que a corrupção existe com ou sem a transação tributária. O autor destaca que, ao contrário, a transação é capaz de reduzir a corrupção com a possibilidade legal do acordo, uma vez que, ao ser oficialmente realizada, possuirá o dever de transparência, em especial no que se referir aos motivos pelos quais a Fazenda Pública estaria transigindo.¹⁰⁶

De fato, o argumento da corrupção não é um mal capaz de, por si só, invalidar a utilização da transação como porta de acesso à justiça, em especial por que, no que se refere à atividade administrativa, já existem mecanismos de controle aptos a investigar e combater atos desse gênero, divididos por Phelippe Toledo entre os instrumentos de controle (ações populares, ações civis públicas, mandados de segurança), e os órgãos de controle e fiscalização da atividade administrativa (corregedorias, controladorias, tribunais de contas, polícia).¹⁰⁷

¹⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

¹⁰⁷ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária** – Série Doutrina Tributária, v XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O movimento de acesso à justiça, cujo nome de maior destaque é Mauro Cappelletti, marcou os últimos anos de desenvolvimento jurídico, exigindo dos Estados o esforço de encontrar meios capazes de concretizar esse direito fundamental, sendo a efetividade dos sistemas jurídicos uma das mais essenciais formas de sua expressão.

Nesse contexto, o ordenamento jurídico brasileiro reconheceu a adoção do Fórum de Multiportas como uma das principais formas de garantir e desenvolver o acesso à justiça, motivo pelo qual se observa nas mais diversas áreas do direito, o crescimento do número de diferentes meios adequados de resolução de conflitos. Tal desenvolvimento acontece não apenas na esfera privada, mas também se faz presente no direito público, de maneira que novas leis veiculadoras da aplicação do Fórum de Multiportas vêm sendo publicadas e projetadas. De fato, o uso da Alternative Dispute Resolution na esfera pública é um marco no desenvolvimento jurídico contemporâneo, merecendo verdadeiro destaque, visto o fato de que, até certo tempo, os meios negociais não eram considerados compatíveis com a atuação dos agentes públicos.

Superadas essas questões, buscou-se entender a situação do atual sistema jurídico de resolução de conflitos. Feita essa análise, observou-se que os conflitos de natureza tributária ganham particular destaque quando elencadas as causas da morosidade do judiciário.

Tal questão é enfrentada por diversos países, cada qual com suas particularidades, tendo cada um deles desenvolvido seus próprios mecanismos de solução de controvérsias, mas de maneira que a grande maioria voltou-se ao uso da Resolução Adequada de Disputas.

Identificada a necessidade de transformação do sistema tributário brasileiro, reconheceu-se a transação como principal perspectiva para tal, visto que já é prevista no Código Tributário Nacional, além de perfeitamente compatível com o sistema de Multiportas. Além disso, já existe Projeto de Lei Geral de Transação Tributária em significativo estágio de desenvolvimento, fato que torna sua concretização mais provável.

Em seguida, confirmou-se tal entendimento por meio de uma análise específica sobre o instituto da transação em matéria tributária, construindo-se um entendimento no sentido da natureza jurídica de contrato fiscal, além de ser tanto causa extintiva do crédito tributário como forma de negociação das condições de seu pagamento.

Além disso, quanto aos elementos essenciais do instituto, detectou-se que: i) a lei autorizadora da transação, prevista no art. 174 do CTN, deve ser trabalhada como uma lei geral, a fim de que a tutela do dispositivo possa ser realizada de forma eficiente - curioso observar que o PL nº 5.082/09 assumiu exatamente essa forma, apenas coadunando com o entendimento construído; ii) As concessões recíprocas feitas pelas partes podem ir desde a definição de termos indeterminados utilizados na definição dos elementos essenciais ao cálculo do valor do tributo, como também sobre questões que não digam respeito diretamente à extinção do crédito, a exemplo da feitura de termo de ajuste de conduta para regularização tributária; iii) É preciso que exista conflito estabelecido para que seja realizada a transação.

Por este motivo, a transação somente pode acontecer quando da manifestação do interesse das partes, o que, no caso da Administração, ocorre, por exemplo, na resposta ao processo de consulta e no lançamento tributário. Acontece que o art. 174 exige que a transação tenha por objetivo extinguir o crédito tributário, motivo pelo qual não pode acontecer antes de sua constituição. Dessa forma, somente pode a transação acontecer depois da notificação do lançamento tributário.

A respeito desse tema, conclui-se que a transação pode ser identificada como um contrato do gênero dos contratos fiscais, marcada pela bilateralidade, esta que se caracteriza pela necessidade de concessões mútuas realizadas pelas partes, e cujo objetivo final do instrumento deve ser a extinção do crédito tributário, motivo pelo qual a transação só pode ser realizada a partir da constituição definitiva do crédito, por meio do lançamento, servindo como instrumento terminativo de litígios em matéria tributária.

Por fim, foram apontadas questões relativas à adequação da transação em matéria tributária ao ordenamento jurídico vigente, o que foi feito por meio da comparação do instituto com outros meios de extinção, suspensão e exclusão do crédito tributário; adequação do instituto a princípios fundamentais de direito tributário, e uma análise de algumas de suas vantagens e desafios a serem enfrentados.

Com essas análises, concluiu-se que a transação tributária, apesar de possuir relação estreita com os outros mecanismos previstos pelo CTN, possui autonomia, de modo que com eles não se confunde. Também não foi identificada qualquer violação aos princípios fundamentais de direito tributário, de maneira que a transação, na verdade, possui a capacidade de reforçar a garantia daqueles.

Enfim, dentre as diversas vantagens da aplicação da transação tributária, destaca-se a concretização do acesso à justiça, vez que promove a efetividade da justiça

tributária, além de fazê-lo por meio de um sistema menos custoso, tanto em quesitos econômicos como temporais, podendo promover marcante movimento de descongestionamento do judiciário, vez que as causas tributárias preenchem a maior parte de seu acervo.

Sobre os desafios a serem enfrentados pela transação, a principal conclusão é que a mera aplicação do instrumento é insuficiente para alcançar resultados verdadeiramente positivos, assim como acontece com qualquer dispositivo legal que pretenda trazer mudanças. É necessário criar uma estrutura de valorização do bom pagador, estimulando o planejamento tributário e promovendo a cidadania fiscal, alcançando, por fim, uma atividade tributária que seja democraticamente legitimada. Ao mesmo tempo, é indispensável criar obstáculos ao uso do mecanismo como forma de evitar o pagamento total dos tributos (situação que geraria o efeito contrário ao desejado) e o fortalecimento de uma estrutura legal, capaz de desvalorizar o mau pagador de tributos.

O estudo tem como conclusão maior o fato de que a transação em matéria tributária é instrumento de acesso à justiça, e sua implementação no cotidiano jurídico é uma latente necessidade. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres resume todo o processo de construção realizado ao longo do trabalho, ao afirmar que a processualística fiscal dos esquemas velhos de um sistema tributário baseado em modelos rígidos e fechados – simplista – é incapaz de compreender toda a complexidade de conflitos desenvolvida entre os contribuintes e o Fisco. De fato, no atual Estado Democrático de Direito, a participação e o consenso são fundamentais, devendo a coletividade buscar tais meios, pois uma sociedade inerte acaba por sucumbir ao próprio ócio.¹⁰⁸

¹⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Rafael Alves de; ALMEIDA, Tania; CRESPO, Mariana Hernandez.

Tribunal Multiportas: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10361/Tribunal%20Multiportas.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2019.

AMORIM, Letícia Balsamão. A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy. In: BRASIL, Senado Federal. **Revista de informação legislativa**, v. 42, n.165, 2005. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/273>. Acesso em: 15 ago. 2019.

AYRES, Marcela. **Novo projeto de recuperação judicial prevê negociação de dívidas com a Fazenda Nacional**. Reuters. Publicado em 03 de setembro de 2019. Economia. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/reuters/2019/09/03/novo-projeto-de-recuperacao-judicial-preve-negociacao-de-dividas-com-a-fazenda-nacional.htm?cmpid>. Acesso em: 15 set. 2019.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, **Transações Administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. Quartier Latin, 2007.

BEDIN, Gabriel de Lima; SPENGLER, Fabiana Marion. In: BEDIN, Gilmar Antonio; SPENGLER, Fabiana Marion (org.). **Acesso à justiça, direitos humanos & mediação**. – Curitiba: Multideia, 2013.

BOBBIO, Norberto. A era dos direitos. Rio de Janeiro, 1992.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2019** - Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>. Acesso em: 12 set. 2019.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Manual de Mediação Judicial**, 6ª Edição. Brasília/DF:CNJ, 2016. p. 18. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/07/f247f5ce60df2774c59d6e2dddbfec54.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2019.

BRASIL. **Lei 5.172 de 25, de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 08 ago. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995**. Lei dos Juizados Especiais. Brasília, DF: Presidência da República Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9099.htm. Acesso em: 03/09/2019.

BRASIL. **Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015.** Lei de Mediação. Brasília, DF: Presidência da República Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Lei/L13140.htm. Acesso em: 03/09/2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 293**, de junho de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83674>. Acesso em: 01 set. 2019.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números 2018.** Edição de 2019. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf. Acesso em: 27 ago. 2019.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à justiça.** Editor: Sérgio Antonio Fabris. Porto Alegre, 1998. Disponível em: www.academia.edu/6522484/MAURO_CAPPELLETTI_ACESSO_A_JUSTICA>. Acesso em: 10 jul. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo** – 31. Ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

DACOMO, Natália de Nardi. **Direito Tributário Participativo: transação e arbitragem da obrigação tributária.** Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8153/1/Natalia%20De%20Nardi%20Dacomo.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento** – 20. ed. Jus Podivm, 2018.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária.** Tese (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019.

GANGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Manual de Direito Civil: Volume Único.** – São Paulo: Saraiva, 2017.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária: introdução à justiça fiscal consensual.** Belo Horizonte: Fórum, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** – 40. Ed. – São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MARTINS FILHO, Luiz Dias. ADAMS, Luís Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 201.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária – Série Doutrina Tributária v. XVIII**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos Fiscais: Viabilidade e limites no direito tributário brasileiro**. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/pt-br.php>. Acesso em: 20 ago. 2019.

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

TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa em acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da tipicidade no direito tributário**. In: Revista de Direito Administrativo, v. 235. Fundação Getúlio Vargas. 2004. p. 206. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/45134/45062>. Acesso em 03 set. 2019.

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

VASCONCELOS, Carlos Eduardo de. **Mediação de conflitos e práticas restaurativas**. – São Paulo: Método, 2008.