



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

RAYANNE GOMES COLAÇO DE SOUSA

**TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA COMO MÉTODO ADEQUADO DE
RESOLUÇÃO DE CONFLITOS NO ÂMBITO DA FAZENDA NACIONAL À LUZ DO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

**SANTA RITA
2019**

RAYANNE GOMES COLAÇO DE SOUSA

**TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA COMO MÉTODO ADEQUADO DE
RESOLUÇÃO DE CONFLITOS NO ÂMBITO DA FAZENDA NACIONAL À LUZ DO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Graduação em Direito do
Departamento de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal da Paraíba como
requisito parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Ms. Waldemar Albuquerque
Aranha Neto

SANTA RITA

2019

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S725t Sousa, Rayanne Gomes Colaço de.
TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA COMO MÉTODO ADEQUADO DE
RESOLUÇÃO DE CONFLITOS NO ÂMBITO DA FAZENDA NACIONAL À
LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO / Rayanne Gomes
Colaço de Sousa. - João Pessoa, 2019.
114 f.

Monografia (Graduação) - UFPB/DCJ/SANTA RITA.

1. Transação tributária. 2. Litígio. 3. Celeridade
processual. 4. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.
I. Título

UFPB/CCJ

RAYANNE GOMES COLAÇO DE SOUSA

**TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA COMO MÉTODO ADEQUADO DE
RESOLUÇÃO DE CONFLITOS NO ÂMBITO DA FAZENDA NACIONAL À LUZ DO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Graduação em Direito do
Departamento de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal da Paraíba como
requisito parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Ms. Waldemar Albuquerque
Aranha Neto

Data da aprovação: 17.09.2019

Banca examinadora:

Prof. Ms. Waldemar Albuquerque Aranha Neto

Prof.^a Ms. Andrea Costa do Amaral Motta

Prof. Ms. Alex Taveira dos Santos

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, por seus planos para minha vida, por ter me guiado ao longo de toda trajetória, iluminando meus pensamentos, me dando força e coragem para alcançar os maiores desejos do meu coração. A Ele serei eternamente grata.

Aos meus pais, Maria do Socorro e Augusto Cesar, pelo amor e carinho em todas as fases da minha vida, por me proporcionarem a melhor educação possível. Por ser exemplo de pessoas íntegras, por me ensinarem sobre o valor da honestidade, por se anularem tantas vezes pela realização dos meus objetivos, e, principalmente por me ensinarem a nunca desistir. Por confiarem em mim, até quando precisei morar longe para realizar esse sonho. À minha querida irmã, Beatriz, por ser a maior companheira nos momentos de alegrias e angústias, por sempre acreditar no meu sucesso, em momentos que nem eu mesma consegui. Você é inspiração para superar as dificuldades, minha eterna admiração por sua perseverança e garra. Foi tudo por vocês.

Agradeço, em especial, ao meu orientador, Me. Waldemar A. A. Neto, que me recebeu como orientanda, me conduziu durante a realização deste trabalho de conclusão de curso, sempre paciente, compreensivo e dedicado. Gratidão pelo suporte de imensa valia, os ensinamentos compartilhados servirão para minha trajetória profissional. É espelho como pessoa e profissional que busco seguir. Aos professores que me guiaram ao longo do curso, por todo amor e empenho pelo que fazem, todos foram fundamentais para minha formação.

Aos meus familiares, em nome dos meus avós e da minha madrinha, por serem meu alicerce, ajudando em minha criação, por todo cuidado, a vocês todo meu reconhecimento.

À minha grande amiga, Bruna Rabêlo, por toda paciência, por ser inspiração na vida acadêmica, por todas as orientações e encorajamento, por ter dado todo apoio que precisei e por acreditar na minha capacidade.

Às amigas que estiveram presentes na melhor fase da minha vida, Erika, Sara, Callina, Vitória, Roberta, Thainá, Maria Eduarda, Gabriella, Tainara, Beatriz Lemos, Beatriz Ferraz, Isabelle, Tarsila, Isadora e Bruna, gratidão por iluminarem minhas manhãs, pelas palavras de conforto, por todos os sorrisos, incertezas e ensinamentos compartilhados. Vocês são os maiores presentes e as melhores lembranças que a graduação me ofereceu.

À Gabriel por estar presente do início ao final do curso, sendo prestativo em qualquer hora do dia, por toda preocupação, suporte e carinho.

Por fim, agradeço a todos que contribuíram de alguma forma para minha evolução como pessoa, e como profissional, em nome dos Procuradores da Fazenda Nacional/PB.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso versa sobre a análise da transação em matéria tributária, tendo em conta o assoberbamento do Poder Judiciário, principalmente no que se refere às demandas de natureza tributária, ante o fato de constituírem a maior parcela de processos que se encontra no acervo desse sistema, restando essencial uma reforma quanto ao instrumento de resolução dessas ações, como a transação tributária. Em contrapartida, parte da doutrina e, inclusive, dos juristas discordam desse entendimento, sendo apresentados possíveis obstáculos jurídicos à sua aplicação. Desta feita, tem por objetivo principal examinar a viabilidade desse instituto como método adequado de resolução de conflitos no âmbito da Fazenda Nacional. O estudo foi desenvolvido com base em análise bibliográfica, com o objetivo de verificar o problema e fundamentar a adequação do instituto com as teorias doutrinárias e embasamento disposto em artigos de revistas, artigos científicos e produções acadêmicas sobre a matéria; bem como através de análise documental, por meio de projeto de lei, normas, leis, no âmbito nacional e internacional, investigação jurisprudencial e Portarias da PGFN. Utiliza-se o método de abordagem dedutivo, e dentre os métodos de procedimento encontra-se o monográfico, o método comparativo também foi empregado, para fazer uma comparação entre as legislações internas que versam sobre a temática; bem como análise estatística elaborada por órgãos do Poder Judiciário para obtenção de dados. Isto posto, através desse estudo conclui-se que a transação em matéria tributária é medida concreta para minorar as problemáticas que são vislumbradas no âmbito das demandas tributárias a nível federal, dando efetividade ao acesso à justiça, bem como ao ideal de Estado Democrático de Direito. Verifica-se a adequação entre o ordenamento jurídico brasileiro e o instituto da transação, e mais que isso, esse mecanismo possibilita a efetividade do sistema tributário, pois implica na celeridade, economia e desburocratização na cobrança do crédito. Constitui-se, portanto, meio adequado para alcançar a pacificação dos conflitos tributários, porquanto a presença de concessões recíprocas implica na construção de confiança, de aumento da segurança jurídica e de legitimidade social do tributo, consequentemente resultando na redução na litigiosidade das demandas tributárias.

PALAVRAS-CHAVE: Transação tributária. Litígio. Celeridade processual. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

ABSTRACT

The present paper deals with the analysis of the transaction in tax matters, taking into account the overcrowding of the Judiciary, especially with regard to tax claims, given the fact they constitute the largest number of procedure cases currently in the collection of this system, which remains essential a reform about this instrument of dispute resolutions, as such as tax transaction. In contrast, some of the doctrine and even the lawyers disagree with this understanding, and possible legal obstacles to its application are presented. Thus, its main objective is to examine the viability of this institute as an appropriate method of conflict resolution within the National Treasury. The study was developed based on bibliographic analysis, with the objective of verifying the problem and to substantiate the adequacy of the institute with the doctrinal theories and basis provided in journal articles, scientific articles and academic productions about the subject; as well as through draft legislation, norms, laws, nationally and internationally, jurisprudential investigation and PGFN Ordinances. The deductive approach method is used, and among the procedural methods is the monographic, the comparative method was also employed, to make a comparison between the internal legislations that deal with the theme; as well as statistical analysis prepared by the organs of the judiciary to obtain the data. Through this study is concluded that the transaction in tax matters is a concrete measure to alleviate the problems that are envisioned in the context of tax demands at the federal level, giving effectiveness to access to justice, as well as the ideal of democratic rule of law. The adequacy between the Brazilian legal system and the institute of the transaction is verified, and more than that, this mechanism enables the effectiveness of the tax system, as it implies the speed, economy and bureaucracy in the collection of credit. It is, therefore, an appropriate means to achieve the pacification of tax conflicts, since the presence of reciprocal concessions implies the building of trust, increased legal certainty and social legitimacy of the tax, consequently resulting in a reduction in the litigation of tax claims.

KEYWORDS: Tax transaction. Litigation. Procedural speed. PGFN.

LISTA DE ABREVIATURAS

CGTC – Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional

CTC – Câmaras de Transação e Conciliação

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CC – Código Civil

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CF – Constituição Federal

JEF – Juizados Especiais Federais

LC – Lei Complementar

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PL – Projeto de lei

RFB – Receita Federal do Brasil

RAD's – Resolução Alternativa de Disputas

RADs – Resolução Apropriada de Disputas

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO.....	15
2.1 TRANSAÇÃO CIVIL E SUA RELAÇÃO COM O DIREITO TRIBUTÁRIO.....	15
2.2 NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.	17
2.2.1 Análise do Contratualismo Fiscal.....	18
2.2.2 Controvérsia sobre a natureza do instituto: contrato ou ato administrativo.....	19
2.2.3 Transação como modalidade de extinção do crédito tributário.....	23
2.3 PRINCÍPIOS DE DIREITO PÚBLICO RELACIONADOS À TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	26
2.3.1 Indisponibilidade do interesse público.....	26
2.3.2 Eficiência.....	29
2.3.3 Legalidade administrativa e tributária.....	31
2.3.4 Discricionariedade.....	34
2.3.5 Razoabilidade e Proporcionalidade.....	36
2.4 ELEMENTOS DA RELAÇÃO TRANSACIONAL NOS TERMOS DO ART. 171 DO CTN.....	38
2.4.1 Lei disciplinadora da transação.....	38
2.4.2 Concessões recíprocas.....	41
2.4.3 “Determinação” do litígio e extinção do crédito tributário.....	43
3 ASPECTOS JURÍDICOS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	46
3.1 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO INTERNO.....	46
3.1.1 Aplicação nos Estados.....	46
3.1.2 Aplicação nos Municípios.....	49
3.2. CRÍTICAS À TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	53
3.2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal e vedação de renúncias.....	53
3.2.2. Princípio da vinculação	58
3.2.3. Isonomia.....	59
3.2.4. Supremacia do interesse público.....	61
3.3 O PROJETO DE LEI GERAL DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA Nº 5.082/2009.....	63
3.3.1 Aspectos Gerais.....	64
3.3.2 Procedimento da transação tributária e seus respectivos efeitos.....	66

3.3.3 Modalidades de transação: transação em processo judicial e transação administrativa por adesão	69
3.3.4 Revogação, nulidade e revisão.....	70
3.3.5 Considerações positivas e negativas acerca do projeto de lei.....	71
4 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA SEARA FEDERAL À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	74
4.1 A RESSIGNIFICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO ACESSO À JUSTIÇA E SUA RELAÇÃO COM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	74
4.2 FAZENDA NACIONAL EM JUÍZO E A NECESSIDADE DE ALTERAÇÃO NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	77
4.2.1 Conceito de Fazenda Pública e representação judicial da Fazenda Nacional.....	78
4.2.2 A atuação fazendária e as modificações do Código de Processo civil de 2015.....	80
4.2.3 Modalidades de negociação aplicáveis à Fazenda Nacional.....	84
4.3 A VIABILIDADE DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MEIO DE ADEQUADO DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS NO ÂMBITO DA FAZENDA NACIONAL.....	85
4.3.1 Objetos transacionáveis.....	90
4.3.2 A implementação da transação tributária em âmbito federal: possíveis desafios e soluções.....	91
4.3.2.1 Possíveis obstáculos da transação na realidade do ordenamento brasileiro.....	91
4.3.2.2 Vantagens da transação em matéria tributária no contexto brasileiro.....	95
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	102
REFERÊNCIAS.....	106

1 INTRODUÇÃO

Difundiu-se no Brasil um processo de fortalecimento da figura estatal, de outro turno, essa realidade deflagrou a preferência do Poder Judiciário frente aos demais métodos de resolução de conflitos. Consequentemente, tal cultura culminou no assoberbamento do Poder Judiciário, sendo um tema recorrente em diversas pesquisas.

O tributo é matéria que essencialmente envolve conflito. Entretanto, é notório que as Execuções Fiscais no Brasil não cumprem efetivamente sua finalidade, principalmente em virtude da enorme quantidade de processos que assolam o Poder Judiciário, frente à quantidade de servidores, instrumentos e varas que o compõem, tornando-o moroso.

Nesse aspecto, em especial, há uma preocupação com a celeridade à tramitação processual, tendo em conta que o processamento dessas discussões tributárias em nível federal demora em torno de uma década para ser resolvido. Ademais, os custos do Poder Judiciário são elevados, o que demonstra a essencialidade da busca por meios de resolução de controvérsias menos custosos ao Estado.

Entretanto, para além da morosidade, existe outra problemática que permeia o sistema impositivo, qual seja, a resistência no cumprimento voluntário das obrigações, em razão da ausência de diálogo entre o Estado e os contribuintes, o que culmina em falta de consentimento, a dificultar a efetividade do sistema tributário.

Surge, então, sobretudo a partir da constituição do novo Código de Processo Civil (CPC), o qual optou por uma cultura propensa à solução consensual de conflitos, conforme se infere a partir das disposições do art. 3º §§ 3º, 5º do CPC, a discussão sobre implantação de técnicas pautadas na eficiência, simplicidade e celeridade.

Nesse cenário, sugere-se a necessidade de uma modificação institucional, com destaque à adoção de instrumentos adequados de resolução de conflitos em matéria tributária, na medida em que diversos dados sobre o sistema judiciário brasileiro demonstram que esse modelo é incapaz de atender aos anseios sociais.

No que tange à possibilidade de utilização de meios adequados de pacificação de conflitos, encontra-se a transação. O presente trabalho tem como tema a transação, a qual se encontra em comum em duas grandes áreas, quais sejam, Direito Civil e Direito Tributário. O enfoque do trabalho é o Direito Tributário, mas essa espécie de Direito Público importa vários conceitos do Direito Privado, a fim de conferir destinação ou efeito específico para àquele ramo do ordenamento jurídico.

A transação em matéria tributária, não é instituto novo, está disposta no artigo 156, inciso III e 171 do Código Tributário Nacional desde 1966, porém, esse mecanismo é pouco utilizado na prática. Assim como a figura da concessão não é inovadora, como se observa, por exemplo, a partir da Lei 8.218/1991, a qual permite concessão de 50% no valor da multa de lançamento de ofício. O instituto consiste em negociação que objetiva dirimir os conflitos existentes entre a Fazenda Pública e os contribuintes, através da realização de concessões recíprocas por ambas as partes da relação jurídico-tributária. Assim, o recorte do tema engloba a transação em matéria tributária e sua aplicabilidade como técnica adequada na resolução de litígios envolvendo a Fazenda Nacional.

Salienta-se que essa possibilidade vem sendo debatida entre os estudiosos do direito e membros do Poder Judiciário, posto que sustentam pela efetividade do presente método, bem como pela necessidade de ponderação no conceito de interesse público, no que tange à indisponibilidade do crédito tributário.

Em contrapartida, parte da doutrina e, inclusive, dos juristas, discordam desse entendimento, sob o fundamento de que a Lei de Responsabilidade Fiscal veda renúncias pelo Poder Público. Alguns defendem, ainda, que tal instituto violaria a indisponibilidade do interesse público, bem como a atuação vinculada da gestão administrativo-tributária.

Diante disso, o presente trabalho busca oferecer, dentre outras, explicações às referidas indagações: i) é possível que a Administração Pública federal utilize-se da transação em matéria tributária objetivando solucionar o litígio? ii) a indisponibilidade do interesse público, e consequentemente do crédito tributário são absolutas? iii) até que ponto as relações de imposição entre o contribuinte e o fisco atendem à legitimidade social do tributo e ao interesse público? iv) a transação em matéria fiscal seria capaz de reduzir a litigiosidade do Sistema Judiciário brasileiro?

A temática se demonstra essencial, tendo em vista o sistema falho das execuções fiscais no Brasil, sendo um mecanismo que gera alto custo para o Estado, além de se verificar a morosidade da tramitação processual, bem como a constante e crescente judicialização desse tipo de conflito, constituindo-se a Fazenda Pública como um dos maiores litigantes do Poder Judiciário, e, portanto, responsável também pelo colapso da Justiça, em razão da quantidade de ações de execução fiscal que permeiam esse sistema.

Nessa lógica, a relevância acadêmica do tema a ser pesquisado se justifica na medida em que se propõe a estudar as modificações do Direito Tributário na atualidade, sendo essencial uma mudança no modelo ordinário de cobrança do crédito tributário, podendo apresentar-se a transação tributária no âmbito da Fazenda Nacional como alternativa prática

para possibilitar a extinção ou minoração dos litígios fiscais, e, conseqüentemente, desobstruir o Sistema Judiciário, assim como para garantir o acesso à justiça e a celeridade na resolução desse tipo de litígio. Tendo potencial, ainda, para minorar os custos do Poder Judiciário, restando, assim, importante também do ponto de vista econômico.

Ademais, o presente tema foi escolhido tendo em vista a afinidade da pesquisadora com o Direito Tributário, assim como em virtude da relação direta com o seu exercício prático-profissional enquanto estagiária da Procuradoria da Fazenda Nacional do Estado da Paraíba.

Ainda, entende-se que o tema possui viés social, vez que a forma como os conflitos são administrados é relevante para a sociedade. Além disso, tendo em conta a histórica cultura de conflitos entre o Fisco e o contribuinte, é de interesse social instrumentos que propiciem a modificação no molde repressivo das relações tributárias, a viabilizar o estreitamento das relações entre essas partes, a fim de garantir a legitimidade social do tributo, tendo em conta que a existência de concessões mútuas nesse âmbito iria conferir maior participação do contribuinte na solução das demandas, assegurando, portanto, a chamada “cidadania fiscal”.

Portanto, é preciso realizar uma análise particularizada da temática, sopesando as teses favoráveis e desfavoráveis ao objeto em comento, sob o enfoque do sistema normativo e constitucional tributário, verificando, ainda, se há harmonia entre esse instituto e os princípios de Direito Público, a fim de se chegar a uma conclusão acerca da instauração ou não da transação em matéria tributária como método adequado de resolução de conflitos no âmbito da Fazenda Nacional, sendo esse o objetivo geral do presente estudo. Por isso, busca, ainda, analisar quais são os obstáculos de sua viabilidade e como eles podem ser superados, apresentando possíveis sugestões de adequação com o Sistema Jurídico pátrio.

O método de abordagem utilizado foi o dedutivo, partindo de uma ou mais premissas gerais, relacionando as especificidades e aspectos jurídicos da transação em matéria tributária no contexto do direito pátrio, para, ao fim, chegar-se a conclusões particulares de sua aplicação no âmbito da Fazenda Nacional.

Dentre os métodos de procedimentos empregados encontram-se o monográfico, que proporciona, mediante observância da realidade do Sistema Jurídico, utilizando-se de pesquisas específicas e aprofundadas concernentes à temática, entender o instituto da transação tributária. Além disso, emprega-se o método comparativo, com vistas a analisar as legislações internas e internacionais que versam sobre transação em matéria tributária, para correlacionar com a possível viabilidade da transação fiscal no âmbito da União. Foi empregado, ainda, o procedimento estatístico, em virtude da investigação de dados estatísticos

elaborados por órgãos que compõem o Poder Público, como o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), bem como o método histórico.

Por sua vez, adotam-se como técnicas de pesquisa para o desenvolvimento do estudo o exame bibliográfico, buscando explicar o problema fazendo uso de entendimentos já sedimentados, utiliza-se de fontes doutrinárias, de artigos de revistas, artigos científicos, produções acadêmicas e publicações avulsas, que envolvem o tema em comento. Ademais, realizou-se uma análise documental, por meio de projeto de lei, normas, leis nacionais e estrangeiras, investigação jurisprudencial, portarias da PGFN, e análise estatística de dados qualitativos e quantitativos.

Para tanto, divide-se o trabalho em três capítulos. No primeiro capítulo busca-se inicialmente contextualizar o instituto da transação em duas áreas do Direito, analisando-o no Direito Civil, para então descrever a sua influência no Direito Tributário. Nesse contexto, pretendeu-se verificar as particularidades da transação em matéria tributária, dando enfoque à sua natureza jurídica e aos elementos essenciais à sua constituição, nos termos do art. 171 do Código Tributário Nacional, dentre eles, a lei regulamentadora da transação, as concessões mútuas, a “determinação” do litígio e a extinção do crédito tributário. Nessa seção, verificou-se também a sua compatibilidade com os princípios de Direito Público, com ênfase para os princípios da eficiência, legalidade administrativa, proporcionalidade, razoabilidade, discricionariedade e indisponibilidade do interesse público.

No segundo capítulo, *a priori*, foram estudadas algumas legislações a nível estadual e municipal, as quais autorizam a transação em matéria tributária, como as leis dos Estados de Pernambuco e Rio Grande do Sul, assim como dos Municípios de Blumenau e Rio de Janeiro, com o intuito de analisar a possibilidade de uma futura regulamentação sobre a temática em âmbito federal. Em seguida, elucidam-se as dificuldades jurídicas que a utilização desse método adequado de resolução de litígios enfrenta no país, sob o suposto argumento de que esse instrumento seria incompatível como o princípio da igualdade, o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - o qual veda renúncias de receitas -, o princípio da vinculação, frente à atuação vinculada de cobrança do crédito tributário, e a característica obrigatória do lançamento do tributo; alguns alegam ainda que fere a supremacia do interesse público. Por fim, analisou-se o Projeto de Lei Geral de Transação, que visa disciplinar a transação tributária no contexto federal, explanando o procedimento e seus efeitos, descrevendo algumas modalidades do instituto e as consequências, a partir das figuras de revogação, nulidade e revisão.

No terceiro capítulo, traz à tona o teor da ressignificação do acesso à justiça, relacionando-o com a utilização dos instrumentos adequados de resolução de conflitos. Sob esse aspecto, expõe-se a conceituação e algumas prerrogativas que regem a atuação da Fazenda Nacional, particularmente no que tange à alteração na forma de cobrança do crédito tributário, e a consequente influência do novo modelo adotado pelo CPC, com análise das portarias desenvolvidas pela Fazenda Nacional para regular a possibilidade de negócios jurídicos processuais, em especial a Portaria PGFN 742/2018, a serem praticados por seus procuradores. Por fim, é feita uma análise sobre a viabilidade da transação tributária como meio adequado de resolução de conflitos à nível federal, apontando quais os possíveis objetos transacionáveis, alguns conflitos práticos acerca de sua aplicação, rebatendo esses pontos e sinalizando como podem ser superados, com fundamento nos conceitos e generalidades introduzidas no decorrer do trabalho. Expõe-se, por fim, as vantagens da transação em matéria tributária no contexto brasileiro.

2 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

2.1 TRANSAÇÃO CIVIL E SUA RELAÇÃO COM O DIREITO TRIBUTÁRIO

A transação é uma autocomposição bilateral, ou seja, consiste num instrumento alternativo de resolução de conflitos, em que as partes envolvidas na controvérsia realizam um acordo de vontades com concessões recíprocas a fim de dirimir a obrigação litigiosa duvidosa.¹ Ainda que hoje seja mencionado como um instituto inovador, a sua utilização é mais antiga do que parece, e existe desde o direito romano.

O Código Civil (CC) dispõe a transação como modalidade contratual em que “é lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.”² Os requisitos para a concretização do negócio jurídico, por sua vez, são: a declaração de vontade das partes; a extinção ou prevenção de litígios; as concessões mútuas; a incerteza em relação ao direito de cada um dos transatores ou de um deles.³

Nesse sentido, o atual Código Civil estabeleceu expressamente o instituto da transação no regramento de contratos por pressupor dupla manifestação de vontade. Portanto, a legislação sanou a divergência antes existente acerca de sua natureza, porquanto existia entendimento de que esse instituto não constituía ou transformava direitos.⁴

Observe-se que no âmbito civil a transação pode ser tanto preventiva como repressiva, ou seja, pode ser utilizada tanto para finalizar, como para evitar o litígio (art. 840 do CC). Acrescente-se, ainda, que o Código Civil estabelece a necessidade de que as partes tenham capacidade para os atos da vida civil para transigir. Nesse sentido, não é permitido transigir o tutor, nem o curador, quanto aos negócios do tutelado ou curatelado, respectivamente, salvo exceções.⁵ Nesse viés, Maria Helena Diniz⁶ afirma que, além da capacidade genérica para os

¹ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil obrigações e responsabilidade civil**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 340.

² BRASIL. **Código Civil**. Brasília, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 31 ago. 2019.

³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Contratos**. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 447.

⁴ GODOY, Claudio Luiz Bueno de et al. **Código civil comentado: doutrina e jurisprudência**. Barueri – SP: Manole, 2018. p. 823.

⁵ ART. 1.748, CC. Compete também ao tutor, com autorização do juiz:

(...)

III - transigir;

ART. 1.774, CC Aplicam-se à curatela as disposições concernentes à tutela, com as modificações dos artigos seguintes. (BRASIL. **Código Civil**. Brasília, 2002. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 31 ago. 2019).

⁶ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria das obrigações contratuais e extracontratuais**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p.635.

atos da vida civil, é necessária a legitimação para alienar. Em outras palavras é essencial a capacidade de disposição, sendo possível renunciar direitos.

No que tange à Administração Pública, esta, enquanto sujeito processual, não possui capacidade para transigir, tendo em conta que não possui propriedade sobre seus bens. Contudo, Silvio Venosa alega que, apesar de vedada a transação sobre direitos não patrimoniais e de natureza pública (art. 841 do CC), o Estado possui autorização para transigir, desde que haja permissão por meio de lei ou regulamento.⁷

É de se considerar, ainda, que o seu objeto possui restrições, tendo em conta que o art. 841 do CC limita a sua utilização aos direitos patrimoniais em caráter privado. Com efeito, segundo Caio Mario da Silva, esse instituto não atinge os direitos de família, como o regime de bens no casamento, legitimidade de filiação e direito a alimentos; assim como é afastada quando tratar de matéria de ordem pública e direitos indisponíveis.⁸

Assim, esse é um dos principais argumentos utilizados para inviabilizar a aplicação da transação no âmbito tributário, vez que o crédito tributário não possui natureza privada, sendo ainda indisponível, tendo em vista a atividade vinculada da autoridade administrativa em cobrar os créditos em conformidade com o que dispõe o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN)⁹, demonstrando, assim, um possível reflexo deste dispositivo no Direito Tributário, na medida em que afasta a transação de direitos que envolvem a ordem pública, bem como aqueles de caráter não patrimonial, a exemplo dos direitos da personalidade.

No Direito Tributário, a transação consiste num mecanismo que objetiva finalizar eventuais discussões entre o Fisco e o contribuinte, minimizando a litigiosidade existente em ambos os polos.¹⁰ Sua matéria encontra-se disposta no art. 171 do CTN¹¹. A partir da leitura de tal dispositivo, observa-se que apenas se admite sua modalidade terminativa. Assim, a maioria dos doutrinadores afirma que não existe transação preventiva.

⁷VENOSA, Silvo de Salvo. **Direito civil obrigações e responsabilidade civil**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 344.

⁸PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Contratos**. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 448.

⁹Segundo o Art. 3º do CTN: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07 set. 2019).

¹⁰OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.69.

¹¹ART. 171, CTN: A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, impoRte em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. (BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07 set. 2019).

De acordo com Phelippe Toledo Pires, em sua obra “A Transação em matéria tributária” o art. 841, CC não pode ser utilizado para impedir a transação de créditos tributários, posto que é o regime público que deve dispor acerca da possibilidade de aplicação da transação e quais os requisitos necessários para tanto. Desta forma, a transação pode ocorrer em relação a direitos patrimoniais, sendo necessário apenas que sejam gravados com a disponibilidade.¹² Corrobora esse entendimento o que dispõe o art. 109 do CTN, ao estabelecer que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa do conceito e matéria dos seus institutos, mas não para tratar sobre os respectivos efeitos tributários.”¹³

Por fim, apesar de servir a disposição do Código Civil acerca de matéria tributária como molde para os demais ramos do direito, importa ressaltar que o mesmo possui status de lei ordinária, enquanto o CTN foi recepcionado pela atual Constituição Federal (CF) com status de Lei Complementar.¹⁴ Dessa forma, a hierarquia superior da legislação tributária seria mais um fundamento para afastar alguma contradição em relação à aplicação desse instituto aos créditos fiscais. Ademais, o Direito Civil é um ramo do Direito Privado, enquanto o Direito Tributário é um ramo de Direito Público. Assim, a matéria cível só se aplica quando estiver em consonância com o regime público.

2.2 NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Transação consiste na faculdade concedida às partes da relação jurídica de prevenirem ou encerrarem o conflito através de concessões recíprocas, cujos termos são interpretados restritivamente.¹⁵ Quando se explora o instituto da transação, observa-se a necessidade de concessões mútuas, bem como da existência de um litígio.

Todavia, controvérsia surge quanto à natureza do instituto, na medida em que alguns doutrinadores sustentam que possui natureza de ato administrativo, enquanto outra corrente doutrinária defende a natureza contratual do instituto, existindo, ainda, aqueles que defendem a característica de ato participativo, como será analisado a seguir.

¹² OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.118.

¹³ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07 set. 2019.

¹⁴ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 167 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 102. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7038/1/Fernanda%20Drummond%20Parisi.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2019.

¹⁵ SIDOU, J. M. Othon. **Dicionário Jurídico**: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016. p. 619.

2.2.1 Análise do Contratualismo Fiscal

Insta indagar sobre a natureza da transação tributária, pois esse entendimento não é unânime. Assim, a partir das modificações de paradigmas Estatais, surge a possibilidade de contratação com o Estado no âmbito administrativo. Entretanto, a problemática se observa em relação aos contratos fiscais - como sendo espécie de contratos administrativos - principalmente em virtude do princípio da legalidade tributária, da capacidade contributiva e da igualdade. Aquele princípio obstará sua aplicação, porquanto o tributo é disposto em lei, não podendo ser extinto por meio de contrato.¹⁶

Phelippe Toledo preleciona, ainda, que existia o entendimento de doutrina francesa no século passado, no sentido de que os princípios da capacidade contributiva e da igualdade inviabilizariam o instituto, pois a Administração estaria modificando os critérios legais para a participação dos cidadãos no financiamento das despesas da coletividade. De outro turno, o Direito Tributário atual possibilita a utilização da transação, tendo em conta que a negociação entre a Administração e o contribuinte objetiva a eficiência da gestão pública, bem como o estreitamento das relações entre esses sujeitos da obrigação tributária.¹⁷

Desta feita, não se pode generalizar o ideal de que todos os instrumentos de negócio jurídico entre a administração fiscal e a sociedade constituem ato unilateral, e não possuem características de contrato, sendo necessário analisar alguns requisitos dos institutos que permitem a negociação no âmbito tributário.

No Direito estrangeiro existem as “*rulings*”, as quais consistem em decisões unilaterais fornecidas pela Administração tributária com o intuito de esclarecer determinada situação fiscal do contribuinte. O fisco fica vinculado ao posicionamento fornecido em transações futuras, conseqüentemente garantindo uma maior segurança jurídica. Tem-se que são atos unilaterais.¹⁸ No Brasil, esse instituto se assemelha à consulta tributária, que soluciona as dúvidas em relação à utilização de legislação tributária quando presente omissão, obscuridade ou contradição. O art. 161, §2º, CTN¹⁹ dispõe que enquanto a dúvida não for sanada, não podem ser cobrados os juros de mora, quando a consulta for formulada dentro do lapso temporal para pagamento.

¹⁶ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.47-49

¹⁷ Ibidem. p. 49-50.

¹⁸ Ibidem. p.53-55.

¹⁹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07 set. 2019.

Ressaltam-se, também, os acordos em matéria de preços de transferência, previstos na lei de alguns países. Caracterizam-se como acordos fixados entre a autoridade fiscal e o contribuinte na qual são estipulados previamente os requisitos para determinar os preços a serem aplicados nas operações. Existe controvérsia quanto à sua natureza jurídica, mas a doutrina majoritária afirma esse instituto são formas de contratos fiscais.²⁰

Isto posto, é de se considerar que esses instrumentos de negociação que permitem a atuação do contribuinte são essenciais para assegurar a segurança jurídica e diminuir a quantidade de litígios no âmbito das obrigações tributárias.

2.2.2 Controvérsia sobre a natureza do instituto: contrato ou ato administrativo

Existe na doutrina brasileira, como já citado, grande divergência quanto à natureza do instituto no âmbito tributário. O contrato consiste, segundo Washington de Barros, na manifestação de vontade em que concorrem no mínimo duas pessoas com a finalidade de criar, modificar ou extinguir determinado direito, caracterizando-se como um negócio jurídico.²¹ O art. 422 do CC expressa a necessidade de boa-fé e probidade na conduta dos sujeitos da relação contratual.

Maria Helena Diniz estabelece entre os requisitos objetivos do contrato, a possibilidade física ou jurídica e a licitude do objeto, afirmando que deve respeitar, ainda, o ordenamento jurídico, a moral, os princípios da ordem pública e os bons costumes.²²

É de se considerar, portanto, que no instituto da transação, encontra-se presente uma das características do contrato, qual seja, a manifestação de duas vontades para sua formação, tendo em conta a vontade de encerrar o litígio por ambas as partes²³, vez que o Fisco tem intenção de receber. De outro turno, o contribuinte deseja estar em dia com suas obrigações, na medida em que a manutenção de dívidas gera restrições, como ficar impedido de obter empréstimos. Assemelha-se, ainda, ao contrato bilateral, posto que depois de formado, assim como nesse contrato, são estabelecidas obrigações mútuas, a partir da necessidade de que

²⁰ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.64-67

²¹ MONTEIRO, Washington de Barros; MALUF, Carlos Alberto Dabus; SILVA, Regina Beatriz Tavares da. **Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações** 2º parte. 41. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 19

²² DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria das obrigações contratuais e extracontratuais**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p.36

²³ Outrossim, Paulo de Barros Carvalho especifica a necessidade de as partes abdicando de suas parcelas cheguem a um consenso: “Os sujeitos do vínculo concertam abrir mão de parcelas de seus direitos, chegando a um denominador comum, teoricamente interessante para as duas partes, e que propicia o desaparecimento simultâneo do direito subjetivo e do dever jurídico correlato. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.)

sejam realizadas concessões recíprocas para perfectibilizar a transação, ainda que uma parte efetue mais concessões que a outra.

Outra característica do contrato é que a partir das concessões realizadas são beneficiadas ambas as partes. No âmbito da Fazenda essa vantagem vislumbra-se, por exemplo, na rapidez para resolver os litígios, tendo em vista a morosidade do judiciário quanto às execuções fiscais.²⁴ Assim, após o cumprimento disposto a partir da celebração da transação, objetiva-se a terminação do litígio existente entre as partes. Por outro lado, o devedor recebe como vantagem a facilidade no pagamento dos débitos, como o abatimento no valor da multa.

Assemelha-se, ainda, pela necessidade de boa-fé e, faz-se imprescindível que a conduta da Fazenda esteja dentro dos ditames legais, baseada na transparência sem a presença de abuso de poder, porquanto se encontra como credor com competência tributante, só podendo lançar e cobrar débitos plenamente exigíveis. Assim, não pode valer-se da cobrança de débitos atingidos pelo fenômeno da prescrição, por exemplo. No mesmo contexto, o contribuinte não deve se utilizar desse instituto para prática de condutas inidôneas, como o descumprimento de obrigações pactuadas.

Ademais, possui similitude quanto ao contrato em razão do seu objeto lícito e possível.²⁵ Ora, a transação tributária possui como objeto a resolução do conflito presente entre a Administração tributária e o contribuinte, a partir de concessões, também pautadas na licitude, objetivando o cumprimento da obrigação tributária.

Nesse sentido, parte da doutrina defende pela natureza contratual do instituto, como Helena Marques Junqueira²⁶ e Onofre Alves Batista. Este último afirma que:

Na realidade, a transação administrativo-tributária é contrato de direito público que possibilita, mediante a existência de controvérsia (efetiva ou potencial), a fixação acordada do montante do crédito tributário (transação administrativa preventiva de fixação), anteriormente ao lançamento, bem como a extinção das obrigações tributárias controversas (ou do crédito tributário) por meio do perdão de multas (ou de parte das multas), ou mesmo do afastamento do tributo [...] a transação administrativo-tributária terminativa é contrato administrativo de transação que

²⁴ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.p. 27. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2019.

²⁵ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 167 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 119 Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7038/1/Fernanda%20Drummond%20Parisi.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2019.

²⁶ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.120

estabelece “caminho acertado alternativo”, possibilitando que as obrigações controversas, postas pela lei de forma heterônoma, sejam extintas.²⁷

De outro turno, alguns doutrinadores divergem desse entendimento²⁸, como Aliomar Baleeiro, o qual sustenta que como o contrato cria uma obrigação e a transação modifica e extingue obrigações preexistentes, não poderia ter tal essência.²⁹

Existe, ademais, teoria sobre a natureza de ato administrativo participativo, pois surge a partir do consenso de ambas as partes, mas como espécie de ato negocial, não podem ser livremente estabelecidos, pois deriva de lei. Sendo o ato administrativo participativo a norma individual e concreta criada pelo Poder Público para harmonizar os interesses das partes, como afirma Natália Dácomo:

Para nós, a transação é ato administrativo participativo, pois, antes da concretização unilateral, existe um momento de diálogo entre o Fisco e o contribuinte, no processo de produção, que possibilita a elaboração de um ato administrativo, isto é, o reconhecimento de que o ato é emitido com base em um “acordo”.³⁰

Há quem defenda a natureza mista do instituto,³¹ afirmando que se assemelha ao conceito de ato administrativo, a um, porque se trata de uma declaração jurídica, a dois, pois é desempenhada através de prerrogativas públicas no exercício de autoridade sob orientação de Direito Público. Identifica-se com contrato pela presença de boa-fé, bilateralidade e cumprimento do acordo como se lei fosse.

Entretanto, não merece prosperar o entendimento acerca da natureza de ato administrativo, assim, concorda-se com Fernanda Parisi³², quando afirma que apesar de existir

²⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 418-419.

²⁸ Segundo Heleno Torres a transação consiste em ato administrativo, e não contrato, pois caracteriza-se como norma individual e concreta, através da qual o contribuinte chega a um acordo de vontade com a Administração Tributária. (TORRES, Heleno Taveira. *Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária*. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**

Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 313)

²⁹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.p. 1323

³⁰ DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária**. 2008. 307 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em:

<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8153/1/Natalia%20De%20Nardi%20Dacomo.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2019.

³¹ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.p. 30. Disponível em:

<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2019.

³² PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 167 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. P. 125. Disponível em:

o pressuposto de que a atuação estatal deve estar vinculada à lei e de que nenhum ato da administração pública pode ser totalmente discricionário, da mesma forma está legalmente previsto o poder discricionário dos agentes públicos.

Nesse sentido, Maria Sylvia Di Pietro estabelece os atos discricionários como sendo, “E a atuação é discricionária quando a Administração, diante do caso concreto, tem a possibilidade de apreciá-lo segundo critérios de oportunidade e conveniência e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas para o direito”.³³ Logo, o próprio legislador estabeleceu no art. 171 do CTN que a lei pode facultar a celebração da transação nas condições que estabelecer. Assim, o administrador terá margem de escolha, dentro dos ditames legais, e conforme o juízo de conveniência e oportunidade para celebrar o acordo fiscal, portanto, assim como o legislador elegeu o poder vinculado, prescreveu também o princípio da discricionariedade.

Assim, para alguns doutrinadores a transação seria mera adesão, tendo em conta que a Administração Pública iria estabelecer os critérios do instituto, cabendo ao contribuinte aceitar ou não, assemelhando-se à figura do parcelamento, por exemplo.³⁴ Por outro lado, Hugo de Brito Segundo, citando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp 514.351/PR, defende que parcelamento não é modalidade de transação, pois aquele apenas suspende a exigibilidade, enquanto essa põe fim ao crédito tributário.³⁵

Outrossim, apesar de respeitado o posicionamento acerca da natureza de ato administrativo unilateral, cabe destacar que a transação não se reduz a mera espécie de adesão, posto que, apesar da vinculação da administração ao que está adstrito em lei, e no caso da transação, ao que está estabelecido pela lei autorizadora desse instrumento, é essencial a presença de concessões mútuas, sendo inviável tal negociação no âmbito dos atos administrativos. Nessa perspectiva, Phelippe Toledo³⁶ afirma que não se constitui como simples ato unilateral, sendo a transação tributária reflexo do “contratualismo fiscal” *lato sensu*, de forma a assegurar a harmonia fiscal pois autoriza um acordo entre a autoridade fiscal e o contribuinte.

<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7038/1/Fernanda%20Drummond%20Parisi.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2019.

³³ PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p.249

³⁴ Para Arnaldo Godoy a transação tributária já existe, sendo materializada em parcelamentos. (GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária introdução à justiça fiscal consensual**. 2. ed. Belo Horizonte: Editora Forum, 2010. p. 28)

³⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 407

³⁶ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.121.

Impende ressaltar que o conceito de contrato civil pode ser aplicado ao ramo de Direito Tributário, desde que realizando ponderação ao regramento de Direito Público, o qual pode utilizar-se de conceitos de Direito Privado para aperfeiçoar seus objetivos, sendo o principal o interesse social.

Além de a sua formação necessitar de manifestação de vontade de ambas as partes, assemelha-se, ainda, aos contratos em relação à presença de bilateralidade, boa-fé, objeto lícito e de benefícios de ambos os polos. Isto posto, a partir das razões acima aduzidas, defende-se a natureza contratual da transação tributária, porquanto inexistente norma expressa definindo a essência do instituto em âmbito federal. Sendo um contrato administrativo, pois é regulado por um ramo de direito público, mais especificamente pelo direito tributário.

2.2.3 Transação como modalidade de extinção do crédito tributário

As relações jurídicas no âmbito tributário são compostas por duas partes, o devedor, que possui o dever de cumprir a obrigação, e o credor, que tem o direito de reivindicar a prestação. Por conseguinte, as formas de extinção do crédito fiscal fazem desaparecer o direito em relação ao crédito público, liberando-o do cumprimento da prestação.³⁷

Phelippe Toledo conceitua as modalidades de extinção do crédito tributário como sendo: “São as formas de se fazer romper o vínculo jurídico de um contribuinte para com o Fisco; vínculo este surgido quando da prática de ato ou fato descrito na norma tributária como hipótese de incidência do tributo (fato gerador ou fato jurídico tributário).”³⁸

Inicialmente, é de se considerar que o Código Tributário Nacional não se ocupou em diferenciar a extinção da obrigação tributária principal e a terminação de crédito tributário.³⁹ Porém, o referido crédito consiste em obrigação tributária transformada em líquida, exigível e certa.⁴⁰

Neste turno, entende-se que apesar de ser estabelecida no art. 156 que apenas o crédito tributário estaria atingido pelo fenômeno da extinção, tendo em conta que o crédito origina-se da obrigação tributária, esta também seria suprimida a partir da ocorrência de alguma das

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

³⁸ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.122

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁴⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p.177

hipóteses descritas no dispositivo em comento. Ressalta-se que nesse mesmo contexto dispõe o art. 113, § 1º, CTN.⁴¹

Alguns doutrinadores compreendem da mesma forma, entre eles Luciano Amaro⁴² ademais, Paulo de Barros Carvalho também discorre sobre a temática⁴³:

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

Importante salientar que o art. 156, CTN estabelece 11 (onze) formas de extinção do crédito tributário⁴⁴. Nesse particular, tendo em conta que o objeto do presente estudo é a transação, impõe-se observar que o referido dispositivo estabeleceu a transação como forma de extinção do crédito. Isto é, pode-se entender que o legislador dispôs que a mera formalização da transação pelas partes seria suficiente para encerrar a prestação, existindo ainda leis esparsas dos entes federativos sobre a matéria. Mas, neste trabalho, trata-se apenas as peculiaridades das normas gerais trazidas no CTN.

Todavia, há divergência quanto ao estabelecimento do efeito imediato da extinção através da assinatura do termo da transação ou se apenas a partir do seu cumprimento haveria efetivamente a extinção, como no caso do pagamento integral do pactuado entre as partes.

Parte da doutrina defende que a transação teria como efeito imediato o desaparecimento do crédito fiscal, sendo esse o objeto principal pactuado, tendo em conta que a partir das concessões surge uma nova obrigação jurídico-tributária. Assim, segundo Fernanda Parisi⁴⁵, o antigo conflito fundado no crédito extingue-se, sendo substituído por um novo liame obrigacional. Possui entendimento semelhante Natália Dácomo, quando defende

⁴¹ ART. 113. § 1º, CTN A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07 set. 2019.

⁴² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁴⁴ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07 set. 2019.

⁴⁵ Depreende-se, pois, que ao transacionar o conflito advindo da obrigação tributária, Fisco e o contribuinte convencionam novas cláusulas e insculpem nova obrigação tributária substituta da anterior, a qual deixa de existir. Pela transação há a inserção de uma nova norma individual e concreta no ordenamento jurídico, que estabelece novo liame obrigacional entre os transatores. (PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 167 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 125. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7038/1/Fernanda%20Drummond%20Parisi.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2019.

que o resultado da norma constituída através da transação é a extinção da obrigação tributária apresentada pelo lançamento.⁴⁶

Já outros estudiosos, como Paulo de Barros, afirmam que não é o instituto da transação em si que possui como efeito a extinção do crédito fiscal, o que garante efetivamente esse resultado é o pagamento do débito, senão vejamos:

Mas, é curioso verificar que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo. Tão singela meditação já compromete o instituto como forma extintiva de obrigações.⁴⁷

Melhor entendimento possui Hugo de Brito Machado, quando sustenta que a transação pode ser caracterizada como causa de extinção em relação à parte do crédito em que a Fazenda Pública, realizando concessões, abre mão de transacionar.⁴⁸ Assim, concorda-se com tal entendimento, e apenas quanto a essa parcela restará extinta através da transação, mas nas demais hipóteses a transação seria apenas meio para extinção do crédito tributário, ou seja, apenas seria atingido pelo fenômeno da extinção quando do implemento das condições da transação, ressaltando sempre a necessidade de vontade das partes finalizarem o conflito, ainda que nem sempre a aplicação desse instrumento culmine na extinção do crédito fiscal.

Oswald Othon⁴⁹ defende que nem sempre a transação é espécie extintiva de crédito tributário, como ocorre no caso de haver dúvida quanto ao pagamento do tributo por parte do contribuinte.

Assim, defende-se que a finalidade essencial da transação não é a extinção do crédito, é mais ampla, seu objetivo é a extinção do conflito de interesses das partes.⁵⁰

⁴⁶ DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária**. 2008. 307 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. p. 118. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8153/1/Natalia%20De%20Nardi%20Dacomo.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2019.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁴⁸ É razoável, todavia, dizer-se que a transação extingue o crédito tributário na parte em que a Fazenda abriu mão, concedeu. E pode ocorrer que um crédito tributário seja, por inteiro, dispensado pela Fazenda, contra o pagamento de outro crédito tributário também em questionamento. A Fazenda estaria abrindo mão do seu direito de insistir na cobrança de um e o contribuinte estaria abrindo mão do seu direito de questionar a exigência do outro. Isto justifica a inclusão da transação como causa de extinção do crédito tributário. (MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: GUIMARÃES, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho Vasco Branco. **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 118)

⁴⁹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 67

⁵⁰ BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. DESAFIOS CONTEMPORÂNEOS DA AUTOCOMPOSIÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS E O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL BRASILEIRO. **Revista da**

Observe-se que até no caso do pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, não é o ato de quitar o débito em si que extingue o crédito tributário, e sim a homologação posterior pela autoridade administrativa, sendo necessária, a atuação ulterior do administrador. No mesmo sentido, é essencial o cumprimento de atos por parte do contribuinte, no caso de dividir em parcelas a realização do acordo firmado com a Fazenda, para a efetiva extinção do crédito tributário, desde que não seja a hipótese em que o ente tributante abriu mão de transacionar.

Isto posto, entende-se que apenas com a efetivação do termo pactuado na transação extingue-se o crédito fiscal, porquanto a extinção a partir da simples assinatura de tal termo iria violar a segurança jurídica, na medida em que poderia dar margem para o descumprimento da obrigação pelo contribuinte, dificultando a cobrança do débito pelo Fisco.

2.3 PRINCÍPIOS DE DIREITO PÚBLICO RELACIONADOS À TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme Hugo de Brito Segundo, os princípios são constituídos como categoria de norma jurídica que não estabelece situação de determinadas condutas, mas prescreve valores, fins ou metas, a partir do que for possível no mundo fático e jurídico, na criação, interpretação e execução, tanto de outros princípios, como de outros tipos de legislação.⁵¹

Outrossim, princípios são postulados fundamentais de interpretação, criação e aplicação do ordenamento jurídico, que asseguram a harmonia da legislação, sendo essencial para nortear a complexidade de relações que são regidas pelo Direito.

Nesse sentido, serão explanados alguns princípios expressos e implícitos que justificam e norteiam a aplicação da transação em matéria tributária, demonstrando sua compatibilidade com a atuação dos agentes públicos.

2.3.1 Indisponibilidade do interesse público

Segundo José dos Santos, o princípio da indisponibilidade enfatiza que os bens e interesses públicos não são de titularidade da administração, nem de seus administradores, cabendo a esses agentes a gestão e conservação desses em benefício do seu titular (a

PGFN, Brasília, v. 5, n. 1, p.57-75, 2016. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/desafios9.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2019.

⁵¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 13.

coletividade).⁵² Já Paulo de Barros estabelece que os interesses públicos não podem ser apropriados, pois a sua disponibilidade pertence ao Estado, a partir do Poder Legislativo.⁵³

Inicialmente, cabe destacar que o Poder Público pode transacionar sempre que autorizado por lei, conforme estabelece Silvio Venosa.⁵⁴ No mesmo sentido, Paulo de Barros sustenta que o princípio da indisponibilidade institui que haja disposição normativa para que a autoridade pública possa realizar concessões recíprocas, no âmbito da transação.⁵⁵

Segundo Hugo de Brito Machado, o tributo constitui patrimônio indisponível para o administrador público, mas disponível em relação ao Estado, que dele pode dispor, desde que respeitada a legalidade e o interesse do corpo social.

Para aceitarmos a transação no Direito Tributário, realmente, basta entendermos que o tributo, como os bens públicos em geral, é patrimônio do Estado. Indisponível na atividade administrativa, no sentido de que na prática ordinária dos atos administrativos a autoridade dele não dispõe. Disponível, porém, para o Estado, no sentido de que este, titular do patrimônio, dele pode normalmente dispor, desde que atuando pelos meios adequados para a proteção do interesse público, vale dizer, atuando pela via legislativa, e para a realização dos fins públicos. Em algumas situações é mais conveniente para o interesse público transigir e extinguir o litígio do que levar este até a última instância, com a possibilidade de restar a Fazenda Pública adinal vencida. Daí a possibilidade de transação. Em casos estabelecidos na lei, naturalmente, e realizada pela autoridade à qual a lei atribui especial competência para esse fim.⁵⁶

Alguns doutrinadores, como Helena Regina, sustentam que a indisponibilidade do interesse público não inviabiliza a transação, pois somente poderá ser concretizada se respeitadas as disposições contidas na Constituição Federal, bem como na lei. Segue afirmando que, na prática, muitas vezes, é mais benéfica aos interesses sociais do que a eternização do conflito tributário.⁵⁷

Assim, a indisponibilidade repousa no fundamento de que a titularidade dos interesses públicos pertence ao povo, cabendo aos administradores apenas zelar por eles. Entretanto, esses representantes não podem deles dispor, tendo em conta que o interesse público deve se sobrepor ao privado. Todavia, cabe destacar que a transação cumpre o requisito da permissão em lei para que o administrador possa transigir, bem como, também é interesse do povo a sua

⁵² CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 36.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁵⁴ VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil obrigações e responsabilidade civil**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 344.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 115.

⁵⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 210.

efetivação, pois garante a recuperação do crédito, ainda que parcialmente, buscando otimizar a arrecadação do Fisco.

Nesse diapasão Fernanda Parisi⁵⁸ afirma que a flexibilização desse princípio possui duas consequências, quais sejam, de um lado a transação implica em abrir mão do crédito fiscal, enquanto de outro turno caracteriza-se como garantidora desse princípio, pois possibilita o recebimento do valor devido.

Observe-se, ainda, que a ideia de relativização do crédito não seria a pioneira, na medida em que já existem institutos que permitem a negociação da dívida, como o parcelamento, inclusive, sendo permitida pelo ordenamento pátrio a remissão do crédito.

Assim, Phelippe Toledo defende, a partir de ensinamentos de Hector Jorge, que o interesse público não é absoluto, de modo a ser essencial a ponderação de determinados valores, como as condições sociais e econômicas, a fim de observar se a transação violaria o interesse público, devendo ser realizada uma análise dos interesses presentes em cada caso concreto.⁵⁹

Insta ressaltar, ainda, a diferença entre interesse público primário e secundário. O primeiro consiste na vontade do corpo social, ao passo que o segundo vislumbra-se pelo interesse estatal, ou seja, da pessoa jurídica⁶⁰, ressaltando-se que o princípio da indisponibilidade deve recair sobre os anseios sociais, e não da pessoa jurídica, posto que os administradores podem agir com arbitrariedade e tratamento discriminatório, não cabendo aos mesmos definir quais os bens devem ser taxados com a proteção do princípio da indisponibilidade. Assim, não seria pertinente justificar a atuação ilegal apenas em virtude de ser praticada por administrador, na medida em que o princípio da indisponibilidade protege a vontade social e não os interesses pessoais de um agente público atuando em nome do Estado.

Assim, Phelippe Toledo defende que esse princípio tem por pressuposto o interesse social, não podendo os administradores dispor de bens e direitos indisponíveis quando

⁵⁸ E uma vez que a premissa da indisponibilidade do interesse público é a proteção do crédito tributário, e de outra banda, é justamente a satisfação desse mesmo crédito o objetivo da transação, forçoso concluir que em vez de colocar os institutos em oposição, mais acertada é a defesa da transação como viabilizadora da satisfação do crédito tributário disponível e como protetora do crédito tributário indisponível. (PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 167 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 105 Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7038/1/Fernanda%20Drummond%20Parisi.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2019.

⁵⁹ ESCOLA, Hector Jorge. **El Interés Público como Fundamento Del Derecho**. Buenos Aires, 1989, p. 245, apud, OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 99-100 .

⁶⁰ MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 64

presente conflito com os interesses primários. Salienta o autor que a responsável pela definição dos interesses da coletividade é a legislação.⁶¹

Ademais, Hugo de Brito afirma que no Brasil a indisponibilidade absoluta atinge a competência tributária disposta no texto constitucional, mas o crédito fiscal pode ser disponível para a Administração, desde que respeite as prerrogativas dispostas no ordenamento jurídico, bem como atendendo ao interesse social, pois a lei pode estabelecer os melhores critérios para criação, alteração e extinção do crédito tributário, respeitando os princípios da capacidade contributiva, igualdade e generalidade.⁶²

Outrossim, a lei, representando a vontade do povo, deve precisar quais bens e direitos são indisponíveis, da mesma forma entende-se que a Constituição deve indicar quando poderia haver negociação em relação a esses objetos, a viabilizar, portanto, a aplicação da transação sobre o patrimônio público (crédito fiscal) e assegurar o princípio da segurança jurídica, em virtude da legalidade. Garante-se, ainda, o princípio da eficiência e do próprio interesse público, tendo em conta a eliminação do conflito de forma mais eficiente, nos casos em que restar inviável ou dificultosa a resolução judicial, e o interesse público a partir da arrecadação.

2.3.2 Eficiência

Di Pietro afirma que o princípio da eficiência possui duas vertentes, a primeira em relação ao exercício do administrador público, que deve buscar garantir melhorias de resultado, a segunda em relação a organização, estrutura e regulamentação por parte da Administração Pública, objetivando, da mesma forma, o melhor desempenho na prestação do serviço público.⁶³ Em outras palavras, tanto o Estado -como pessoa jurídica-, como os servidores, devem garantir uma atividade administrativa eficiente, a fim de assegurar melhores resultados em benefício da coletividade.

O Princípio da Eficiência está disposto no Art. 37 da Constituição, compondo os princípios gerais da Administração Pública. No âmbito do Direito Tributário, a partir desse

⁶¹ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.p. 98-99.

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 116

⁶³ PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p.110

princípio, observa-se que a transação possui função essencial, pois a consensualidade é um dos requisitos garantidores da eficiência da atividade pública.⁶⁴

Ademais, o princípio da eficiência, no bojo da administração tributária, demonstra-se essencial, tendo em conta o sistema falho das execuções fiscais no Brasil, sendo um mecanismo ineficaz, que gera alto custo para o Estado, além de se verificar a morosidade da tramitação processual, bem como a excessiva quantidade de demandas que permeia a atividade judiciária.

O relatório de “Justiça em Números 2019”, elaborado pelo CNJ, corrobora com essa afirmação. Outrossim, a taxa de congestionamento das execuções fiscais, segundo essa pesquisa, foi de 90% no ano-base de 2018, concluindo-se, assim, que num cenário de 100 processos executórios que tramitaram nesse ano, somente 10 foram baixados.⁶⁵ Entretanto, a própria Constituição Federal em seu art. 5º, LXXVIII⁶⁶, assegura a celeridade na resolução dos conflitos, a demonstrar, assim, que o congestionamento dos feitos executivos inviabiliza a concretização do princípio em comento.

Acrescente-se que, segundo dados estatísticos desse relatório, que ingressam no Poder Judiciário o dobro de processos de conhecimento com relação aos de execução. Entretanto, no acervo, o volume de execuções é 43,9% maior, tendo em conta que os processos de conhecimento são concluídos mais rapidamente quando comparado aos últimos. Ressalta-se ainda que 73% dos processos executivos possuem natureza fiscal.⁶⁷

A ineficiência demonstra-se presente, também, pelo baixo índice de processos finalizados, posto que em diversos casos a Fazenda não consegue recuperar seu crédito. Tal cenário ocorre, muitas vezes, em virtude do elevado valor de outras obrigações, como a multa, por exemplo, o que inviabiliza o pagamento por parte de alguns contribuintes. Entretanto, havendo a figura da concessão, em que tanto o Fisco, como o contribuinte buscam assegurar

⁶⁴ FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA A SERVIÇO DA CONSENSUALIDADE E DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ- RFD**, Rio de Janeiro, v. 27, p.1-25, jun. 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/12226/12540>. Acesso em: 01 jul. 2019.

⁶⁵ CNJ. **Justiça em Números 2019**. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2019.

⁶⁶ ART. 5º, LXXVIII, CF: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação’

(BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 set. 2019.)

⁶⁷ CNJ. **Justiça em Números 2019**. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2019.

seus interesses, vislumbra-se a redução no volume de processos de execução, e, consequentemente, garante economicidade para o Estado - que gasta vultosos valores com processos que não trazem retorno - assim como, asseguram uma solução benéfica para ambas as partes, fato esse que é dificultado pelo distanciamento de relações entre o fisco e o devedor.

Segundo José dos Santos Carvalho Filho, o núcleo do princípio é a produtividade e economicidade, com objetivo de diminuir desperdício de dinheiro público e rendimento no serviço prestado. Para tanto, deve ser observado alguns aspectos, dentre eles: rapidez, flexibilidade e desburocratização.⁶⁸ Nesse sentido, a transação surge como meio de resolução de litígio mais célere que o conflito judicial padrão, sendo menos burocrático e mais flexível, na medida em que esse instrumento garante uma participação social.

Outrossim, a transação está em conformidade com o princípio da eficiência e da duração razoável dos processos judiciais e administrativos, sendo um instrumento de participação do contribuinte, e, por conseguinte, garantidor da soberania popular.⁶⁹

Ademais, é interesse da Administração a resolução rápida e eficiente dos litígios, assim Arnaldo Godoy estabelece que:

Ao que parece, mais atende ao interesse público a criação de instrumento que permita solução rápida e eficaz para demandas fiscais do que obstinada fixação de parâmetros de legalidade absoluta, e de irrenunciabilidade, o que indiretamente propiciaria (e propicia) a judicialização dos conflitos, com consequentes gastos, para o Estado, e para o contribuinte.⁷⁰

Portanto, tendo em conta os elevados gastos com a tramitação dos processos de execução fiscal no Brasil, bem como o baixo índice de resolução dos mesmos, resta evidente que a aplicação de meios adequados surge como uma garantia ao próprio princípio da eficiência.

2.3.3 Legalidade administrativa e tributária

O princípio da legalidade administrativa e tributária é vinculado ao Estado Democrático de Direito, sendo essa a essência do Estado atual brasileiro, conforme afirma Fernanda Marinela.⁷¹

⁶⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 30.

⁶⁹ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.108.

⁷⁰ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária introdução à justiça fiscal consensual**. 2. ed. Belo Horizonte: Editora Forum, 2010. p. 141.

⁷¹ MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 65.

O Princípio da Legalidade administrativa é expresso no art. 37 da Constituição Federal, sendo essencial para orientar a atuação do Estado e, consequentemente, dos agentes públicos,⁷² caracterizando-se, portanto, como um princípio basilar da Administração Pública.

Nesse contexto, o administrador público apenas pode atuar em consonância com o que estabelece a lei, considerada esta em sentido amplo, enquanto a esfera privada é fundamentada pelo princípio da autonomia privada. Os cidadãos podem praticar condutas, desde que não sejam vedadas, nesse sentido dispõe o art. 5, II, CF⁷³.

Hely Lopes afirma⁷⁴ que a natureza da função pública obriga seus agentes a executar os poderes e cumprir os deveres impostos pelo ordenamento jurídico, pois são utilizados em favor da coletividade, não podendo ser renunciados pelo administrador, pois o bem comum é a finalidade essencial da atuação administrativa.

Entretanto, deve-se considerar que a legalidade não inviabiliza a discricionariedade do agente público. O exercício discricionário deve ocorrer quando, a partir da verificação de conveniência e oportunidade, servir ao interesse público. Ademais, é impossível ao Poder Público prever todas as situações na qual atuará, deve utilizar-se da discricionariedade para atingir a finalidade legal, devendo, contudo, a escolha observar critérios que respeitem os princípios da proporcionalidade e razoabilidade de conduta.⁷⁵ Onofre Alves concorda com tal entendimento e acrescenta, ainda, que a margem de discricionariedade do administrador nos contratos administrativos é maior se comparada a atuação nos atos administrativos.⁷⁶

Assim, repisa-se que a partir da natureza contratual da transação tributária, o administrador fiscal terá maior discricionariedade. Por conseguinte, o administrador pode definir a possibilidade de atuação, a partir do que está expresso em lei - salientando que o art. 171 do CTN estabeleceu que a lei pode facultar a celebração da transação - e respeitando os princípios da proporcionalidade, razoabilidade, assim como observando os pressupostos de oportunidade e conveniência.

⁷² ART. 37. CF: A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...] (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 set. 2019.)

⁷³ Art. 5º, CF.: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 set. 2019).

⁷⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: RT, 1998. p. 85.

⁷⁵ CARVALHO, Matheus. **Manual de Direito Administrativo**. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2017. p.68.

⁷⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 466-467.

A discricionariedade deve ser sempre limitada por lei, portanto, o princípio da legalidade tributária deve atingir seu propósito, qual seja, o limite ao poder de tributar. Mas esse princípio não deve ser analisado isoladamente, nem deve ser encarado como absoluto. No âmbito do processo tributário, por exemplo, Hugo de Brito Segundo defende que ele é englobado pelo princípio do devido processo legal, não devendo ser isoladamente considerado.⁷⁷

Mas, deve-se ressaltar que o agente tributário não pode atuar em contradição com o ordenamento jurídico, principalmente em virtude de o Direito Tributário tratar de matéria de ordem pública, sendo o tributo criado por lei, nos termos do art. 3º do CTN, devendo a obrigação tributária surgir a partir da ocorrência do fato gerador e não por escolha do administrador, com fulcro no art. 114 do CTN.

Já o princípio da Legalidade em matéria tributária é expresso no art. 150, I da CF⁷⁸. Ademais, a lei deve definir todos os elementos relacionados ao crédito tributário, como o fato gerador, o qual irá deflagrar a obrigação de pagar o tributo.⁷⁹ Não podendo haver margem de escolha do administrador quanto ao surgimento da obrigação tributária, em razão do pressuposto em comento e da tipicidade tributária. O referido princípio surgiu no século XIII, quando João Sem Terra, rei da Inglaterra, proferiu a Magna Carta, em 1215, a qual trazia como pressuposto a necessidade de aprovação do Parlamento para origem de tributos.⁸⁰

Assim, um dos principais obstáculos apontados pela doutrina para aplicação da transação seria este princípio, porque as regras fiscais devem ser estabelecidas em lei, assim não podendo ser permitida a discricionariedade quanto à modificação ou surgimento dos tributos.⁸¹

Regina Helena Costa afirma que, quando o art. 153, § 1º, da CF dispõe que é facultado ao Poder Executivo da União, desde que obedecidos os requisitos e limites legais, alterar as alíquotas do Imposto de Importação, por exemplo, não há exceção à legalidade tributária, efetivamente ocorre sua mitigação, tendo em conta a praticidade. Assim, defende-se que a

⁷⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 22.

⁷⁸ Art. 150. CF Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 set. 2019).

⁷⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 68.

⁸⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 67.

⁸¹ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.184.

discricionariedade é atribuída aos administradores, a fim de buscar a solução mais adequada.⁸² Infere-se, no mesmo sentido, que a transação tributária surge como atenuação ao princípio da legalidade, tendo em conta as novas realidades tributárias e econômicas, bem como objetivando maiores vantagens à coletividade, que estaria impedida de alcançar por outros métodos a resolução justa do conflito, a celeridade processual e a economicidade.

Phelippe Toledo expõe que o CTN é caracterizado como lei recepcionada com status de complementar, que disciplinou a transação como modalidade de extinção do crédito fiscal, o qual estipulou a necessidade de lei autorizadora desse instituto. Portanto, segundo o autor, não há incompatibilidade com o princípio acerca da necessidade de lei para criar ou majorar tributo ou dispensá-lo, pois no caso de dispensa, é o próprio texto legal que permite abrir mão do recolhimento pela transação.⁸³ Não há, portanto, violação ao princípio em comento, porquanto é a própria lei que autoriza a transação, em algumas hipóteses, e, havendo limitação pelo texto normativo, não será admitido o excesso de discricionariedade por parte dos administradores.

Importante mencionar, também, que a legalidade pode ser considerada em seu aspecto formal, ou seja, ao veículo (lei), assim como em sua função material, que constitui a tipicidade, isto é, ao conteúdo do texto legal, que deve conter todos os elementos estruturais do tributo, como a hipótese de incidência e o seu respectivo dever jurídico, sendo essencial a existência de lei autorizadora da transação (aspecto formal),⁸⁴ assim como a disposição dos requisitos para sua aplicação (aspecto material), a respeitar, assim, as exigências impostas pelo Princípio da Legalidade.

2.3.4 Discricionariedade

Segundo Regina Helena Costa, discricionariedade seria a liberdade estabelecida pelo legislador para que o aplicador da lei possa decidir, dentre as opções, qual a resolução mais justa ao caso fático, a partir dos critérios de conveniência e oportunidade.⁸⁵ Existe

⁸² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 68.

⁸³ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.135-136.

⁸⁴ Vasco Branco afirma que a lei autorizante deve conter o alcance, limites, forma e atuação, bem como as consequências do seu exercício. (GUIMARÃES. Vasco Branco. O papel da vontade na relação jurídico-tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 165).

⁸⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 333

entendimento, ainda, de que a discricionariedade ocorre quando a lei é omissa, pois o legislador não conseguiu prever todos os casos supervenientes.⁸⁶

A prática da transação implica em aplicação da discricionariedade por parte do administrador, devendo ser disciplinado por lei quais os casos em que seria possível a aplicação de tal grau de discricionariedade. Na mesma perspectiva, a lei deve prever as possibilidades de cláusulas que irão compor o termo de transação entre o administrador e o administrado. Ademais, existem outros requisitos limitadores da discricionariedade, assim, concorda-se com o entendimento de Beatriz Biaggi de que devem ser analisados ainda os aspectos subjetivos do administrado, como no caso de ser devedor contumaz.⁸⁷

A transação tributária, nos ensinamentos de Onofre Batista não constitui atuação discricionária, em verdade seria o exercício de discricionariedade técnica, que consiste em decidir a partir de critérios dispostos em normas técnicas.⁸⁸

Logo, a partir da disposição legal, observa-se, como citado anteriormente, que o princípio da legalidade não inviabiliza a discricionariedade, porém se encontra estritamente ligado a esse princípio. Assim, deve respeitar a disposição do ordenamento jurídico, a fim de evitar arbitrariedade por parte da Administração Pública. Outrossim, José dos Santos Carvalho afirma que não existe liberdade total de atuação do agente público, sua conduta deve possuir uma finalidade legal, podendo ser a lei expressa ou implícita, caso contrário não será considerado lícito tal ato.⁸⁹

Nessa perspectiva dispõe Phelippe Toledo:

Todavia, mesmo diante dessa segunda hipótese, na qual se verifica o poder discricionário da Administração, o administrador público não estará livre para acordar o que bem entender como se um particular fora. É que em razão do que já fora dito sobre o princípio da legalidade, sempre haverá parâmetros e diretrizes previamente estabelecidos pela lei que deverão ser observados pelo administrador quando da escolha da sua conduta. Fala-se, pois, em limitação ao poder discricionário.⁹⁰

Arnaldo Godoy sustenta que a ideia de transação tributária se afasta de uma discricionariedade unilateral e constitui uma discricionariedade composta, com os pressupostos de um modelo administrativo democrático, em que a preocupação se encontra

⁸⁶ MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 308

⁸⁷ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.p. 61. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2019.

⁸⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 415.

⁸⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 133.

⁹⁰ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.102.

principalmente nos resultados, não no procedimento. Ademais, por se tratar de matéria de Direito Público, em que a atuação é adstrita ao que a lei determina, eliminam-se críticas acerca da legitimidade do instituto, pois é o próprio ordenamento jurídico que cria seus moldes.⁹¹

Observa-se, assim, que a discricionariedade se encontra estritamente ligada ao princípio da eficiência, na medida em que é impossível que o legislador consiga abarcar todos os casos concretos existentes no mundo jurídico. Assim, a lei atribui o poder discricionário para assegurar o cumprimento do próprio texto legal e da boa administração, sempre atentando para a necessidade de impor limites na atuação dos administradores a fim de impedir a arbitrariedade.

2.3.5 Razoabilidade e Proporcionalidade

Conforme Hugo de Brito Machado Segundo, o princípio da razoabilidade consiste na necessidade de que os meios utilizados para concretizar determinada finalidade sejam adequados e necessários, como também sejam condizentes com os valores que predominam em determinada sociedade.

Explica, ainda, que o princípio da proporcionalidade estabelece que a atuação do administrador deve buscar uma finalidade lícita, estar em consonância com outras normas jurídicas, bem como deve ser adequado, necessário e proporcional, em sentido estrito, ou seja, deve atingir sua finalidade sem ferir outros direitos fundamentais (adequação). É necessário, ainda, que se observe a existência de outro instrumento igualmente apropriado e que seja mais benéfico a outros direitos essenciais (necessidade). Finalmente, faz-se uma análise acerca da conciliação entre a conduta praticada pelo agente público e os princípios constitucionalmente previstos, devendo os benefícios da conduta superar os prejuízos (proporcionalidade em sentido estrito).⁹²

Nesse contexto, esses princípios pressupõem tanto a finalidade da atuação do Poder Público, que deve ser lícita, como as medidas por ele adotadas, objetivando a melhor resolução possível. Portanto, constitui-se como meio de controle do aplicador do direito.

No âmbito do direito tributário, a finalidade é o recebimento do crédito fiscal. Assim, a transação seria meio eficaz, seguindo os pressupostos da razoabilidade e proporcionalidade,

⁹¹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária introdução à justiça fiscal consensual**. 2. ed. Belo Horizonte: Editora Forum, 2010. p. 140.

⁹² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 23-24.

tendo em vista que é instrumento permitido por lei - ressaltando-se a necessidade de uma lei em âmbito federal que regule tal instituto. Ademais, seria adequado, pois menos nociva que a resolução padrão por via judicial, na medida em que, como citado em tópico anterior, a taxa de congestionamento das Execuções Fiscais é elevada. Enquanto a transação, além de desobstruir o Judiciário, garantiria uma resolução mais célere do conflito.

Segundo Beatriz Biaggi, esses princípios possuem dupla finalidade na transação tributária, quais sejam, a criação de lei específica dessa matéria, posto que ainda não existe, e, após o surgimento da lei autorizadora, para que a atividade dos agentes públicos, quando da aplicação da transação, seja também pautada nesses princípios.⁹³

Phelippe Toledo estabelece que esses princípios implicam o respeito ao princípio da legalidade:

Em atenção a tais princípios, o administrador público não poderá agir como bem entender, devendo observar os critérios estabelecidos em lei e, na margem da liberdade que lhe é concedida pela lei, respeitar os princípios do interesse público, da impessoalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade.⁹⁴

Além disso, asseguram, ainda, os direitos fundamentais, posto que a participação democrática do contribuinte garante maior igualdade das partes da relação jurídica. Preservam a justiça, pois, devido às concessões, ambas as partes seriam beneficiadas. Essencial, portanto, a observância de tais princípios para evitar arbitrariedades, pois a transação implica em certa margem de discricionariedade.

No contexto da discricionariedade, José dos Santos afirma que o princípio da proporcionalidade não pode inviabilizar no critério discricionário do administrador público, quando assim for permitido por lei. Nesse contexto, expõe que até mesmo esse princípio necessita de equilíbrio para sua aplicação, sob pena de ser violador do princípio que pretende aplicar.⁹⁵

Conclui-se que a transação não viola nenhum dos princípios acima citados, pelas razões expostas, assim como demonstra que os princípios em comento orientam a aplicação justa das concessões mútuas no âmbito tributário, de modo a serem essenciais para a legitimação deste instrumento de resolução de conflitos pela Administração Pública.

⁹³ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. p. 62. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2019.

⁹⁴ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.105.

⁹⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 43.

2.4 ELEMENTOS DA RELAÇÃO TRANSACIONAL NOS TERMOS DO ART. 171 DO CTN

Como já exposto em tópicos anteriores, para a concretização da transação tributária, é necessária a presença de quatro elementos, quais sejam: a lei disciplinadora da transação; as concessões recíprocas; a “determinação” do litígio; e a extinção do crédito tributário, com fulcro no art. 171 do CTN, os quais serão analisados a seguir.

2.4.1 Lei disciplinadora da transação

O art. 97 do CTN estabelece que apenas a lei pode tratar das hipóteses de extinção do crédito tributário, como a compensação, remissão e transação.⁹⁶

Observe-se, ademais, que o art. 171 do CTN estabelece que é facultado aos entes federativos, ou seja, aos Estados, Municípios, União e Distrito Federal, criar leis, nas condições que estipular, acerca de transação, dentro do seu limite territorial.

Tal norma está plenamente fundamentada no art. 146, III, *caput* e alínea b da CF. A Constituição dispõe que cabe a lei complementar estipular normas gerais no âmbito da legislação tributária sobre obrigação, crédito e lançamento nesta seara jurídica. Ressalta-se que o CTN foi recepcionado pelo ordenamento vigente com status de lei complementar, de modo que pode assim dispor acerca da transação em matéria fiscal. O parágrafo único do referido artigo estabelece, ainda, que a lei irá dispor acerca da autoridade competente que irá autorizar a efetivação da transação.

Porém, a divergência existe quanto à necessidade de estabelecimento de lei específica ou genérica para autorizar a transação tributária. Oswaldo Othon possui entendimento em relação à necessidade de lei específica, quando afirma que a lei apenas pode permitir a transação de forma específica, sendo vedada a utilização de critérios exclusivamente discricionários, para extinguir ou minorar o crédito fiscal devido por reserva legal, em virtude

⁹⁶ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07 set. 2019.)

da eficiência administrativa ou da economicidade, sendo inviabilizado, ainda, que por exclusiva ordem econômica do devedor seja reduzido juros de mora sem previsão legal.⁹⁷

Segue defendendo que a transação consiste em hipótese excepcional à regra de extinção do crédito público, porque se fosse considerada como regra geral e comportamento habitual pelos administradores, poderia desestimular os contribuintes a pagarem os tributos voluntariamente. Assim, poderia surgir um estímulo de, antes de quitar os débitos, tentar transacionar, e conseqüentemente buscar um acordo com melhores condições do que pagar a dívida automaticamente e incorrer no risco de surgir uma nova etapa de litigiosidade.⁹⁸

De outro turno, existe entendimento de que a lei reguladora da transação deve ser genérica, a uma, pois requerer uma lei para cada hipótese de transação na prática iria dificultar esse instituto, ou até inviabilizar, a duas, porquanto ao suprimir o adjetivo “tributária” do art. 210 do anteprojeto do CTN, significa que outras leis, que não a legislação tributária especificamente, poderiam autorizar a transação, como a lei orgânica do Ministério Público.⁹⁹

Entretanto, atentam para a necessidade de que essa lei geral disponha os limites norteadores da atividade discricionária da administração tributária, assim como as situações em que pode haver a utilização desse instrumento:

Em conclusão, em consonância como teor no disposto no art. 171 do CTN, verifica-se que a lei que faculta a celebração da transação pela Administração Tributária, a que se refere o supracitado dispositivo, pode sim ser uma lei genérica. Não obstante, a fim de evitar um excesso de discricionariedade da autoridade administrativa quando da celebração de eventual transação tributária, não poderá tal lei ser demasiadamente genérica. Deverá ela prever de antemão as situações e as condições em que a Administração Tributária poderá celebrar a transação. Por fim, caberá a autoridade administrativa motivar, caso a caso, as razões que justificaram a transação.¹⁰⁰

Impende ressaltar que o administrador não pode utilizar da legislação ou até mesmo de princípios constitucionais para justificar a violação legal. Por isso, a lei deve tratar de forma minuciosa os requisitos e limites em que é permitido transacionar, da mesma forma que é

⁹⁷ “A lei só pode autorizar a transação de modo específico, cabendo advertir que em face do princípio da legalidade, não é admissível que a autoridade administrativa possa utilizar critérios gerais e absolutamente discricionários, para acordar em extinguir, dispensar ou diminuir o tributo ou o crédito tributário, realmente devido, segundo a lei, tudo em nome do propósito de eficiência administrativa (CF, Art. 37, *caput*) ou da economicidade (CF, Art. 70, *caput*) na arrecadação, e de se reduzir, a qualquer preço, a litigiosidade, nem pode, apenas por exclusiva consideração de ordem econômica sobre a situação do devedor, reduzir multa, juros de mora e etc, sem que a lei assim preveja de forma específica.” (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 64).

⁹⁸ Ibidem. p. 65- 78.

⁹⁹ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.138

¹⁰⁰ Ibidem. p.140

necessário estabelecer as situações em que a atuação pode ser discricionária, tendo em conta que o próprio art. 3º do CTN estabelece que a atividade de cobrança do fisco deve ser vinculada.¹⁰¹ Ressalta-se que o instituto não deve ser utilizado em qualquer hipótese, pois é método excepcional de resolução de demandas.

O Ministro Luiz Fux no RECURSO ESPECIAL Nº 929.121 – MT defendeu a possibilidade da transação, desde que respeitado o princípio da legalidade tributária, *verbis*:

Deveras, o instituto da transação tributária, assim como a compensação e a remissão (artigo 156, do CTN), submete-se ao subprincípio da reserva da lei tributária (artigo 97, do CTN), consectário do princípio da legalidade, que decorre do valor supraconstitucional da "segurança jurídica"¹⁰²

Isto posto, apesar de inexistir normatização que indique as condições e limites para aplicação da transação tributária, tanto a legislação, como a jurisprudência pátria aceitam a aplicação desse instituto. Ressalta-se a existência do Projeto de lei (PL) 5.082/2009, que aguarda aprovação legislativa, bem como a existência de legislações específicas dos entes, mas resta imprescindível a regulamentação de uma lei federal que trate sobre a temática.

Afirmam que não existe finalidade para a transação em matéria tributária ante a ausência de uma relação jurídica duvidosa ou de uma pretensão resistida.¹⁰³ Destarte, tendo em conta a complexidade das obrigações tributárias, bem como de seu lançamento resta essencial a existência de certa discricionariedade na atuação do administrador, a fim de interpretar esses conceitos indeterminados, bem como para verificar quando o caso concreto se encaixa nas situações autorizadas legalmente. Igualmente, seria impossível a criação de leis específicas que abarcassem todos os conceitos indeterminados.¹⁰⁴

Entretanto, entende-se que a transação não pode ser aplicada apenas quando presentes incertezas, resta evidente que essas provavelmente serão a maioria das hipóteses de resolução

¹⁰¹ ART. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07 set. 2019).

¹⁰² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº nº 929121/MT**. Relator: Ministro LUIZ FUX. Disponível em:

[https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clap.+e+@num=%27929121%27\)+ou+\(%27RESP%27+adj+%27929121%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clap.+e+@num=%27929121%27)+ou+(%27RESP%27+adj+%27929121%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 10 jul. 2019.

¹⁰³ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.p. 63.

¹⁰⁴ Tendo em conta a complexidade do lançamento tributário, além disso existe a dificuldade em interpretar conceitos jurídicos indeterminados, necessitando de certa discricionariedade. (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 âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 107).

dos litígios. Mas, esse instrumento viabiliza um espaço para o estreitamento das relações entre os sujeitos ativo e passivo, modificando o papel estatal e assegurando o referido acordo fiscal quando presente o conflito, ainda que não se verifique incerteza quanto ao valor devido ou à norma instituidora do fato gerador, por exemplo.

Respeitável é o entendimento de que não existe uma lei que consiga abarcar todos os casos concretos, da mesma forma que inexiste norma que imponha a existência de uma lei específica para regulamentar cada caso peculiar no âmbito tributário, devendo haver uma discricionariedade relativa na análise das situações, conforme entendimento citado anteriormente. Entretanto, essa lei genérica não pode ser ampla, dando margem para excesso de discricionariedade, ao mesmo tempo que não pode ser específica ao ponto de restringir excessivamente a possibilidade de transacionar. Assim, hipóteses permissivas devem sempre buscar a garantia do interesse público, que se evidencia na própria arrecadação.

2.4.2 Concessões recíprocas

As concessões recíprocas constituem o segundo elemento caracterizador da transação. Assim, ambas as partes devem abrir mão de sair vencedoras no âmbito judicial para buscar uma resolução alternativa do litígio, ou seja, renunciam parte de um direito que acreditam ter a fim de assegurar o consenso.

Em relação a transação, há necessidade de reciprocidade nas concessões, sendo essa característica que diferencia esse instituto de outros, como a remissão, por exemplo.¹⁰⁵

Onofre Batista atenta para o fato de que a transação exige a *res litigiosa*, bem como as concessões recíprocas, dessa forma, se houver uma pretensão jurídica e o contribuinte reconhece o requerimento fazendário, não existe a concretização da transação *stricto sensu*.

¹⁰⁶ Demonstra-se, assim, que o mero cumprimento da obrigação, sem a presença da reciprocidade de renúncia, caracteriza instituto diferente da transação.

Sustenta-se, ademais, que a existência de concessões recíprocas pressupõe certa discricionariedade na atividade do agente público:

Note-se que a disposição do art.171 faz clara menção à celebração de transação “mediante concessões mútuas”, o que vale dizer, há razoável discricionariedade na atuação da administração, no conformar as condições da transação com vistas ao atendimento do interesse público. Porém, nada disso prevalecerá se não houver a encampação desses parâmetros – ou a fixação de outros- pelo Poder Legislativo,

¹⁰⁵ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.p.140/141

¹⁰⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 422

passando a ser vinculada a atuação do administrador público ao receber crédito tributário pela forma transacionada, a partir da aprovação da lei.¹⁰⁷

Assim, apesar da necessidade de certa discricionariedade para interpretar as hipóteses e conceitos indeterminados, como discutido em tópico anterior, o administrador não pode escolher através de percepção pessoal quais os limites das concessões realizadas. Outrossim, resta inviável que o contribuinte, por livre arbítrio, possa dispor excessivamente da figura da concessão, a fazer surgir assim a dúvida de qual seria o limite da concessão de cada parte.

Fernanda Parisi sustenta haver equilíbrio na reciprocidade das concessões, sendo esse de difícil percepção, em virtude da incipiência da transação tributária no Brasil, e cita como hipótese de concessão do contribuinte a quitação do débito com desconto anteriormente ao prazo que possui para defesa. Já a Fazenda pode renunciar a fiscalização durante determinado lapso temporal, a fim de garantir ao contribuinte prazo para realizar sua situação fiscal, bem como a possibilidade de abrir mão do pagamento de honorários de sucumbência.¹⁰⁸

Igualmente, concorda-se quanto à necessidade de buscar harmonia em relação aos benefícios de ambas as partes, portanto, uma vantagem aparente da Fazenda Pública seria a imediata recuperação do seu crédito, enquanto no caso do contribuinte seria a quitação dos débitos para conseguir certidões negativas de débitos, por exemplo. Ressalta-se sempre a necessidade de assegurar o interesse social.

Nesse íterim, o sujeito passivo, em regra, deve planejar uma proposta a ser apresentada ao fisco, ainda que possa alterar alguns elementos de seu entendimento inicial, posto que a transação é concretizada a partir de uma negociação. Por conseguinte, não existe acordo efetivo sem a presença de vontades exteriorizadas, corrobora para tal afirmação o fato de que os meios autocompositivos, como é o caso da transação, permitem a análise particularizada do caso pelos próprios sujeitos que estão envolvidos na lide.

No mesmo sentido, o ente fazendário apresentará contrapropostas que atendam as suas finalidades, podendo haver concordância ou não pelo contribuinte, porquanto a utilização do instituto não implica em mera adesão, como ocorre nas hipóteses de parcelamentos, por exemplo.

¹⁰⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação tributária realizada nos exatos termos do Art. 171 do Código Tributário Nacional. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 378.

¹⁰⁸ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 167 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 132. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7038/1/Fernanda%20Drummond%20Parisi.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2019.

Importante tratar, ainda, dos sujeitos que podem exercer a concessão no âmbito tributário, tendo em conta que o parágrafo único do art. 171 do CTN dispõe que a lei indicará qual a autoridade competente para permitir a aplicação desse instituto jurídico.

Hugo de Brito Machado, sustenta a necessidade de que apenas os agentes que possuam determinados requisitos, como conhecimento jurídico e reputação ilibada, sejam capazes de autorizar esse instituto no âmbito fiscal, veja-se:

[...] atribuir competência para autorizar a transação somente a autoridade de escalões superiores da Administração Tributária para que, se alguma discricionariedade ainda restar, seja mais fácil o controle do ato que há de ser praticado sempre no interesse da Fazenda Pública.¹⁰⁹

Acertado é tal entendimento, pois é necessário alto conhecimento jurídico para interpretar as situações em que houver dúvidas quanto às pretensões, ou acerca da aplicação da legislação tributária, principalmente quanto às hipóteses cabíveis de transação. Observa-se que subsiste incerteza, ainda, em relação aos conceitos indeterminados, tendo em conta a complexidade das relações tributárias, existindo dúvidas desde o surgimento da norma tributária, se é constitucional, por exemplo. Corrobora pra tal entendimento o fato de que a transação consiste em modalidade excepcional, e que sua utilização minorada no Brasil dificulta ainda mais sua aplicação.

2.4.3 “Determinação” do litígio e extinção do crédito tributário

Por fim, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece, ainda, a necessidade de “determinação” do litígio e a consequente extinção do crédito fiscal, em seu art. 171.

Entretanto, existe divergência se a correta descrição do termo seria determinação ou terminação do litígio. Neste ponto, Arnaldo Sampaio afirma que o legislador empregou a palavra determinação por terminação em claro erro na eleição da expressão.¹¹⁰

Phelippe Toledo afirma que esse posicionamento é corroborado pela interpretação histórica do art. 136º do Projeto do Código Tributário Nacional, que empregava o termo terminação do litígio, ao contrário do que estabelece o atual art. 171º do CTN.¹¹¹

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 114.

¹¹⁰ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária introdução à justiça fiscal consensual**. 2. ed. Belo Horizonte: Editora Forum, 2010. p. 41.

¹¹¹ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.143.

De outro turno, Michelle Camini afirma que o termo determinação do litígio ultrapassa a ideia de encerramento do litígio, pois a norma deve prever a transação como forma de pacificar os conflitos, em que as concessões mútuas podem surgir, tanto para comprovar um fato jurídico, como para interpretar as obras de direito positivo para criar norma aplicável que enseje a extinção do crédito fiscal.¹¹²

O primeiro entendimento parece ser o mais correto, tendo em conta que os arts. 171º e 156º, III, ambos do CTN estabelecem que esse instituto possui o intuito de encerrar o conflito e, conseqüentemente, buscar a arrecadação, a fim de extinguir o crédito tributário. De fato, consiste na tentativa de terminação do litígio.

No que toca à expressão “litígio”, outra discussão parece ter relevância, pois existe divergência em relação ao momento em que surgiria o litígio, se seria apenas no processo judicial ou se também poderia ocorrer quando presente conflito no âmbito administrativo.

Nesse sentido, Werther Botelho Spaniol afirma que somente se verifica litígio no processo contencioso, o qual é judicializado para analisar o caso, por isso o instituto da transação apenas pode ocorrer nos processos judiciais.¹¹³

Hugo de Brito Machado acredita que o litígio pode estar expresso tanto em ação judicial, como no processo administrativo de verificação e cobrança de crédito público, basta que tenha sido impugnado o auto de infração pelo sujeito passivo, por exemplo.¹¹⁴ Paulo de Barros também defende essa hipótese, ao afirmar que o Código Tributário não exigiu a rigorosa observação de termos técnicos, bem como sustenta que a transação na fase administrativa não vislumbra prejuízo algum ao instrumento, nem ao ordenamento jurídico.¹¹⁵

Acredita-se que seja a teoria mais correta, posto que litígio consiste no conflito de interesses. Desta feita, o conflito no âmbito tributário surge antes mesmo da judicialização, sendo decorrentes da impugnação do auto de infração, de divergência na interpretação legislativa, em virtude de discordar da cobrança, por exemplo. Portanto, não se vislumbram motivos para limitação desse instituto apenas no contencioso judicial, na medida em que, desde a publicação de determinada lei, pode surgir o conflito tributário.

¹¹² MICKELBERG, Michelle Camini. **Transação em matéria tributária: fundamentos para uma regulamentação em âmbito federa**. 2018. 201 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. p. 36. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21691>. Acesso em: 15 jul. 2019.

¹¹³ SPANOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.p. 239, apud, BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 413.

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: GUIMARÃES, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 116

¹¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Outra controvérsia surge quanto à vinculação da transação, se somente se admite na forma terminativa ou também para prevenir litígios. Tal dúvida nasce, principalmente, em virtude da disposição do art. 171 do CTN, posto que estabelece resultar em “determinação” do litígio.

Conforme esse entendimento, Phelippe Toledo afirma que o referido artigo não abarcou a transação preventiva, pois estabeleceu esse instituto com a finalidade de extinguir o crédito tributário, pressupondo, assim, a presença de um lançamento constituído. O autor ressalta que a prevenção de conflitos tributários pode ocorrer pela utilização de outros institutos, como a consulta e a denúncia espontânea.¹¹⁶

Já segundo Onofre Alves Batista, cabe a transação preventiva. Poderia ocorrer quando a Administração, não conhecendo precisamente algum elemento fático essencial para o lançamento, realiza um acordo com o contribuinte a fim de efetivar o lançamento acordado. Já o segundo caso, relaciona-se com a interpretação legislativa, como o caso da consulta, em que o contribuinte investiga qual o posicionamento do fisco acerca de determinada matéria jurídica.¹¹⁷ O autor entende, assim, que é permitida também a transação preventiva, citando exemplo em que poderia haver a presença do instituto mesmo antes de estabelecido o *quantum* do crédito.

Entretanto, acredita-se que o primeiro entendimento seja o mais acertado, tendo em vista o que dispõe o texto do Art. 171, CTN, assim como, na medida em que seria arriscado realizar concessões sem processo anterior estabelecido, ainda que administrativo, posto que, como afirma Carlos Yuri Araújo grande parte dos conflitos entre a Administração Tributária e o contribuinte ocorrem em virtude da busca pelo melhor resultado econômico por ambas as partes. Assim, de um lado, objetiva-se a arrecadação, de outro a minoração dos impactos da carga tributária na vida do corpo social.¹¹⁸ Nesse contexto, a figura preventiva poderia gerar ainda mais conflitos, a distorcer, dessa forma, um dos fundamentos desse instituto, qual seja, a diminuição de processos no controle do Poder Judiciário.

Ademais, em relação à extinção do crédito fiscal, já citamos teoria acerca da necessidade de cumprimento do termo de transação para efetiva extinção do crédito e da obrigação fiscal.

¹¹⁶ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.147

¹¹⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 415/417

¹¹⁸ MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 487.

3 ASPECTOS JURÍDICOS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Este capítulo é destinado, inicialmente, à análise da utilização da transação em matéria tributária no Direito interno, tendo em conta que apesar da falta de regulamentação federal desse instituto, alguns Estados e Municípios fazem uso do mesmo. Tal realidade é presente nos Estados de Pernambuco e Rio Grande do Sul, e nos Municípios de Blumenau e Rio de Janeiro.¹¹⁹

Num segundo momento, serão apresentados os possíveis obstáculos para aplicação do instrumento, como a constituição de renúncia de receitas, o princípio da igualdade e legalidade tributária, por exemplo. Ademais é realizado um exame dos dispositivos do Projeto de lei 5.082/2009¹²⁰, apresentando a modalidade de transação nos processos judiciais e administrativos, bem como o procedimento e seus respectivos efeitos.

3.1 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO INTERNO

Alguns Estados e Municípios já aprovaram leis para regulamentar a transação em matéria tributária, a demonstrar, assim, a viabilidade de aplicação desse instrumento alternativo de resolução de controvérsias também no âmbito da União.

3.1.1 Aplicação nos Estados

No Estado de Pernambuco, foi aprovada a Lei Complementar nº 105, de 20 de dezembro de 2007, que fixou alguns instrumentos para diminuir os conflitos de sua

¹¹⁹ Cf. PERNAMBUCO (Estado). **Lei Complementar Nº 105, de 20 de Dezembro de 2007**. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Complementares_Estadual/2007/LCE105_2007.htm. Acesso em: 21 jun. 2019; RIO GRANDE DO SUL (Estado). **Lei Nº 11.475 de 28/04/2000**. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153950>. Acesso em: 21 jun. 2019; BLUMENAU (Município). **Lei Nº 8532, de 13 de Dezembro de 2017**. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/sc/b/blumenau/lei-ordinaria/2017/854/8532/lei-ordinaria-n-8532-2017-dispoe-sobre-transacao-de-creditos-tributarios-e-nao-tributarios-do-municipio-de-blumenau-objeto-de-execucao-fiscal-ajuizada-ate-31122014-ou-de-litigio-judicial-nas-hipoteses-que-especifica-e-da-outras-providencias?q=8532>. Acesso em: 21 jun. 2019; RIO DE JANEIRO (Município). **Lei Nº 5.966 de 22 de Setembro de 2015**. Disponível em: http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/50266Lei%205966_2015.pdf. Acesso em: 21 jun. 2019.

¹²⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 5.082/2009**. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=7C916A04753235910AF8AE55E051CFBC.proposicoesWebExterno1?codteor=648733&filename=PL+5082/2009. Acesso em: 21 jun. 2019.

competência, entre eles, a transação. Note-se que o Decreto n.º 32.549/2008, regulamentador de tal lei foi revogado pelo Decreto n.º 47.086/2019, de 1º de fevereiro de 2019.¹²¹

A lei possibilita a transação tanto em matéria tributária, como para dirimir conflitos de outra natureza. Entretanto, na seara tributária, o legislador determinou que o Estado não pode abrir mão do tributo, juros, multa ou demais acréscimos legais, exceto em duas hipóteses (antes da revogação do Decreto as condições eram cumulativas, mas a partir de 2019 não há mais essa necessidade), quais sejam: a) existência de autorização em lei específica; ou b) versar sobre matéria que envolva súmula, jurisprudência ou decisão em recurso repetitivo do Supremo Tribunal Federal (STF) ou dos Tribunais Superiores que seja desfavorável à fazenda pública. Na última hipótese, o sujeito passivo e seu advogado devem renunciar à eventual direito a verbas de sucumbência, englobando aqui honorários advocatícios, custas e demais ônus de sucumbência, nos termos do art. 8º e parágrafo único do Decreto n.º 47.086/2019.¹²²

Beatriz Biaggi faz ressalva quanto à necessidade de presença de casos em que tivessem os referidos tribunais decidido desfavoravelmente em relação à Fazenda, pois afirma que nas hipóteses em que o ente fazendário restasse vencido, não iria ter interesse do contribuinte no pagamento do tributo.¹²³ Nesse sentido, observa-se um avanço, tendo em conta que agora existe possibilidade de dispensa de tributo ou outros encargos legais também se houver autorização em lei específica e não apenas quando a Fazenda restar vencida no entendimento dos tribunais superiores ou STF.

A transação pode ser judicial ou extrajudicial, e a autoridade competente é o Procurador Geral do Estado, com base em parecer circunstanciado, a partir da observância de interesse público, vantagem financeira e conveniência. Deve, ainda, elaborar parecer e, ao apresentar ao dirigente imediato, que, ao concordar, submeterá ao Procurador Geral. Ademais, em alguns casos, necessita de manifestação anterior da entidade interessada ou dirigente do órgão, da Secretaria de Administração e da Câmara de Programação Financeira.¹²⁴

¹²¹ Cf. PERNAMBUCO (Estado). **Decreto Nº 47.086, de 1º de Fevereiro de 2019**. Pernambuco, 01 fev. 2019. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2019/Dec47086_2019.htm. Acesso em: 21 jun. 2019.

¹²² Ibidem

¹²³ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 109. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2019.

¹²⁴ Art. 5º e §§, 1º, 2º, 3º e 4º, do decreto. (PERNAMBUCO (Estado). **Decreto Nº 47.086, de 1º de Fevereiro de 2019**. Pernambuco, Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2019/Dec47086_2019.htm. Acesso em: 21 jun. 2019.)

Acrescente-se que compete à Procuradoria-Geral do Estado preparar o termo de transação, com precisão das obrigações recíprocas das partes, inclusive em relação às verbas sucumbenciais e despesas processuais, quando presentes, conforme dispõe o art. 6º do decreto citado.¹²⁵ Ressalta-se que nas transações que impliquem obrigação pecuniária ao Estado ou reconhecimento de débitos por ele, é obrigatória a publicação da sentença ou de extrato dos termos do acordo na imprensa oficial. Entretanto, Phelippe Toledo esclarece a necessidade de publicação, também, das hipóteses que resultem em renúncia de receitas, assim como, que a publicação não contenha apenas o extrato, mas todos os termos e condições acordados, a fim de garantir obediência ao princípio da publicidade.¹²⁶

Vislumbra-se, nesse sentido, que a lei que irá regulamentar a transação deve garantir a publicidade a partir de publicação de como foi pactuada a transação, bem como seus termos para garantir que a população possa efetivamente fiscalizar o cumprimento das obrigações acordadas, bem como a maneira de cobrança do crédito.

A transação tributária já é realidade, também, do Estado do Rio Grande do Sul, a partir Lei nº 11.475/2000, que alterou a Lei nº 6.537/1973. Essa legislação fixou a transação como forma de extinção do crédito fiscal, ao dispor que o pagamento total deve ser realizado em moeda nacional, e, caso haja saldo remanescente, deverá ser quitado em momento único, de forma integral, exceto no caso de existir moratória, quando é concedida uma prorrogação ou um novo prazo para satisfazer a obrigação.¹²⁷

Assim, é delegada a competência ao Procurador-Geral do Estado para transacionar acerca da totalidade ou parte do crédito tributário. Aqui, a transação consiste basicamente em redução de multa em duas hipóteses: na primeira, o contribuinte ajuíza ação e, caso sobrevenha decisão desfavorável, não apresenta recurso e paga integralmente o valor devido no prazo de 30 dias; no segundo caso, pode haver diminuição de 20% da multa quando o devedor inscrito em dívida ativa não oferecer embargos à execução fiscal, com a realização do pagamento no lapso equivalente ao prazo do para interpor o recurso citado.¹²⁸

Além disso, não é qualquer sujeito passivo que pode propor as espécies de extinção estabelecidas na lei. Entre os impedidos de apresentar a proposta de transação, encontram-se

¹²⁵ PERNAMBUCO (Estado). **Decreto Nº 47.086, de 1º de Fevereiro de 2019**. Pernambuco, Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2019/Dec47086_2019.htm. Acesso em: 21 jun. 2019.

¹²⁶ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.p.184

¹²⁷ Art. 114, II e § 1º, Lei 11.475/00. (RIO GRANDE DO SUL (Estado). **Lei Nº 11.475 de 28/04/2000**. Rio Grande do Sul, Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153950>. Acesso em: 21 jun. 2019).

¹²⁸ Art. 131 e 132, Lei 11.475/00. (RIO GRANDE DO SUL (Estado). **Lei Nº 11.475 de 28/04/2000**. Rio Grande do Sul, Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153950>. Acesso em: 21 jun. 2019).

aqueles que tenham cometido fraude contra credores ou crime contra a ordem tributária.¹²⁹ A apresentação de proposta não possui o condão de suspender a execução fiscal nem se caracteriza como recolhimento do crédito público. E o simples oferecimento da transação já implica em renúncia tanto em recursos na esfera administrativa, quanto na judicial.¹³⁰

Entende-se que, apesar do intuito positivo da lei, aqui não consiste efetivamente no instituto da transação, na medida em que não há grande espaço para acordos, apenas haverá transação quando as partes concordarem em abrir mão de alguma pretensão, nos exatos termos da lei. Mas, não há margem para estabelecimento de benefícios e de condições pelas partes, referindo-se basicamente a situações de redução de multas. Assim, a futura lei autorizadora no âmbito federal deverá garantir efetivamente o acordo mútuo, e não a mera adesão.

3.1.2 Aplicação nos Municípios

No município de Blumenau, no estado de Santa Catarina, vislumbra-se um modelo de transação, com fulcro na Lei nº 8532, de 13 de dezembro de 2017. Faz-se referência à possibilidade de celebrar transação de créditos tributários e não tributários, de execuções fiscais propostas até 31/12/14 ou de conflitos judiciais, cujo débito não ultrapasse 40 salários mínimos no momento da transação.¹³¹ Segundo Cleide Regina, procuradora do município de Blumenau, seria uma fusão das regras do instituto da transação estabelecido no art. 171 e 156, II, CTN, com as regras gerais de autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública, disposta na Lei 13.140/2015.¹³² Delegou-se a competência à Câmara de Transação para realização dessa composição, com atribuição exclusiva para propor e analisar o pedido de transação realizado pelo contribuinte.¹³³ Para apresentação de proposta, é necessário que o

¹²⁹ Art. 119, Lei 11.475/00. (RIO GRANDE DO SUL (Estado). **Lei Nº 11.475 de 28/04/2000**. Rio Grande do Sul, Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153950>. Acesso em: 21 jun. 2019).

¹³⁰ Art. 115, parágrafo único, Lei 11.475/00. (RIO GRANDE DO SUL (Estado). **Lei Nº 11.475 de 28/04/2000**. Rio Grande do Sul, Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153950>. Acesso em: 21 jun. 2019).

¹³¹ Art. 1º e § 3º, Lei nº 8.532/2017. (BLUMENAU (Município). **Lei Nº 8532, de 13 de Dezembro de 2017**. Blumenau, Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/sc/b/blumenau/lei-ordinaria/2017/854/8532/lei-ordinaria-n-8532-2017-dispoe-sobre-transacao-de-creditos-tributarios-e-nao-tributarios-do-municipio-de-blumenau-objeto-de-execucao-fiscal-ajuizada-ate-31122014-ou-de-litigio-judicial-nas-hipoteses-que-especifica-e-da-outras-providencias?q=8532>. Acesso em: 22 jun. 2019).

¹³² POMPERMAIER, Cleide Regina Furlani. **Transação tributária é realidade em Blumenau e modelo pode ser replicado**. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-29/cleide-pompermaier-transacao-tributaria-realidade-blumenau>. Acesso em: 26 jul. 2019.

¹³³ Art. 1º, § 2º, Lei nº 8.532/2017. (BLUMENAU (Município). **Lei Nº 8532, de 13 de Dezembro de 2017**. Blumenau, Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/sc/b/blumenau/lei-ordinaria/2017/854/8532/lei-ordinaria-n-8532-2017-dispoe-sobre-transacao-de-creditos-tributarios-e-nao-tributarios-do-municipio-de->

sujeito passivo possa transacionar créditos com o referido ente apenas uma vez, com o requisito de não for réu ou condenado por crime contra a ordem tributária.¹³⁴

Os procuradores que atuarão no instituto devem possuir reputação ilibada, notório saber em matéria tributária, exercer a sua função por mais de cinco anos, assim como demonstrar habilitação nos casos de mediação e transação, o que facilita a interpretação correta das hipóteses autorizadas para realização do instituto (art. 5º da lei citada).¹³⁵ Apenas pode haver responsabilização desses agentes, no âmbito administrativo ou penal, quando restar comprovado dolo ou fraude através de processo administrativo disciplinar ou ação penal.¹³⁶ Elogia-se também esse dispositivo, pois a responsabilização desenfreada poderia comprometer a utilização do instituto.

Além disso, o art. 9º do texto legal estabelece diversos requisitos subjetivos que serão essenciais para análise de descontos outorgados por esse instrumento, a partir de pontuação em tabela de 0 a 5, quais sejam, o histórico fiscal do sujeito passivo, a probabilidade de êxito do município na ação, a economicidade da medida adotada, o entendimento dos tribunais superiores bem como súmulas e recursos repetitivos que tratam do objeto da discussão, dentre outros.¹³⁷ A análise de condições subjetivas é essencial para uma verificação minuciosa das características dos devedores que podem transacionar com o Poder Público, a servir, ainda, para concretização de um histórico, tanto dos casos em que podem ser realizados esse tipo de acordo, quanto das vantagens obtidas com a transação.

Assim, pode haver desde 100% (cem por cento) de desconto na multa e nos juros, e até 70% (setenta por cento) de desconto no tributo principal. Esses descontos serão fundamentados e importará, ainda, a verificação do grau de possibilidade de êxito por parte do

blumenau-objeto-de-execucao-fiscal-ajuizada-ate-31122014-ou-de-litigio-judicial-nas-hipoteses-que-especifica-e-da-outras-providencias?q=8532. Acesso em: 22 jun. 2019).

¹³⁴ Art. 2, §§ 1º e 2º, Lei n.º 8532/17. (BLUMENAU (Município). **Lei Nº 8532, de 13 de Dezembro de 2017**. Blumenau, Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/sc/b/blumenau/lei-ordinaria/2017/854/8532/lei-ordinaria-n-8532-2017-dispoe-sobre-transacao-de-creditos-tributarios-e-nao-tributarios-do-municipio-de-blumenau-objeto-de-execucao-fiscal-ajuizada-ate-31122014-ou-de-litigio-judicial-nas-hipoteses-que-especifica-e-da-outras-providencias?q=8532>. Acesso em: 22 jun. 2019).

¹³⁵ Corroborando com o entendimento anteriormente citado de Hugo de Brito Machado, porquanto esse instituto implica certa margem de discricionariedade, sendo essencial que autoridade preparada e possuidora de conhecimento jurídico a realize.

¹³⁶ Art. 6º, parágrafo único, Lei n.º 8532/17. (BLUMENAU (Município). **Lei Nº 8532, de 13 de Dezembro de 2017**. Blumenau, Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/sc/b/blumenau/lei-ordinaria/2017/854/8532/lei-ordinaria-n-8532-2017-dispoe-sobre-transacao-de-creditos-tributarios-e-nao-tributarios-do-municipio-de-blumenau-objeto-de-execucao-fiscal-ajuizada-ate-31122014-ou-de-litigio-judicial-nas-hipoteses-que-especifica-e-da-outras-providencias?q=8532>. Acesso em: 22 jun. 2019).

¹³⁷ BLUMENAU (Município). **Lei Nº 8532, de 13 de Dezembro de 2017**. Blumenau, Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/sc/b/blumenau/lei-ordinaria/2017/854/8532/lei-ordinaria-n-8532-2017-dispoe-sobre-transacao-de-creditos-tributarios-e-nao-tributarios-do-municipio-de-blumenau-objeto-de-execucao-fiscal-ajuizada-ate-31122014-ou-de-litigio-judicial-nas-hipoteses-que-especifica-e-da-outras-providencias?q=8532>. Acesso em: 22 jun. 2019.

município no conflito. Além dos descontos, pode haver parcelamento em até seis vezes.¹³⁸ Aqui, diferencia-se da transação proposta no Estado do Rio Grande do Sul, em que o pagamento necessariamente precisa ser integral.

O termo da transação será produzido pelos Procuradores da Câmara de Transação, com a assinatura das partes da obrigação, e será submetido à homologação judicial, posteriormente à oitiva do Ministério Público.¹³⁹ A assinatura interrompe a prescrição. Entretanto, a transação só extingue o crédito fiscal após homologação, cumprimento total das obrigações e requisitos acordados no respectivo termo. Ressalta-se que a ausência de homologação possui como efeito a nulidade do acordo.¹⁴⁰

Segundo notícia do jornal Valor Econômico, o município de Blumenau conseguiu arrecadar, em 3 meses de implantação do instrumento, R\$ 320 mil reais para os cofres públicos, em 93 audiências.¹⁴¹ Desta feita, a participação na Administração Tributária e a desburocratização são consubstanciados como garantidores dos princípios da economia e eficiência.

A transação tributária também possui regulamentação no município do Rio de Janeiro, a partir da Lei nº 5.966 de 22 de setembro de 2015, constituindo-se como uma legislação ampla, se comparada a de outros municípios e estados, que engloba 50 artigos e estabelece modalidades de transação e outras formas de resolução do litígio, como a compensação.¹⁴²

Segundo o Art. 1º, § 3º, desta lei¹⁴³ a transação culminará em resolução total ou parcial do litígio, desde que tenha por matéria o crédito fiscal discutido na via judicial ou administrativa, sendo ou não objeto de certidão de dívida ativa, demonstrando que pode

¹³⁸ Art. 10, § 1º e 2º 3º, Lei nº 8532/17. (BLUMENAU (Município). **Lei Nº 8532, de 13 de Dezembro de 2017**. Blumenau, Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/sc/b/blumenau/lei-ordinaria/2017/854/8532/lei-ordinaria-n-8532-2017-dispoe-sobre-transacao-de-creditos-tributarios-e-nao-tributarios-do-municipio-de-blumenau-objeto-de-execucao-fiscal-ajuizada-ate-31122014-ou-de-litigio-judicial-nas-hipoteses-que-especifica-e-da-outras-providencias?q=8532>. Acesso em: 22 jun. 2019).

¹³⁹ Art. 14, § 3º e 4º, Lei nº 8532/17. (BLUMENAU (Município). **Lei Nº 8532, de 13 de Dezembro de 2017**. Blumenau, Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/sc/b/blumenau/lei-ordinaria/2017/854/8532/lei-ordinaria-n-8532-2017-dispoe-sobre-transacao-de-creditos-tributarios-e-nao-tributarios-do-municipio-de-blumenau-objeto-de-execucao-fiscal-ajuizada-ate-31122014-ou-de-litigio-judicial-nas-hipoteses-que-especifica-e-da-outras-providencias?q=8532>. Acesso em: 22 jun. 2019).

¹⁴⁰ Art. 17, 18 e 19, Lei 8532/17. (BLUMENAU (Município). **Lei Nº 8532, de 13 de Dezembro de 2017**. Blumenau, Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/sc/b/blumenau/lei-ordinaria/2017/854/8532/lei-ordinaria-n-8532-2017-dispoe-sobre-transacao-de-creditos-tributarios-e-nao-tributarios-do-municipio-de-blumenau-objeto-de-execucao-fiscal-ajuizada-ate-31122014-ou-de-litigio-judicial-nas-hipoteses-que-especifica-e-da-outras-providencias?q=8532>. Acesso em: 22 jun. 2019).

¹⁴¹ BAETA, Zínia. Blumenau negocia dívidas diretamente com contribuintes. **Valor Econômico**. São Paulo, p. 1-1. ago. 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/5728843/blumenau-negocia-dividas-diretamente-com-contribuintes>. Acesso em: 26 jul. 19.

¹⁴² RIO DE JANEIRO (Município). **Lei Nº 5.966 de 22 de Setembro de 2015**. Disponível em: http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/50266Lei%205966_2015.pdf. Acesso em: 23 jun. 2019.

¹⁴³ RIO DE JANEIRO (Município). **Lei Nº 5.966 de 22 de Setembro de 2015**. Disponível em: http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/50266Lei%205966_2015.pdf. Acesso em: 23 jun. 2019.

ocorrer também no âmbito administrativo. Ressalta-se que no caso de êxito na transação de crédito tributário que ainda não foi inscrito em dívida ativa, poderá ser reduzido até sessenta por cento nos acréscimos moratórios e multas, a depender do momento em que foi quitado o débito.¹⁴⁴

Entretanto, apenas as dívidas que envolvam controvérsias ou interpretação de lei que trate de obrigação tributária conflituosa, podem ser discutidas por esse meio.¹⁴⁵ Facultou-se à Secretaria Municipal da Fazenda, através da Câmara Gestora de Transações Tributárias, a análise das propostas de aplicação desse instrumento (art. 2º e 16º da lei), competindo ao Secretário-Chefe da Secretaria Executiva de que trata, emitir o juízo de admissibilidade em relação às condições dispostas nesta legislação¹⁴⁶, a demonstrar a disposição de autoridade competente para autorizar o instrumento, consoante o art. 171, parágrafo único do CTN.

A legitimação da transação precisa de confissão do débito restante e renúncia do contribuinte ao direito discutido em via judicial ou administrativa (art. 9º da referida lei). Evidenciando-se que se houver admissibilidade da proposta, o referido Secretário-Chefe pode suspender o processo seja administrativo ou fiscal. Após essa aceitação as partes terão o prazo de 90 dias para assegurar a resolução da lide, podendo mediante entendimento da Administração prorrogar tal lapso temporal (art. 19, § 1º da referida lei).¹⁴⁷

A lei estabelece ainda as modalidades de transação, sendo duas: a primeira, caracteriza-se pela transação administrativa individualizada, em que é permitida a participação de contribuintes que não tenham efetivado transação nos últimos cinco anos sobre o mesmo objeto; a segunda, transação administrativa por adesão, quando os sujeitos passivos se encaixam em determinada hipótese, sendo essencial também a necessidade de admitir que existem débitos contra este (arts. 24 e 26, Lei nº 5.966/15).¹⁴⁸

Tal legislação pode servir de exemplo para a transação em âmbito municipal, estadual e federal, na medida em que estabelece de forma minuciosa qual o seu procedimento, as autoridades administrativas participantes, bem como seus efeitos.

¹⁴⁴ Art. 5, § 1º, Lei nº 5.966/15. (RIO DE JANEIRO (Município). **Lei Nº 5.966 de 22 de Setembro de 2015**. Disponível em: http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/50266Lei%205966_2015.pdf. Acesso em: 23 jun. 2019).

¹⁴⁵ Art. 5, I e II, Lei nº 5.966/15. (RIO DE JANEIRO (Município). **Lei Nº 5.966 de 22 de Setembro de 2015**. Disponível em: http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/50266Lei%205966_2015.pdf. Acesso em: 23 jun. 2019).

¹⁴⁶ RIO DE JANEIRO (Município). Lei Nº 5.966 de 22 de Setembro de 2015. Disponível em: http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/50266Lei%205966_2015.pdf. Acesso em: 23 jun. 2019.

¹⁴⁷ RIO DE JANEIRO (Município). **Lei Nº 5.966 de 22 de Setembro de 2015**. Disponível em: http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/50266Lei%205966_2015.pdf. Acesso em: 23 jun. 2019.

¹⁴⁸ RIO DE JANEIRO (Município). **Lei Nº 5.966 de 22 de Setembro de 2015**. Disponível em: http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/50266Lei%205966_2015.pdf. Acesso em: 23 jun. 2019.

Isto posto, observa-se que a transação em matéria tributária está presente no direito brasileiro, existindo, inclusive, leis municipais e estaduais que regulam a temática, bem como entendimento jurisprudencial sedimentado na jurisprudência acerca de sua utilização. Entretanto, essas legislações ainda são limitadas, porquanto algumas vezes expressam mero caso de adesão e não de negociação em si, como deve ocorrer com a transação. Assim, apesar de servir de espelho para uma posterior regulamentação federal, da mesma forma a futura lei de competência da União poderá servir como modelo para Estados e Municípios que ainda não possuem legislação nesse sentido, assim como para corrigir alguns aspectos negativos já observados pelas leis anteriormente reguladas.

3.2. CRÍTICAS À TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Inicialmente, cumpre ressaltar que a tributação atual consiste num poder-dever, através de mecanismos que propiciam a arrecadação de valores necessários para o exercício das atribuições estatais, o que culminam em altos custos. Assim, sustenta-se que, em regra, o administrador não pode dispensar a exigência em caráter compulsório de tributo dos contribuintes.¹⁴⁹

A partir da característica compulsória do tributo, surgem várias críticas acerca da possibilidade de realização de acordo que o envolva, dentre eles a existência do pressuposto da vedação de renúncias estabelecida pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a necessidade de tratamento igual aos administrados, bem como de garantir a supremacia do interesse público e do respeito à vinculação da atividade administrativo-tributária.

3.2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal e vedação de renúncias

O primeiro obstáculo citado é a incompatibilidade da transação tributária com o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), pois existe entendimento de que a utilização da referida medida consiste em renúncia de receitas. Inicialmente, cumpre-se analisar as hipóteses que constituem renúncia de receitas. Dentre elas, encontram-se a anistia, a remissão, a alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que equivalham a tratamento diferenciado,

¹⁴⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 27

nos termos do art. 14, § 1º da Lei Complementar nº 101/2000. Assim, não trata de forma expressa do instituto da transação.¹⁵⁰

Entretanto, Phelippe Toledo afirma que a simples ausência de tratamento expresso pelo texto não inviabiliza a sua inclusão como renúncia de receitas, vez que não constitui disposição taxativa, assim como existe divergência se a transação poderia estar incluída na expressão “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, pois a minoração parcial do valor principal e acessórios do tributo poderia resultar em tratamento tributário diferenciado.¹⁵¹ Observa-se, assim, contradição quanto ao entendimento dos doutrinadores em relação à temática, como se expende.

Hugo de Brito Machado elucida que a transação não constitui renúncia por duas razões. A primeira, porque a presença da bilateralidade como seu pressuposto essencial impede o enquadramento como privilégio, e, conseqüentemente, na hipótese “outro benefício”. A segunda, em virtude do elemento teleológico, pois o art. 14 da lei em comento impede que sejam concedidas vantagens aos administrados sem fundamento. Todavia, um dos elementos essenciais é a dúvida em relação à dívida e seu objetivo é finalizar o conflito. Por outro lado, a LRF não busca evitar a conclusão do litígio, entretanto, afirma que, presente situação que consista em benefício, pode ser enquadrado no art. 14 § 1º, LRF, e, portanto, segue tal regra.¹⁵²

Assim, diferente do que ocorre na transação, as hipóteses do artigo em comento não necessitam de anuência, ou seja, de manifestação de ambas as partes da relação, e, por isso, não seria razoável a confusão de tais medidas.

Onofre Alves Batista¹⁵³ pontua que quando a transação administrativo-tributária possuir como matéria incerteza objetiva, existe risco quanto à arrecadação do crédito, por isso, não constitui renúncia de receitas. Por outro lado, quando esse instrumento resultar em perdão de tributo ou penalidades dotada de certeza, necessita de lei específica¹⁵⁴, assim como

¹⁵⁰ BRASIL. **Lei Complementar Nº 101, de 4 de Maio de 2000**. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 39 jul. 2019.

¹⁵¹ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.164.

¹⁵² MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 119.

¹⁵³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 429

¹⁵⁴ A despeito do que estabelece o Art. 150, § 6º, CF que vincula a necessidade de lei específica nas hipóteses de redução de tributos, isenção, remissão e anistia, por exemplo, ou seja, situações em que presentes exonerações do fisco. Nesse ponto, importante ressaltar que o STF, na ADI nº 2.405-MC/RS proposta contra a constitucionalidade da Lei nº 11.475 de 2000, entendeu que a transação não viola o referido dispositivo constitucional, pois constitui meio de extinção da dívida, distinguindo-se de benefício fiscal, pois não é concedido de forma unilateral. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Ação Direta de

deve ser submetido ao art. 165, § 6º, CF¹⁵⁵ e à Lei de Responsabilidade Fiscal. Ressalta-se que nem sempre a transação é aplicada em hipóteses de incerteza jurídica.

Segundo Heleno Taveira Torres, a partir da Lei Geral de Transação, observa-se que o referido instituto não se caracteriza como renúncia de receitas, constitui objetivo oposto, pois fortalece os benefícios de tutela do crédito fiscal, a fim de ser evidenciado como um método mais rápido e econômico, se comparado aos litígios no âmbito administrativo e judicial.¹⁵⁶

Entende-se, portanto, que deve ser analisada a finalidade da transação. Se implicar em renúncia de receitas, deve respeitar o art. 14 da LRF, como no caso de observar tratamento diferenciado aos contribuintes.¹⁵⁷ Em outras palavras, é essencial comprovação de que a transação se encontra acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, bem como obedece as especificidades da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que se vislumbra na lei orçamentária e que não prejudicará as metas e resultados dispostos na LDO.¹⁵⁸

De outro turno, acredita-se que a maioria das hipóteses não irão constituir tal objetivo. Em primeiro lugar, deve-se considerar que a transação não constitui renúncia de receitas, nem se caracteriza como um benefício fiscal. Em relação ao benefício fiscal, que culminaria em renúncia nos parâmetros da LRF, é certo que a transação promove concessões recíprocas e, na parte que cabe ao fisco, essas concessões geralmente, implicam em renúncia de parte do crédito, seja da obrigação principal ou acessória. Assim, há uma renúncia do valor que poderia ser recebido. Mas, não é uma renúncia nos mesmos moldes do que é descrito na LRF, conforme se demonstrará. Além disso, em contrapartida, como afirma Priscilla Faricelli, a

Inconstitucionalidade nº 2405. **ADI 2405 Mc / Rs - Rio Grande do Sul**. Brasília. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347580>. Acesso em: 30 jul. 2019).

¹⁵⁵ Art. 165, § 6º, CF: O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 set. 2019).

¹⁵⁶ TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso** Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 308

¹⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 120

¹⁵⁸ ART. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do Art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. (BRASIL. **Lei Complementar Nº 101, de 4 de Maio de 2000**. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 30 jul. 2019).

transação implica em economia do Estado e consequente arrecadação imediata, a partir da efetivação dos termos acordados,¹⁵⁹ o que caracteriza benefício também para o Poder Público.

No que toca à possibilidade de caracterizar um benefício fiscal, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou, quando do julgamento da ADI nº 2.405 RS, que a transação não constitui um benefício fiscal, senão vejamos:

Patente, entretanto, que a transação, meio de extinção do débito tributário, não se confunde com benefício fiscal, não estando sujeita, por isso, ao dispositivo constitucional invocado nem a autorização em Convenio. A transação, por outro lado, implica, sempre, a redução da exigência fiscal ou de seus acessórios, tendo, no caso, por contrapartida, a realização imediata do débito tributário, resultado nem sempre alcançado na via judicial.¹⁶⁰

Em segundo lugar, importa destacar que há um litígio em curso, seja na via judicial ou administrativa. Não há certeza jurídica quanto à exigibilidade daquele tributo. Assim, enquanto na LRF o que se busca é evitar que um gestor aprove leis que poderão impactar o fluxo de caixa dos entes públicos, solicitando que ele, por exemplo, adote medidas compensatórias na transação, não caberia falar em renúncia que afetaria o fluxo de caixa, porquanto a questão esteja sob litígio, ou seja, o fisco não tem garantia de que o valor entraria no cofre.

Desta feita, a transação não constitui um instituto de desoneração que poderia impactar no fluxo de caixa que existe no orçamento público, na medida em que a dívida ativa não representa uma liquidez alta ou uma arrecadação normal do governo, apesar de que em algum momento aqueles valores poderiam ser arrecadados. Mas, o que compõe a maioria dos recursos públicos são os valores pagos espontaneamente, não aqueles que se encontram em conflito. A estimativa de renúncia está mais relacionada ao crescimento econômico, inflação ou alteração de alíquotas de impostos, pois irão impactar no fluxo de arrecadação do ano seguinte, devendo, por isso, estarem descritos na LDO, com fulcro na LRF.

Corroborar esse entendimento o baixo nível de recuperabilidade anual do estoque da dívida. É certo que as inscrições em dívida geram um fluxo financeiro para o governo, contudo esse fluxo é muito pequeno. Por exemplo, no ano de 2018, a recuperação dos créditos em dívida ativa totalizou um importe de R\$ 23.885.795.062,37 (vinte e três bilhões, oitocentos e oitenta e cinco milhões, setecentos e noventa e cinco mil, sessenta e dois reais e

¹⁵⁹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.p. 155. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/pt-br.php>. Acesso em: 17 jul. 2019.

¹⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Adi 2405 Mc / Rs - Rio Grande do Sul nº 2405. Relator: Min. CARLOS BRITTO. Brasília, . Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347580>. Acesso em: 30 jul. 2019.

trinta e sete centavos) aos cofres públicos e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, aplicando-se essa quantia ao estoque dos créditos da dívida ativa da união, que totaliza 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), resulta num percentual aproximado de 1,08 % de índice de êxito na recuperação da referida dívida nesse ano.¹⁶¹

Outro dado importante é que segundo o relatório em comento o índice de êxito nesse tipo de cobrança, levando-se em consideração os créditos inscritos nos últimos cinco anos, foi de 22,13%, mas nesse cálculo não foram considerados apenas os créditos já recuperados, como também os que se encontram parcelados e garantidos. Acrescente-se que não foi utilizado como base de cálculo o montante dos débitos inscritos em dívida ativa da união, e sim os valores em cobrança no lapso temporal anteriormente citado.¹⁶²

Em relação à garantia, após a citação, o sujeito passivo possui 5 dias para pagar o débito ou garantir a execução, com multa, juros e seus respectivos encargos, nos termos do Art. 8 da Lei 6830/80. Entretanto, observa-se que garantido o juízo o devedor tem 30 dias para opor ação de embargos à execução (art. 16, I, II e III, da lei em comento), assim, grande parte dos débitos que se encontram garantidos também possuem recursos pendentes de julgamento.¹⁶³ No mesmo sentido, os débitos que estão suspensos por parcelamento também não foram totalmente quitados, mas são considerados nessa pesquisa. Apesar de constituírem um avanço à resolução do crédito, muitos parcelamentos não são concluídos, e as ações com débitos garantidos podem ser julgadas em favor do executado, se presentes os embargos.

Assim, entende-se que, em regra, esse instituto não constitui renúncia de receitas nos termos do que dispõe a LRF, pois não se evidencia na transação as peculiaridades do benefício que essa lei busca tutelar, tendo em conta a reciprocidade nas concessões e a economia gerada à União; ademais, sua utilização não tem um impacto significativo no fluxo de caixa do governo. Em consequência, não precisaria seguir os moldes do Art. 14 da LRF, nem estar descrita na LDO, a qual deve conter todos os benefícios fiscais que irão impactar em renúncia de receitas.

¹⁶¹ AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do et al. **PGFN em números: edição 2019**. Brasília: Ana Paula de Sá - Acom, 2019. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf. Acesso em: 11 ago. 2019.

¹⁶² Ibidem

¹⁶³ BRASIL. **Lei no 6.830, de 22 de Setembro de 1980..** Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm. Acesso em: 10 ago. 2019.

Fortalece esse entendimento o fato de que a transação também é utilizada nos casos em que há dúvidas quanto à legalidade da cobrança da dívida, como também quando importa apenas em dilação de um prazo recursal, por exemplo, o que não resultaria em renúncia.

Isto posto, quando não constituir renúncia de receitas, não se faz necessário que haja observância de todos os requisitos impostos na Lei Complementar n.º 101/2000, pois o excesso de burocracia poderia atrapalhar a utilização do instituto na prática,¹⁶⁴ e, inclusive, obstar um dos seus pressupostos, qual seja, a celeridade. Ademais, a LRF não impede a aplicação desse instituto, pois é garantidor do interesse público.¹⁶⁵

3.2.2. Princípio da vinculação

O princípio da vinculabilidade da tributação está expresso no Art. 3º e no Art. 142, parágrafo único, do CTN. O primeiro dispositivo afirma que os tributos serão cobrados mediante atividade plenamente vinculada, enquanto o segundo dispõe que “*a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*”.

A doutrina dominante entende que no âmbito tributário, os atos deverão ser vinculados, sob o fundamento da existência desse princípio. Entretanto, na atuação da administração, também se opera através de atos discricionários, que são muito frequentes.¹⁶⁶

Assim, Luciano Amaro afirma que o surgimento da obrigação tributária independe da vontade do agente fiscal, assim como o administrador tributário não pode escolher como será realizada a tributação.¹⁶⁷ Assim, surge uma crítica à possibilidade de transação, em virtude da ausência de margem de escolha do administrador quanto ao surgimento da obrigação tributária, bem como da vinculação dos administradores ao exercício de cobrança do crédito.

Entretanto, Arnaldo Godoy afirma ser essencial uma análise mais pragmática do interesse público. Desta feita, apesar da obrigatoriedade do lançamento do crédito e sua consequente cobrança, cogita-se uma discricionariedade composta, em virtude do controle de resultados, não do controle de procedimentos. Afirma, ainda, que no direito público toda atuação só é autorizada de acordo com o que a lei estabelece. Em favor da transação, tem-se o

¹⁶⁴ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.p.166

¹⁶⁵ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.p. 155. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/pt-br.php>. Acesso em: 17 jul. 2019.

¹⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹⁶⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 137

fato de que seria criada por lei. Ademais, o próprio interesse público seria resguardado a partir da criação de um instrumento de cobrança mais rápido e eficaz.¹⁶⁸

Hugo de Brito defende, ainda, que a antinomia apontada entre o Art. 3º e o Art. 171º do CTN seria apenas aparente, vez que o primeiro dispositivo estabelece uma prescrição geral, enquanto o segundo trata de uma regra especial, a qual convive com a regra geral sem inviabilizá-la, resolvendo o possível impedimento pelo critério da especialidade.¹⁶⁹

Concorda-se com o entendimento de que o Art. 3º do CTN não visa impedir a transação fiscal, mas, ainda que se venha a admitir a impossibilidade quanto aos tributos, tal vedação não alcança os juros e multa, pois não inclui a sanção por ato ilícito.¹⁷⁰

Considera-se, ainda, em que pese o entendimento da vinculação absoluta do lançamento e cobrança do crédito, que na lei existem diversas formas de relativização, como a anistia e remissão. Portanto, sustenta-se que esse princípio não é absoluto, mas da mesma forma que os institutos acima citados devem respeitar os critérios estabelecidos em lei, assim também deve ocorrer com a transação. A discricionariedade não é unilateral, deve ser sempre pautada e limitada por lei, a impedir o tratamento discriminatório e a arbitrariedade. A disponibilidade encontra-se prevista no próprio CTN, quando permite a anistia, por exemplo, a retirar, portanto, o caráter absoluto da atividade plenamente vinculada.

3.2.3. Isonomia

O princípio da igualdade encontra-se expresso no Art. 5º da CF.¹⁷¹ Já no Direito Tributário, encontra-se disposto no Art. 150. II, do CTN, *in verbis*:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;¹⁷²

¹⁶⁸ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária introdução à justiça fiscal consensual**. 2. ed. Belo Horizonte: Editora Forum, 2010.p. 140-141.

¹⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 113-114.

¹⁷⁰ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.161.

¹⁷¹ Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 set. 2019).

¹⁷² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 set. 2019.

Existe na doutrina entendimento no qual a transação violaria a igualdade, pois poderia o Fisco atribuir procedimentos diferentes para os devedores, tendo em conta sua natureza individualizada, assim como em virtude da discricionariedade atribuída aos administradores quando da aceitação dos termos do acordo e da análise de cada pedido.¹⁷³

Entretanto, há casos em que o legislador pode tratar desigualmente os iguais, sem violar tal princípio, como nos casos de extrafiscalidade e do poder de polícia.¹⁷⁴ Nesse sentido, Lídia Maria e Hendrick Pinheiro defendem que programas de transação tributária podem ser implantados como instrumento extrafiscal com o intuito de reconduzir os devedores a uma situação de regularidade econômica. Assim, a justificativa para o tratamento desigual para os devedores que irão aderir ao programa de transação em relação aos contribuintes que se encontram em dia com o fisco é o valor socialmente relevante que fundamentou a criação do referido instituto.¹⁷⁵

Oswaldo Othon afirma que no âmbito tributário as transações devem possibilitar a utilização daquilo que foi acordado para casos idênticos ou extremamente semelhantes, a fim de respeitar o disposto nos Arts. 5º, *caput*, e 150, II, da CF, sendo essencial para aplicação uniforme, a publicidade no que tange à transparência, permitindo o controle desse instituto.¹⁷⁶ Assim, não implica em ofensa ao princípio em comento o tratamento desigual destinado aos contribuintes, desde que ocorra em razão de circunstâncias que fundamentem a transação, principalmente se essas oportunidades sejam asseguradas aos administrados que se encontrem em casos idênticos.¹⁷⁷

Carlos Yuri Araújo defende a necessidade de existência de banco de dados com as hipóteses em que foram utilizadas a transação, senão vejamos:

[...] Ainda nesse campo, de bom alvitre determinar no corpo da própria lei a criação de um banco de dados contendo os *leading cases* submetidos à transação, descrevendo as situações concretas e as soluções acordadas. Este banco de dados

¹⁷³ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.167.

¹⁷⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p.108.

¹⁷⁵ RIBAS, Lídia Maria; PINHEIRO, Hendrick. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO POLÍTICA PÚBLICA E A IMPORTÂNCIA DO GASTO TRIBUTÁRIO COMO CRITÉRIO DE CONTROLE. **Nomos Revista do Programa de Pós-graduação em Direito-ufc**, Fortaleza, v. 38, n. 2, p.1-12, jun. 2018. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/31502/95972>. Acesso em: 31 jul. 2019.

¹⁷⁶ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 56

¹⁷⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 133

serviria para homogeneizar a motivação da Administração pública, impedindo, assim, o desvirtuamento do princípio da isonomia.¹⁷⁸

Isto posto, a publicidade é essencial para assegurar a igualdade, pois possibilita maior controle por parte da população. Portanto, concorda-se com Carlos Yuri Araújo quando propõe a formação de banco de dados que englobe os casos concretos submetidos à transação, mas para efetividade da isonomia, é essencial divulgação, inclusive, das decisões que autorizem ou deneguem a utilização do mecanismo.¹⁷⁹

Assim, resta essencial a publicidade do acordo, bem como a presença da fundamentação que justifique a utilização da transação por parte da autoridade tributária para impedir o uso desenfreado do instituto que deve ser utilizado apenas em algumas situações, bem como objetivando facilitar o entendimento dos contribuintes na fiscalização do instituto. Conclui-se que a simples aplicação da transação não pressupõe a sua violação, entretanto deve a autoridade responsável por sua autorização e por sua aplicação ponderar as qualificações do contribuinte, realizando as mesmas concessões para os que se encontrem em situações equivalentes, o que não impede o tratamento desigual quando necessário.

Entretanto, é assertivo o posicionamento acima citado de que quando presente a extrafiscalidade deve ser feita uma análise positiva desse princípio, na medida em que a transação implica em regularidade econômica, sempre utilizando concomitantemente os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Além disso, se houver uma disposição de possíveis renúncias no orçamento, como no caso de tratamento desigual injustificado, deve ser discriminado o impacto-orçamentário financeiro, nos termos do Art. 14 da LRF, o que não impede a utilização de um possível programa para esse fim, porquanto atenua a aplicação do princípio da isonomia, a fim de garantir outros ideais constitucionalmente tutelados. Desta feita, ao estimular determinados comportamentos como a transação, objetiva-se, assim, com a regularidade fiscal, o desenvolvimento de atividades econômicas, por exemplo.

Ademais, o próprio instituto aparece como garantidor da igualdade, na medida em que a realização de concessões por ambas as partes garante uma maior participação do contribuinte, a colocar o mesmo em posição de equivalência em relação ao Estado.

3.2.4. Supremacia do interesse público

¹⁷⁸ MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.p. 551

¹⁷⁹ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.170-171.

A atividade administrativa deve visar o grupo, não o indivíduo isoladamente. A partir do Estado de bem-estar social busca-se assegurar o interesse público e, havendo conflito do referido com os interesses individuais, o primeiro deve prevalecer. Assim, em regra, o direito de um cidadão não pode se sobrepor às prerrogativas da coletividade.¹⁸⁰ Deve ser obedecido tanto no momento da elaboração da lei, como na sua execução.¹⁸¹

Porém, existe entendimento de que esse instituto fere o princípio da supremacia do interesse público, porquanto a Administração não teria capacidade para realizar concessões pela impossibilidade de se acordar acerca de interesses particulares, que estão em posição rebaixada em relação aos interesses públicos.¹⁸²

O conceito do princípio em comento sofreu alterações com a modificação do modelo estatal. Nesse sentido, Diogo de Figueiredo Moreira¹⁸³ afirma que no constitucionalismo pós-moderno não há como preponderar o antigo princípio da supremacia do interesse público, que apregoava a existência de uma hierarquia automática entre as categorias de interesses públicos e privados. O doutrinador sustenta que no Estado Democrático de Direito determinado interesse apenas pode ser subordinado quando especificado em lei, que deverá respeitar as disposições constitucionalmente previstas, que assegura os direitos e garantias fundamentais, podendo apenas ser moderado em virtude de específico interesse público, que fundamente a atenuação de garantias indissociáveis do indivíduo.

Observa-se, nesse sentido que pode haver flexibilização desse princípio a fim de que se sobreponha o princípio ou prerrogativa mais interessante para o corpo social, devendo ser analisadas as peculiaridades de cada caso concreto, nesse contexto entende Fernanda Parisi:

E justamente por aglutinar um grande número de interesses é que, quando se invoca a supremacia do interesse público, primado de manifesta vagueza, é imprescindível que seja levado em consideração o contexto no qual é clamado, bem como a

¹⁸⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 34

¹⁸¹ PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p.93

¹⁸² SANTOS, Alexandre Fernandes. **Aplicação dos meios de resolução consensual de conflitos no âmbito da administração tributária**. 2017. 89 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2017. Disponível em: https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/5698/1/AlexandreFS_Monografia.pdf. Acesso em: 02 ago. 2019.

¹⁸³ Segue afirmando que alguns interesses públicos podem ser relacionados: A flexibilização deste conceito apresentará grande relevância no Direito contemporâneo, pois em diversas circunstâncias será necessário ponderar interesses públicos definidos em lei, cotejando-os com outros, igualmente protegidos, mas que lhes sejam concorrentes, visando a uma mais justa e melhor realização do Direito. (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5372-0/cfi/6/44!/4/362/2@0:0>. Acesso em: 17 jun. 2019.

relevância do direito em questão. Há diversos motes albergados pelo princípio que se tornam mais ou menos relevantes, consoante o contexto e circunstâncias em que analisados ou aplicados.¹⁸⁴

Ademais, importante relação é vislumbrada entre o princípio da supremacia do interesse público e da eficiência. Apesar de difícil conceituação, em sentido amplo se relaciona com a democracia e a eficiência da Administração, assim não há qualquer orientação que comprove que o interesse público poderia ser violado pela transação tributária, posto que a concepção de eficiência é vislumbrada a partir das técnicas de transação.¹⁸⁵

Portanto, observa-se que a transação não implica em violação ao presente princípio, desde que a lei autorizadora da transação respeite o princípio do interesse público. Entretanto, repise-se que a arrecadação constitui-se como modalidade de interesse público, tendo em conta que sem recursos financeiros a máquina pública não funcionaria, e, conseqüentemente, atingiria o interesse social, como a defesa e saúde, por exemplo. Mas, a renúncia de algum valor por parte do poder público não implica na garantia apenas do interesse do particular, posto que a forma mais eficiente de arrecadação está intimamente relacionada às garantias sociais e à boa-administração, sendo, por conseguinte, interesse do Estado.

Ademais, em virtude da alteração do modelo de Estado, a partir da constitucionalização de 1988, esse princípio deve ser aplicado em conjunto com outros, a partir da ponderação de outras garantias constitucionais, o que não consiste na sua supressão, e sim na garantia da supremacia do interesse público, mas no seu conceito atual. Assim, ao levar em consideração a complexidade dos interesses públicos existentes e o conceito vago de supremacia, deve ser analisado o caso concreto, a fim de harmonizar os valores sociais que são mais importantes em cada hipótese, e não estabelecer previamente que determinado interesse vai sempre predominar sobre outro.

3.3 O PROJETO DE LEI GERAL DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA Nº 5.082/2009

Ultrapassado o ideal de que a transação em matéria tributária violaria diversos pressupostos do ordenamento jurídico, serão analisadas algumas especificidades do Projeto de

¹⁸⁴ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 167 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 125. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7038/1/Fernanda%20Drummond%20Parisi.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2019.

¹⁸⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária introdução à justiça fiscal consensual**. 2. ed. Belo Horizonte: Editora Forum, 2010. p. 126

Lei 5.082/2009.¹⁸⁶ Feitas as análises de legislações municipais e estaduais que possuem esse objeto, resta cristalina a necessidade de existência de lei da União nesse sentido. Mas, enquanto ausente tal legislação, importante estudar o projeto de lei que visa regulamentar a matéria no âmbito federal.

3.3.1 Aspectos Gerais

O Projeto de Lei nº 5082/2009 objetiva sua aplicação em âmbito federal, estabelecendo a permissão da transação, a fim de garantir a composição das demandas ou terminação de conflitos para extinção do crédito fiscal, de forma a caber à Fazenda Nacional, a partir do juízo de conveniência e oportunidade, celebrar a transação,¹⁸⁷ o que caracteriza relativa discricionariedade, mas não arbitrariedade, na medida em que deve sempre primar pelo interesse público.¹⁸⁸

O referido projeto de lei visa uma mudança no procedimento de arrecadação, a importar em maior segurança jurídica, no desenvolvimento e uniformização da interpretação das regras no âmbito da Administração Tributária. Isso ocorre em virtude da existência de órgão especializado que terá conhecimento específico para analisar as complexas relações tributárias e assegurar uma resolução eficiente e justa para esse tipo de conflito.¹⁸⁹ O órgão especializado consiste na Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional (CGTC). Em todas as hipóteses de transação, ela só poderá ocorrer quando previamente estipuladas as condições, forma e parâmetro por esse órgão.¹⁹⁰

Em todos os atos que envolvem a transação devem ser respeitados os princípios do Art. 37 da CF, quais sejam, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, devendo ainda observar outros norteadores, como a veracidade, lealdade, boa-fé, confiança, colaboração e celeridade. Deve o devedor informar todos os dados requeridos que estejam

¹⁸⁶ No presente tópico e seguintes subtópicos, sempre que tratar de algum dispositivo com a expressão “PL ou PL nº 5082/09” será decorrente do referido projeto de lei. (BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 5.082/2009**. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=7C916A04753235910AF8AE55E051CFBC.proposicoesWebExterno1?codteor=648733&filename=PL+5082/2009. Acesso em: 21 jun. 2019.)

¹⁸⁷ ART. 1º e parágrafo único do PL nº 5082/09.

¹⁸⁸ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.p.184

¹⁸⁹ FILHO, Luiz Dias Martins; 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 âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 38.

¹⁹⁰ ART. 4º PL nº 5082/09.

relacionados com o objeto a ser transacionado (art. 2º, PL),¹⁹¹ a corroborar o entendimento aqui defendido acerca da natureza contratual do instituto, na medida em que o contrato respeita o princípio *pacta sunt servanda*, que se encontra intimamente ligado à boa fé e à segurança dos contratantes.

Acrescente-se que, caso não ocorra a solução do litígio, não poderão os dados ser utilizados contra qualquer das partes, exceto quando “a lei determine a formalização de representação fiscal para fins penais ou seja objeto de declaração ou apresentação obrigatória”.¹⁹²

Para sua realização observa-se o histórico fiscal do contribuinte, bem como a forma de cumprimento de obrigações tributárias, a adoção de critérios de boa governança e a situação econômica do devedor.¹⁹³

O art. 6º do projeto de lei estabelece que a lei só pode dispor sobre juros de mora, multas de ofício e de mora, encargos de sucumbência e outros encargos de natureza pecuniária, assim como numerário oferecido em garantia ou em que a interpretação da legislação acerca do crédito fiscal seja divergente. Sendo estabelecidos limites para tal redução, com fulcro no § 1º do dispositivo em comento, como o limite de 100% do valor da multa por descumprimento de obrigação acessória,¹⁹⁴ ou seja, não poderá ter por objeto de negociação o montante do tributo devido. Entretanto, o art. 7º, em seus §§ 1º e 2º do texto normativo, permite a redução do tributo quando verificar interpretação de conceitos indeterminados do direito ou à identificação e relevância do fato, sendo de competência da CGTC a aceitação e exame sobre a interpretação de conceito indeterminado do direito.¹⁹⁵ Existe crítica em relação à temática, pois enquanto o legislador não estabelecer o limite do alcance do § 2º de tal artigo, e presente a limitação no art. 6º apenas quanto à redução de multa e juros, somente será utilizada a transação para minoração de valores relacionados a essas obrigações.¹⁹⁶

Em relação ao momento em que pode ser realizada a transação, levando-se em consideração que o referido normativo estabeleceu tanto a modalidade judicial, como a administrativa por adesão, presente a afirmação de que a transação extingue o crédito

¹⁹¹ ART. 2º, PL nº 5082/09.

¹⁹² ART. 3 e parágrafo único, I e II, PL nº 5082/09.

¹⁹³ ART. 4º § 1º, PL nº 5082/09.

¹⁹⁴ ART. 6º do PL nº 5082/09

¹⁹⁵ ART. 7º, §§ 1º e 2º do PL nº 5082/09

¹⁹⁶ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. p. 115. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2019.

tributário, pressupõe-se a necessidade de lançamento. Assim, pode ser utilizada tanto na fase administrativa, como judicial, desde que existente o lançamento tributário.¹⁹⁷

3.3.2 Procedimento da transação tributária e seus respectivos efeitos

O procedimento da transação consiste na apresentação de proposta (art. 19 do PL nº 5082/2009); aceitação da proposta pela autoridade competente (art. 20º do PL); solução do conflito e celebração do termo de transação (art. 21º do PL); com seu respectivo cumprimento.

A proposta será apresentada uma única vez, sendo esse o primeiro efeito de tal etapa, o que se definirá pela matéria presente no litígio (art. 16, parágrafo único), sendo necessários diversos documentos para sua apresentação, como o endereço e o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ, a qualificação completa dos seus administradores e informação sobre se o sujeito passivo, ou seus controladores, elaboraram, nos últimos cinco anos ao pedido anterior de transação, procedimento de consulta junto a administração fiscal federal acerca do mesmo objeto da transação no todo ou em parte.¹⁹⁸

O segundo efeito é a suspensão da pretensão punitiva do Estado para os crimes especificados em lei, como os crimes contra a ordem tributária dispostos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990.¹⁹⁹

Tal pedido será apresentado à autoridade competente, nos termos que forem designados por resolução da CGTC, possuindo atribuição para examinar o pedido e encaminhar a referida Câmara o entendimento pela aprovação, rejeição ou modificação (art. 23 do PL). Considera-se recebida a proposta no primeiro dia útil ao seu protocolo, e reputa-se admitida no sexagésimo dia da sua recepção, constituindo aceitação tácita, exceto nas hipóteses previstas no referido texto legal,²⁰⁰ sendo essa a próxima etapa, qual seja, a admissão da proposta. A autoridade competente poderá admitir ou recusar a proposta, assim como aceitar ou não as concessões apresentadas.²⁰¹ Observa-se que a autoridade possui conhecimento jurídico necessário para analisar quando possível ou não a sua aceitação.

Deve tal decisão ser sempre fundamentada, o que garante maior fiscalização por parte do contribuinte quanto ao tratamento desigual, por exemplo. Há vários efeitos decorrentes da

¹⁹⁷ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.206

¹⁹⁸ Art. 18, PL nº 5082/09.

¹⁹⁹ Art. 54, PL nº 5082/09.

²⁰⁰ Art. 19º e §§ 1º e 2º, PL nº 5082/09.

²⁰¹ Art. 20, PL nº 5082/09.

aceitação, entre eles a suspensão do processo administrativo ou judicial que se encontre em curso e tenha por objeto matéria tratada na transação,²⁰² tendo em conta que não teria sentido continuar a busca pela satisfação do crédito, podendo inclusive realizar a penhora de bens ou bloqueio de valores, pois já existe a busca pela resolução do litígio, inclusive de maneira mais célere. Possui, ainda, como consequência a possibilidade de obtenção de certidão positiva com efeito de negativa, desde que o impedimento para sua emissão esteja relacionado com o objeto da transação. Outro resultado é a autorização do sujeito passivo ao Fisco para solicitar tanto no Brasil, como no estrangeiro, dados essenciais à situação financeira do contribuinte.²⁰³

Ademais, a admissão consubstancia, ainda, a interrupção da prescrição, esse efeito está disposto tanto no presente projeto de lei, como no Projeto de Lei Complementar nº 469/2009. Pode a hipótese de interrupção ser tratada apenas por lei complementar.²⁰⁴ Merece elogio tal dispositivo, porquanto, caso a aceitação do pedido não acarrete em interrupção do prazo prescricional, a Fazenda poderia ter seu crédito prejudicado. Ademais, a aceitação de proposta pelo sujeito passivo constitui inequívoco reconhecimento do débito pelo devedor, sendo considerada pelo Art. 174, IV, do CTN como causa interruptiva, pois não faria sentido aceitar abrir mão de parte da pretensão se não houvesse o reconhecimento de sua inadimplência.

O último efeito da aceitação consiste na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, encontrando regulamentação não no PL nº 5.082/2009, e sim no PLC nº 469/2009, a qual possui como consequência a certidão de regularidade fiscal tratada anteriormente.²⁰⁵

Após aceitação da proposta, as partes terão 180 dias para solução do litígio, caracterizando-se como outro efeito dessa etapa, ou seja, o início de contagem do prazo para resolução do litígio, sem a existência de causas de suspensão ou interrupção do prazo citado, mas com possibilidade de prorrogação por igual prazo por critério da CGTC ou da autoridade administrativa competente. Findo o prazo sem a resolução do conflito ou litígio, o crédito será exigido em seu numerário originário, com acréscimos legais, descontando-se o valor pago no período, não se aplicando determinadas reduções, como a redução de juros de mora.²⁰⁶

Por outro lado, ao haver resolução do litígio, será produzido o termo de transação em matéria tributária, que só terá efeitos após a assinatura das partes, ou de homologação judicial, no caso de transação em processo judicial, constituindo-se a celebração da transação e a

²⁰² Art. 20º, I e § 1º, PL nº 5082/09.

²⁰³ Art. 20, II e III, PL nº 5082/09.

²⁰⁴ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.224

²⁰⁵ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 224.

²⁰⁶ Art. 21, §§ 1º e 2º c/c Art. 14, PL nº 5082/09.

assinatura do seu termo como a terceira etapa do procedimento. Suas consequências são a autorização da substituição da certidão de dívida ativa, sem nenhum ônus para o Fisco,²⁰⁷ além de exclusão do impedimento em relação à aquisição da certidão de regularidade fiscal, nos termos do Art. 206 do CTN, exceto quando o próprio termo excluir tal possibilidade quando presentes determinados requisitos.²⁰⁸ Após assinatura do termo, poderá dispor quanto às verbas de sucumbência e custas judiciais, se houver processo judicial em curso, bem como será suspensa a ação judicial e arquivados os autos sem baixa definitiva na distribuição.²⁰⁹

Além disso, possui como efeito da celebração e respectiva assinatura do termo a renúncia expressa do sujeito passivo acerca de questões relativas ao crédito tributário que é objeto da transação, inclusive quanto ao direito de propor medidas contenciosas, judicial ou administrativa. (Art. 24, IV, alínea “c”, PL), sendo em verdade uma renúncia ao próprio direito quanto ao crédito que compõe a transação.²¹⁰

Após a assinatura do termo, resta essencial o cumprimento das obrigações acordadas nas cláusulas do termo, possuindo como consequência a extinção do crédito tributário.²¹¹ A partir da extinção do crédito tributário, defende-se aqui também a extinção da obrigação fiscal respectiva. Por consequência, extinguem-se, também as execuções fiscais, após o pagamento integral.²¹² Nesse caso deveria existir uma correção, pois não é apenas o pagamento integral que extingue a execução fiscal, como também a realização de outras obrigações acessórias pactuadas, por exemplo. A partir do cumprimento de todas as obrigações, não existe mais objeto do feito executivo, devendo ser efetivamente extinto. No mesmo sentido, o art. 11 do referido texto estabelece que, encerrada a transação, haverá renúncia ao direito de recurso ou ação, seja administrativo ou judicial, pois, caso contrário, cai por terra o tempo e ônus decorrentes do procedimento. Entretanto, esse artigo não é absoluto, podendo ser flexibilizado pelo acesso ao Judiciário, pelo direito adquirido, por ato jurídico perfeito e coisa julgada, assim como contraditório e ampla defesa, de acordo com as especificidades do caso.²¹³

²⁰⁷ Concorde-se com o entendimento de Philippe Toledo de que seria mais conveniente a substituição da CDA apenas quando do cumprimento integral do acordo, na medida em que pode haver revogação da transação, o que poderia gerar um duplo trabalho para a Fazenda, que teria que elaborar nova CDA no caso de descumprimento. (OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.230).

²⁰⁸ Art. 23º, § 3º, III e IV, PL nº 5082/09.

²⁰⁹ Art. 28, §§ 1º e 3º, PL nº 5082/09.

²¹⁰ OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.231.

²¹¹ Art. 23, § 3º, I, PL nº 5082/09.

²¹² Art. 28, § 1º, PL nº 5082/09.

²¹³ CASSONE, Vittorio. Transação, conciliação e arbitragem no âmbito tributário: confronto entre os princípios constitucionais aplicáveis. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco

Por fim, extingue-se a pretensão punitiva quanto aos crimes contra a ordem tributária, de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária, quando do pagamento do valor principal e acessórios (art. 54, § 2º, PL). Assim, para efeito de penalidades, Phelippe Toledo²¹⁴ entende que a lei não obriga o cumprimento das demais obrigações acordadas, apenas do pagamento do crédito fiscal.

3.3.3 Modalidades de transação: transação em processo judicial e transação administrativa por adesão

O Projeto de Lei nº 5082/2009 apresenta quatro modalidades de transação, quais sejam: transação em processo judicial; transação administrativa por adesão; transação no caso de insolvência civil, falência ou recuperação judicial e transação por recuperação tributária. Aqui, tratar-se-á apenas das duas primeiras espécies citadas, tendo em conta a essencialidade para a pesquisa.

Em relação à transação em processo judicial, possui por objeto o conflito existente no pedido inicial, cuja resolução poderá ser concluída inclusive através de elementos que não compõem o processo judicial, podendo incluir matéria relacionada ao litígio, bem como conteúdos relacionados ou conexos.²¹⁵

Essa modalidade será admitida desde que os créditos fiscais estejam constituídos por lançamento (por homologação ou de ofício); em qualquer fase do processo, até a publicação do despacho, positivo ou negativo, de admissibilidade do recurso especial ou extraordinário, interposto por qualquer polo da relação. Já se houver execução fiscal em curso, poderá ser realizada até o julgamento em primeira instância dos respectivos embargos; ou até a publicação da decisão que estabelecer a data do leilão, quando não presentes os embargos.²¹⁶

Beatriz Biaggi²¹⁷ defende a racionalidade do legislador ao elencar esse dispositivo, na medida em que o objetivo da transação é desjudicializar, sem haver, portanto, sentido em transacionar o crédito que será julgado em sede de recurso especial ou extraordinário, ou se o bem for arrematado em leilão, pois o Fisco está prestes a receber o valor buscado.

(Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 244.

²¹⁴ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.235.

²¹⁵ Art. 30 e § 3º, PL nº 5082/09.

²¹⁶ Art. 30, § 1º, I, II, III e alíneas “a” e “b”, PL nº 5082/09.

²¹⁷ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.p. 120. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2019.

Quanto à modalidade de transação administrativa por adesão, é utilizada para solução de controvérsias jurídicas em matéria tributária, inclusive as de repercussão geral. Entretanto, exigem-se dois requisitos, a autorização do Ministro de Estado da Fazenda e do Advogado-Geral da União, com fulcro na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou de tribunais superiores; e a necessidade de previsão em lei específica.²¹⁸

A CGTC estabelece resolução administrativa de adesão, a qual disciplinará todos os requisitos e condições para que os interessados possam se habilitar e aderir aos seus termos, possuindo efeitos gerais, além de que será aplicada a todos os casos idênticos. Para tanto, o contribuinte deverá enviar proposta de adesão perante a unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou da Secretaria da Receita Federal do Brasil.²¹⁹

Importante ressaltar que a aplicação da transação aos casos idênticos, ou seja, a vinculação dos motivos que fundamentam o interesse para realização desse instituto é necessária para a eficácia da medida, a prevenir o efeito contrário ao desejado, qual seja, a redução das demandas.²²⁰ Assim, a vinculação da motivação evita a arbitrariedade e garante a igualdade entre os sujeitos passivos, porquanto garante a mesma resolução para os que se encontram em situação de equivalência.

3.3.4 Revogação, nulidade e revisão

Observa-se que, caso não haja cumprimento dos termos acordados, pode haver revogação dos compromissos presentes ou futuros pactuados no referido termo, desde que ocorra a notificação do sujeito passivo para manifestação no prazo de quinze dias, com provas de suas alegações.²²¹

Possui como efeito a interrupção da prescrição (Art. 13º, parágrafo único, PL). Ademais, será cobrado 20% sobre o montante restante, sem prejuízo do disposto no art. 14.²²²

Ademais, a discussão da transação só pode ocorrer administrativa ou judicialmente no que tange à nulidade, podendo ocorrer de ofício, sendo competente a CGTC ou órgão administrativo com competência por ela delegada, em qualquer caso, após notificação ao sujeito passivo para manifestação em 15 dias; ou pelo juízo competente que homologou a

²¹⁸ Art. 43º, I e II, PL nº 5082/09.

²¹⁹ Art. 43, § 2º, PL nº 5082/09.

²²⁰ MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 500.

²²¹ Art. 13º, II, PL nº 5082/09.

²²² Art. 9, PL nº 5082/09.

transação, a partir de pedido da Fazenda Nacional ou contribuinte (Art. 12º, § 2, I e II, PL), possuindo algumas hipóteses, dentre elas, a ausência de condições e requisitos exigidos por lei, a disposição de resultado de conflito que já seja matéria de decisão transitada em julgado e a prevaricação ou corrupção passiva na sua formação, por exemplo.²²³

Observa-se que a revogação do acordo não afasta a renúncia pelo sujeito passivo ao direito sob que se funda a ação ou recurso, pois esse efeito surge desde a assinatura do respectivo termo.²²⁴ Ademais, tanto na hipótese de revogação, como de nulidade, será cobrado o valor originário, com seus acréscimos legais, descontando-se o montante pago no período, assim como, eventual certidão de regularidade será cancelada, nos termos do art. 14, caput e parágrafo único, do PL. Ressalta-se, ainda, que qualquer alegação que não constitua nulidade será considerada litigância de má-fé, a haver respectiva punição para tanto.²²⁵ Elogia-se tal dispositivo, pois ante a ausência de sanção, poderia o contribuinte ou até o ente fazendário dissimular determinadas situações a fim de não cumprir integralmente o acordo.

Existe, também, a figura da revisão, com efeitos *ex nunc*, mas apenas pode ocorrer nas hipóteses estabelecidas no texto legal (lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo STF) ou utilização ou interpretação da lei ou ato normativo contrário à jurisprudência definitiva dos tribunais superiores e do STF, assim poderá ser realizada pela autoridade competente, conforme orientação da CGTC, desde que haja anterior notificação ao sujeito passivo se manifestar dentro de 15 dias,²²⁶ (art. 12º, § 6, PL). O legislador atribuiu tal efeito com o objetivo de garantir a transação quando finalizada, o mesmo tratamento das decisões judiciais transitadas em julgado, pois até nessas decisões é permitida a flexibilização.²²⁷

3.3.5 Considerações positivas e negativas acerca do projeto de lei

O referido PL demonstra-se como um avanço para as relações tributárias, mas algumas externalidades podem ser prejudiciais. A primeira crítica consiste no excesso de discricionariedade atribuída à Câmara de Conciliação, assim, cabendo a última palavra sobre o interesse da Fazenda na realização da transação, bem como quanto à escolha dos parâmetros em que será realizada. Tal discricionariedade poderia violar o princípio da igualdade, pois não

²²³ Art. 12º, I, II e III, PL nº 5082/09.

²²⁴ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.237.

²²⁵ Art. 12º, § 3, PL nº 5082/09.

²²⁶ Observando-se que nas três hipóteses aqui citadas, quais sejam, nulidade, revisão e revogação, existe a garantia ao contraditório e ampla defesa do sujeito passivo.

²²⁷ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.241

existe garantia quanto a aplicação de soluções equivalentes aos contribuintes que se encontrem em mesma situação.²²⁸

Nesse sentido, Phelippe Toledo afirma – e é integralmente acertado esse entendimento – que o referido projeto de lei outorga grande margem de poder para Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional (CGTC), de modo a ser essencial a criação de um órgão de supervisão da atividade da CGTC, inclusive com poderes para julgar possíveis recursos dos sujeitos passivos. Ademais, afirma que, ao levar em consideração que tal órgão é composto basicamente por Procuradores da Fazenda Nacional e Auditores da Receita Federal, não há efetiva garantia de imparcialidade e independência funcional de seus membros, portanto sugere que o PL estabeleça eleição para presidência de tal órgão entre seus pares.²²⁹

Outra crítica é levantada em relação à burocratização presente na necessidade de apresentar vários documentos por parte do sujeito passivo para propor a transação, inclusive de informações que são dispensáveis para o auxílio do instituto, como a necessidade de apresentar possíveis consultas formuladas anteriormente à administração tributária.²³⁰ Tal excesso poderia desestimular a participação dos contribuintes, o que faz afirmar que deve haver modificação em tal previsão a fim de exigir apenas os elementos essenciais ao objeto da transação.

Ademais, afirma-se que o cumprimento das obrigações pactuadas na transação constitui ato jurídico.²³¹ Entretanto, conforme exposto anteriormente, defende-se a natureza de contrato administrativo, principalmente em virtude da bilateralidade em sua formação.²³²

Por outro lado, tal projeto surge como essencial para mudança de paradigmas na relação Estado-contribuinte. Ademais, as medidas contidas nesse texto legal objetivam aumentar a eficácia do sistema arrecadatário nacional e buscam, também, eliminar as despesas do processo judicial, sendo, imprescindível à garantia do interesse público.²³³

²²⁸ MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 499.

²²⁹ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.p.242-245.

²³⁰ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.p. 117/118. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2019.

²³¹ Art. 23, § 3º, I, PL nº 5082/09.

²³² Ver tópico 2.2.2.

²³³ FILHO, Luiz Dias Martins; 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 âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 37-38.

Ressalta-se a importância do PL para a concretização da transação em âmbito federal, porquanto o próprio CTN estabelece a necessidade de lei autorizadora que regule o instituto, sendo um texto normativo amplo que abarca suas modalidades, prazos e procedimentos, dentre outras questões. Resta essencial, também, a existência de Lei Complementar (LC), pois o descumprimento das obrigações constitui causa de interrupção da prescrição, tendo em conta que nos termos do Art. 146, III, b, CF deve haver previsão por LC.

Portanto, tal projeto não fere o princípio da legalidade, pelo contrário, é fundamentado na dignidade da pessoa humana e no pressuposto de que o consenso legitima a tributação e a lei de transação, mesmo com imperfeições, inverte a lógica de Thomas Hobbes de que é da autoridade que decorre a lei. Porém, em virtude das mudanças na realidade atual, necessita-se de consenso,²³⁵ observando que para legitimar o Estado Democrático de Direito é essencial modificar a cultura enraizada quanto à existência de um poder absoluto, porquanto a participação assegura uma resolução pautada no equilíbrio e justiça.

Notório também é o art. 24º, § 3º, PL o qual dispõe sobre plataforma de publicação desses acordos, que serão divulgados na rede mundial de computadores,²³⁶ ao assegurar a facilitação de acesso em qualquer data e horário. Entretanto, sugere-se que não apenas as ementas dos termos, mas que os termos sejam integralmente divulgados, a fim de assegurar a possibilidade de conhecimento por parte da população das soluções aplicadas, com a finalidade de garantir a fiscalização e consequente exigência de vinculação em casos semelhantes, assim como ocorre nos processos judiciais, em relação aos precedentes.

²³⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 set. 2019.

²³⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária introdução à justiça fiscal consensual**. 2. ed. Belo Horizonte: Editora Forum, 2010. p. 155.

²³⁶ Art. 24º, § 3º, PL.

4 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA SEARA FEDERAL À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Após a análise da transação em matéria tributária, sua natureza jurídica, os elementos essenciais à sua constituição, sua compatibilidade com os princípios de Direito Público (Capítulo 2), bem como seus aspectos jurídicos, e superada as críticas acerca da impossibilidade de aplicação desse instrumento em ramo do Direito Tributário (Capítulo 3), resta essencial, após verificação de legislações de Estados e Municípios regulamentando a transação tributária e do Projeto de Lei Geral de Transação em matéria tributária (PL nº 5.082/2009), um estudo sobre sua possibilidade em âmbito federal.

4.1 A RESSIGNIFICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO ACESSO À JUSTIÇA E SUA RELAÇÃO COM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Imprescindível analisar a concepção de acesso à justiça e sua ligação com atuação da Administração Pública. Para tanto, cumpre inicialmente abordar o conflito existente na sociedade civil. O conflito é inerente à condição de vida em sociedade, consiste na consequência de percepções e posicionamentos diferentes em relação a condutas e fatos, as quais englobam expectativas, concepções e interesses comuns.²³⁷

Segundo André Gomma, nem sempre o conflito caracteriza-se como negativo, na medida em que o analisa como um fenômeno natural da condição humana. Em seguida, aborda os processos destrutivos e construtivos do conflito. O primeiro resulta da competitividade e do errôneo entendimento de que os interesses das partes não podem coexistir, enquanto o segundo influencia as partes a buscarem formas criativas de resolução dos conflitos, estimulando que, por um procedimento participativo, solucionem as disputas.²³⁸

Ora, se dos conflitos podem surgir resoluções positivas ou negativas, deve-se aplicar o meio mais adequado de resolução para satisfazer os interesses de ambas as partes, estando, portanto, intimamente relacionado ao conceito de acesso à justiça.

Segundo Mauro Cappelletti o conceito de acesso à justiça é de difícil definição e sofreu diversas modificações ao longo do tempo, definindo-o como “requisito fundamental - o

²³⁷ VASCONCELOS, Carlos Eduardo de. **Mediação de Conflitos e Práticas Restaurativas**. São Paulo: Editora Método, 2008. p. 19.

²³⁸ AZEVEDO, Andre Gomma de et al (Org.). **Manual de Mediação Judicial**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2016. p. 49-51 e 55-56.

mais básico dos direitos humanos- de um sistema jurídico moderno e igualitário que pretenda garantir, e não apenas proclamar os direitos de todos.”²³⁹

Em virtude das diversas barreiras que prejudicam a efetividade do acesso ao judiciário, como os custos e o elevado tempo para a resolução definitiva de demandas, surgiram ao longo do tempo algumas soluções para o acesso. A primeira “onda” consistiu na assistência judiciária, a segunda estava relacionada à necessidade de reformas para assegurar representação jurídica para os interesses difusos, como proteção ao consumidor.²⁴⁰

Aqui se trata especificamente da terceira “onda” de reforma, a qual não exclui as primeiras, mas consiste num conceito amplo de acesso, o que engloba a advocacia judicial, extrajudicial, assim como os diversos instrumentos e procedimentos utilizados para processar ou prevenir os conflitos. A representação judicial, apesar de suas virtudes, não se mostrou como suficiente para resolver todos os problemas, principalmente os novos direitos, que exigem procedimentos novos, surgindo a necessidade de uma reforma desse sistema. Cappelletti afirma, ainda, que algumas causas, por sua natureza, necessitam de resolução rápida, enquanto outras podem exigir longos julgamentos, é necessário verificar o papel e importância de diversos fatores e obstáculos, a fim de desenvolver instituições efetivas para enfrentá-los.²⁴¹

Isso porque, como afirma Cappelletti, é necessário relacionar o processo civil ao tipo de litígio. Portanto, as formas de resolução de conflitos alternativas à jurisdição são essenciais para garantir esse acesso em sentido amplo. Esse conceito ultrapassa o acesso ao Poder Judiciário, consiste em garantir a justiça e nem sempre esse órgão será o mais apropriado para isso, apesar de ser essencial para resolver inúmeros conflitos que acometem a sociedade.

Guilherme Marinoni expõe dois problemas que inviabilizam a efetivação do acesso à justiça. O primeiro se caracteriza pelo custo do processo, ou seja, as custas judiciais, as despesas com advogados e produção de provas causam um impacto negativo. O segundo consiste na demora processual, o qual influencia diretamente na prestação do direito material, como também na efetividade de direitos fundamentais.²⁴²

Em relação às custas do processo, entende-se que a transação seria um meio menos custoso tanto para o Estado, na medida em que a manutenção dos processos gera muitos

²³⁹ CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à justiça**. PoRTo Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p. 3-5 Disponível em: <https://www.passeidireto.com/arquivo/2207246/acesso-a-justica-mauro-cappelletti-pdf>. Acesso em: 15 ago. 2019.

²⁴⁰ Ibidem. p. 12.

²⁴¹ Ibidem. p. 26-27.

²⁴² MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil - Volume 1**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 172.

gastos, quanto para o contribuinte, porquanto sendo um procedimento dotado de celeridade e que não necessita de tanta burocracia, geraria menos custos, inclusive em relação à produção de provas, por exemplo, em virtude da diminuição da complexidade do procedimento.

Já quanto à demora processual, esta influi diretamente no patrimônio, principalmente do autor, que busca o valor patrimonial em juízo.²⁴³ Assim, nas execuções fiscais, o Estado é diretamente lesionado pela demora em conseguir arrecadar o valor que lhe cabe. Por outro lado, o contribuinte também sofre consequências pela morosidade processual, pois pode ter seu nome inscrito no CADIN, bem como fica inviabilizado de realizar determinadas operações econômicas, sendo as empresas diretamente atingidas com a negativação da sua marca, estando impossibilitadas de realizar licitações com o Poder Público, por exemplo. Portanto, para ambas as partes há interesse na utilização de meio mais célere que o ordinário.

Por outro lado, cumpre ressaltar que existe no Brasil a cultura de judicialização dos conflitos. Tal afirmação é corroborada pela quantidade de ações judiciais em trâmite no Brasil. Segundo o Relatório de Justiça em Números 2019, que contém informações de 90 (noventa) órgãos do Poder Judiciário, concluiu que ao final de 2018 esse sistema encontrava-se com um acervo de 78,7 milhões de processos em tramitação. Assim, mesmo tendo aumentado o número de processos baixados, sendo resolvidos 13,7% a mais de processos do que a demanda de casos novos, tendo em conta que no ano de 2018, ingressaram nesse órgão 28,1 milhões de processos e foram baixados 31,9 milhões, ainda verifica-se uma taxa de congestionamento de 71,2%.²⁴⁴

A maioria dos processos pendentes que se encontram no Poder Judiciário estão na fase de execução, o que representa 54,2% desse acervo, e mais da metade dos feitos executivos é constituída por execuções fiscais- compondo 73% dos processos de execução e aproximadamente 39% dos processos pendentes desse sistema,²⁴⁵ a demonstrar que, além de ser o próprio setor público um dos maiores litigantes da Justiça,²⁴⁶ ele é parte nos processos

²⁴³ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil - Volume 1**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 173-175

²⁴⁴ CNJ. **Justiça em Números 2019**. Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2019.

²⁴⁵ CNJ. **Justiça em Números 2019**. Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2019.

²⁴⁶ Segundo notícia do CNJ, a partir de análise de pesquisa do CNJ sobre os 100 Maiores Litigantes através dados obtidos em 2011: “Os setores públicos da esfera federal e dos estados foram responsáveis por 39,26% dos processos que chegaram à Justiça de primeiro grau e aos Juizados Especiais entre janeiro e outubro do ano passado.” (CNJ. **Órgãos federais e estaduais lideram 100 maiores litigantes da Justiça**. 2012. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/59351-orgaos-federais-e-estaduais-lideram-100-maiores-litigantes-da-justica>. Acesso em: 26 ago. 2019).

que se encontram com maior taxa de congestionamento (90%), quais sejam, as execuções fiscais.

Nesse sentido, Andressa Cupertino afirma, a partir de análise do CNJ sobre o assoberbamento do Poder Judiciário, que o estímulo à consensualidade também é essencial para contenção da litigiosidade, na medida em que ainda que haja investimento no aparelhamento da justiça, o número de demandas continua crescendo, consequentemente, o estoque de processos anual continuará aumentando.²⁴⁷

Assim, a fim de demonstrar uma nova forma de acesso à justiça que não constitua em si na utilização das varas e tribunais, e que garantam a celeridade processual, funcionalidade e economicidade, bem como a contenção de litigiosidade, surgem os meios alternativos de resolução de conflitos, entre eles a transação tributária, amplamente discutida no presente trabalho, pois nota-se que o acesso à justiça não significa encerrar o conflito, e sim a satisfação de ambas as partes, a partir do caráter construtivo de conflito. Devendo o Estado garantir outras formas de acesso à justiça, tendo em conta que como afirma Capelletti o acesso à justiça é utilizado para determinar as finalidades básicas do sistema jurídico.²⁴⁸

4.2 FAZENDA NACIONAL EM JUÍZO E A NECESSIDADE DE ALTERAÇÃO NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Quanto à aplicação da transação em matéria tributária na seara federal, possui papel fundamental a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), tendo em conta sua competência para inscrever e cobrar os débitos referentes à dívida ativa fiscal.

Neste primeiro momento, serão expostas as especificidades acerca desse órgão essencial à garantia da justiça, relacionando sua atuação com as novas prerrogativas estabelecidas pelo Código de Processo Civil (CPC) de 2015. Em seguida, serão analisados os negócios jurídicos processuais já aplicados no âmbito da PGFN, como pressuposto inicial para possível utilização da transação pela União, na medida em que esses se constituem como acordos, apesar de presente a diferenciação entre os negócios jurídicos processuais e a transação.

²⁴⁷ CASTRO, Andressa Oliveira Cupertino de. **AUTOCOMPOSIÇÃO EM PROCESSOS ENVOLVENDO A FAZENDA PÚBLICA: possibilidades, fundamentos e limites**. 2018. 114 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2018. p. 23. Disponível em: <http://repositorio.ufes.br/handle/10/10410>. Acesso em: 12 ago. 2019.

²⁴⁸ CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à justiça**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. Disponível em: <https://www.passeidireto.com/arquivo/2207246/acesso-a-justica-mauro-cappelletti-pdf>. Acesso em: 15 ago. 2019. p. 3.

Isto posto, todos os aspectos jurídicos verificados ao longo do presente trabalho servirão de base para justificar a viabilidade da transação tributária como instrumento de resolução de conflitos no âmbito da Fazenda Nacional.

4.2.1 Conceito de Fazenda Pública e representação judicial da Fazenda Nacional

Inicialmente, importa delimitar o conceito de Fazenda Pública, como sendo as pessoas jurídicas de direito público que figuram em ações judiciais, mesmo que não trate apenas de matéria fiscal, que engloba a União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas respectivas autarquias e fundações públicas, integrando ainda esse conceito as agências executivas ou reguladoras, por ostentarem o matiz de autarquias especiais. Já a Fazenda Pública representa-se judicialmente pela Advocacia Pública.²⁴⁹

A Advocacia Pública, por sua vez, é composta pela Advocacia Geral da União, pelas Procuradorias dos Estados, Municípios e Distrito Federal, sendo de competência dos referidos órgãos a representação judicial dos entes públicos, bem como as atividades de assessoramento e consultoria jurídica, com função essencial no controle interno da legalidade de atos administrativos.²⁵⁰

No presente trabalho importa analisar a representação da Fazenda Nacional no que toca às dívidas fiscais, sendo representada em juízo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). A referida é um dos órgãos que compõem a Advocacia-Geral da União, e possui sua base jurídica na Constituição Federal,²⁵¹ na Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União –AGU– (LC nº 73, de 10 de fevereiro de 1993), Regimento Interno da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – composto pela PORTARIA MF 36/2014 e PORTARIA MF 474/2016 – e do Decreto-lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967 (lei orgânica da PGFN).

Nos termos do art. 201 do CTN, ocorre o cadastro em dívida ativa quando um débito não é quitado após escoado o prazo fixado pela lei ou decisão administrativa ou judicial, sendo esse controle efetivado pela repartição administrativa competente.²⁵² Ressalta-se que o

²⁴⁹ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 4.

²⁵⁰ RODRIGUES, Marco Antonio. **A Fazenda Pública no Processo Civil**. São Paulo: Atlas, 2016. p. 31.

²⁵¹ ART. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo. § 3º - Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1998. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 set. 2019.)

²⁵² BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07 set. 2019.

crédito tributário engloba o valor principal, bem como seus respectivos acessórios, como a multa. Tal Certidão de Dívida Ativa (CDA) pode culminar na ação de execução fiscal, posto que constitui-se como título executivo extrajudicial. Ressalta-se que a Lei 6830/80 regula a cobrança em âmbito judicial da dívida ativa dos entes federativos.²⁵³

Nesse sentido, ultrapassada a fase administrativa e iniciada a cobrança judicial, a PGFN representará a União na execução da dívida ativa de caráter tributário e nas demais causas de natureza fiscal, dispondo de atribuição tanto para inscrever os créditos tributários em dívida ativa, como para promover a execução de tais créditos, com competência para cobrar os créditos por ela inscritos.²⁵⁴ Nos termos do art. 12, V, parágrafo único da LC 73/1993 são causas de natureza fiscal:

- I - tributos de competência da União, inclusive infrações à legislação tributária;
- II - empréstimos compulsórios;
- III - apreensão de mercadorias, nacionais ou estrangeiras;
- IV - decisões de órgãos do contencioso administrativo fiscal;
- V - benefícios e isenções fiscais;
- VI - créditos e estímulos fiscais à exportação;
- VII - responsabilidade tributária de transportadores e agentes marítimos;
- VIII - incidentes processuais suscitados em ações de natureza fiscal.²⁵⁵

Segundo Marco Antônio Rodrigues,²⁵⁶ tendo em vista a regra do art. 184, CPC, o membro da advocacia pública será civil e regressivamente responsável quando agir com dolo ou fraude no exercício de suas funções, assegurando-se uma atuação mais efetiva no controle interno da legalidade da atuação do Estado, diferentemente do que ocorre com a responsabilização dos servidores públicos em geral, que também respondem se comprovada a culpa, nos termos do art. 37, § 6º, CF.

Nesse viés, Leonardo Carneiro afirma que, apesar de presente divergência doutrinária, as prerrogativas processuais não consistem em meros privilégios sem justificativa, e sim de prerrogativas, em nome da defesa do interesse público.²⁵⁷

Diante disso, a responsabilização diferenciada em relação aos demais servidores públicos demonstra a finalidade do legislador em não limitar o exercício dos advogados públicos. Por conseguinte, tendo em conta que a responsabilização desses membros nos

²⁵³ BRASIL. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Lei no 6.830, de 22 de Setembro de 1980**. Brasília, Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm. Acesso em: 10 ago. 2019.

²⁵⁴ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 9

²⁵⁵ BRASIL. **Lei Complementar nº 73, de 10 de Fevereiro de 1993**. Brasília, Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp73.htm. Acesso em: 10 ago. 2019.

²⁵⁶ RODRIGUES, Marco Antonio. **A Fazenda Pública no Processo Civil**. São Paulo: Atlas, 2016. p. 31

²⁵⁷ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 28.

processos judiciais se limita ao exercício com dolo ou fraude, não resta razoável que, quando aplicados outros métodos de resolução, haja diferenciação de tratamento.

Ademais, a redução da possibilidade de responsabilização dos seus membros assegura uma atuação mais ampla, e, conseqüentemente, influencia diretamente na oportunidade de utilização de outros meios de resolução de conflitos por parte desses membros da advocacia. Salienta-se que o próprio Projeto de Lei 5.082/2009 dispõe que os membros que atuarem na transação: “serão responsabilizados criminal ou administrativamente apenas nos casos de dolo ou fraude, comprovado mediante processo administrativo disciplinar ou ação penal”.²⁵⁸

Contudo, essa responsabilização deve ser pautada nos princípios de Direito Público, a exemplo da razoabilidade. Dessa maneira, a conduta de transacionar, ainda que busque o interesse público, deve ser adequada e necessária e respeitar os valores sociais.

De outro turno, vez que a transação culmina em certo limite de discricionariedade e que a responsabilização excessivamente limitada poderia implicar em condutas inidôneas, ressalta-se que caso a atuação, ainda que culposa do Procurador da Fazenda, enquanto agente público, incorra nas hipóteses de atos de improbidade administrativa, deve por esta responder. Por exemplo, se, por culpa, der causa ao prejuízo para o Estado, deve ficar obrigado a indenizá-lo, nos termos do art. 5º da Lei de Improbidade Administrativa²⁵⁹, a qual deve ser respeitada na transação.

Por isso, essencial que o Poder Legislativo confira maior atenção à matéria de responsabilização dos agentes competentes para transacionar, de modo que sejam normatizadas tais premissas, a fim de evitar o desestímulo da utilização desse método pelos referidos procuradores, e, ao mesmo tempo, inviabilizar condutas arbitrárias dos mesmos.

4.2.2 A atuação fazendária e as modificações do Código de Processo Civil de 2015

Inicialmente, de se ressaltar que as formas de resolução de conflitos podem variar de acordo com a sociedade, em algumas existe o uso exacerbado do Poder Judiciário. Entretanto, nem sempre ele será o mais adequado para resolver os conflitos de forma justa, na medida em que existe uma quantidade de processos pendentes de resolução, o que inviabiliza que seja

²⁵⁸ Nesse capítulo, quando citados os dispositivos do referido projeto de lei, relaciona-se ao Projeto de Lei 5.082/2009, cuja referência é: BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 5.082/2009**. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=7C916A04753235910AF8AE55E051CFBC.proposicoesWebExterno1?codteor=648733&filename=PL+5082/2009. Acesso em: 21 jun. 2019.

²⁵⁹ BRASIL. **Lei Nº 8.429, de 2 de Junho de 1992**. Rio de Janeiro, 02 jun. 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18429.htm. Acesso em: 10 ago. 2019.

prolatada uma decisão célere. Além disso, há casos em que o órgão jurisdicional não possui conhecimento suficiente para resolver a demanda, o que dificulta a pacificação.²⁶⁰

Assim, observa-se, a partir de diversas pesquisas, bem como o estudo anteriormente apontado realizado pelo CNJ, que as execuções fiscais ajuizadas pela PGFN não cumprem efetivamente sua finalidade, qual seja, a arrecadação dos créditos tributários, tendo em conta que, em alguns casos, não há um retorno econômico, porquanto gasta-se mais com o ajuizamento e cobrança do crédito do que o próprio valor arrecadado,²⁶¹ observando-se, assim, que o Poder Judiciário já possui muitas atribuições, sendo desnecessário que algumas demandas sejam resolvidas por esse órgão, como débitos da União de pequeno valor. Assim, mesmo que existam políticas da PGFN merecedoras de elogios, como a Portaria MF 75/2012,²⁶² que estabeleceu limite mínimo do valor consolidado do débito em R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) para o ajuizamento de execuções fiscais, restam essenciais outras técnicas de cobrança.

A adoção desses meios alternativos não implica na eliminação da cobrança jurisdicional, mas na possibilidade de aplicação de outros instrumentos. Tal ideal é estabelecida tanto na CF/88²⁶³, a partir do direito do acesso à justiça, como no CPC de 2015.

Aqui importa ressaltar que é mais correta a utilização do termo meio adequado de solução de conflitos. Em verdade, André Gomma explanou que a conhecida ‘Resolução Apropriada de Disputas’ (ou RADs) engloba diversos instrumentos capazes de resolver os litígios. Esses meios apresentam um acordo, com fundamento nas especificidades de cada caso, consiste em opções para alcançar um consenso, um entendimento provisório, à paz ou uma negociação, a depender da finalidade do instrumento de solução de conflito. Inicialmente, era conhecido como ‘Resolução Alternativa de Disputas’ (RAD’s). Segue afirmando que o sistema público de resolução de conflitos, o qual engloba o Poder Judiciário, bem como outros órgãos de prevenção e resolução, é formado, atualmente, por diversos

²⁶⁰ RODRIGUES, Marco Antonio. **A Fazenda Pública no Processo Civil**. São Paulo: Atlas, 2016.p. 364

²⁶¹ Segundo a pesquisa anteriormente citada do IPEA é economicamente justificável promover executivo fiscal, a partir de R\$ 21.731,45, sendo improvável que a União receba um valor igual ou superior ao custo do processamento judicial. (CUNHA, Alexandre dos Santos; PESSOA, Olívia Alves Gomes; KLIN, Isabela do Valle. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2011. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/poRTal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf. Acesso em: 11 ago. 2019.)

²⁶² BRASIL. **Portaria MF nº 75, de 22 de Março de 2012**. Brasília, 2012. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/poRTarias-ministeriais/2012/poRTaria75>. Acesso em: 12 ago. 2019.

²⁶³ Quando estabelece em seu preâmbulo que o Estado Democrático deve buscar a solução pacífica de controvérsias, bem como quando pugna em seu Art. 37 pela eficiência da Administração Pública.

instrumentos ou processos distintos, como a conciliação, formando um sistema pluriprocessual.²⁶⁴

Ademais, os meios de resolução de disputas são adequados, mas também caracterizam-se como integrados. Assim, a mediação pode ser considerada o instrumento mais adequado, mas não sendo realizada a autocomposição, pode-se tentar a resolução pela jurisdição do Estado.²⁶⁵ Demonstra, assim, um sistema amplo e interligado, ou seja, um sistema plurilateral, e a falha de resolução por um meio não implica na impossibilidade de utilização de outros métodos posteriormente, desde que também sejam adequados ao litígio.

Assim, outra justificativa para utilização do termo adequado consiste no fato de que ocorrerá uma integração entre os meios adjudicatórios e consensuais de solução de conflitos. Consequentemente, não se deve denominar os instrumentos de resolução e suas alternativas, pois necessário observar sempre o método mais adequado para cada caso.²⁶⁶

Os meios alternativos podem implicar no ideal de substituição dos meios ordinários ou na afirmação de que determinado meio é mais correto do que outro. Entretanto, o conceito de ‘Resolução Apropriada de Disputas’ implica no fato de que nenhum tipo de resolução de controvérsia é perfeito para todas as hipóteses, pois cada conflito possui suas características próprias, como o sigilo, a celeridade e a complexidade do caso, por exemplo.

Imprescindível, portanto, que seja realizada uma análise da subjetividade de cada conflito. Por conseguinte, a partir do estudo de cada litígio, verifica-se a potencialidade dos métodos, a fim de buscar a melhor solução, porquanto não cumpre mais a finalidade de justiça apenas o julgamento, o acesso à justiça objetiva efetivamente a pacificação.

Ademais, o CPC trouxe uma nova dinâmica processual, atribuindo importância aos meios consensuais de resolução de demandas, conforme se infere do disposto no art. 3º, § 2º: “O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos”. Ainda no art. 3º, § 3º dispõe acerca da obrigação dos juízes, advogados, defensores públicos e membros do ministério público promoverem a conciliação, mediação e outros instrumentos de solução consensual de conflitos.²⁶⁷ A partir de tal dispositivo, observam-se duas conclusões: a primeira consiste num rol exemplificativo dos meios alternativos, na medida em que utiliza a

²⁶⁴ AZEVEDO, Andre Gomma de et al (Org.). **Manual de Mediação Judicial**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2016. p. 17

²⁶⁵ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 681

²⁶⁶ LESSA NETO, João Luiz. O NOVO CPC ADOTOU O MODELO MULTIPORTAS!!! E AGORA?! **Revista dos Tribunais Online**, Brasil, v. 244, n. 2015, p.427-411, 2015. p.3 Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4557178/mod_resource/content/0/O%20novo%20CPC%20adotou%20o%20sistema%20multiploRTas%20-%20Jo%20C3%A3o%20Lessa.pdf. Acesso em: 13 ago. 2019.

²⁶⁷ BRASIL. **Código de Processo Civil**. Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 08 set. 2019.

expressão “outros métodos de solução consensual de conflitos”, sendo portanto possível a aplicação da transação e de outros meios, a depender das especificidades de cada caso. A segunda percepção, consiste no fato de que os aplicadores do direito devem prezar pela resolução de conflitos por outros meios que não apenas o jurisdicional, inclusive durante o processo judicial, e aqui mais especificamente das execuções fiscais, cabe aos procuradores da fazenda nacional analisar quando será mais célere e eficiente buscar pela negociação entre as partes. Assim, mesmo durante o processo executivo deve-se primar pela resolução consensual.²⁶⁸

Observa-se, assim, que o novo código passou a adotar o sistema multiportas, que surgiu em 1976. Portanto, a institucionalização desses métodos não é nova. Essa teoria implica na possibilidade de escolha do melhor instrumento, consistindo num meio de resolução de conflitos, no qual, a partir do diagnóstico de cada caso apresentado pelas partes, há o direcionamento à uma “porta” que seria mais apropriada à causa. Ressalta-se que essas técnicas convivem harmoniosamente com o sistema de Justiça.²⁶⁹

Além disso, a Resolução n.º 125 do CNJ estabelece em seu art.1º, parágrafo único que os órgãos jurisdicionais devem oferecer outros instrumentos de solução de conflitos, principalmente os meios consensuais, como a mediação e a conciliação.²⁷⁰

É uma modificação na formulação que demanda uma alteração na estrutura funcional das instituições jurídicas, mas pugna essencialmente pela modificação cultural e de formação dos operadores do direito. Sendo a Fazenda Nacional, e a Procuradoria que a representa, essenciais à garantia da Justiça, também devem utilizar esses mecanismos.

Portanto, observa-se que existem outros métodos de resolução de controvérsias, que não apenas o Judiciário, os quais são estimulados pelo direito processual. Sendo um novo modelo adotado pelo direito brasileiro, deve influenciar diretamente nas demandas fiscais,

²⁶⁸ Nesse sentido, Andressa Oliveira afirma que não se pode admitir que os advogados públicos atuem de forma a postergar a duração do processo, essa é uma postura ultrapassada, que sobrecarrega o órgão jurisdicional, atribuindo morosidade ao processo, assim como altos custos aos cofres públicos. (CASTRO, Andressa Oliveira Cupertino de. **AUTOCOMPOSIÇÃO EM PROCESSOS ENVOLVENDO A FAZENDA PÚBLICA: possibilidades, fundamentos e limites**. 2018. 114 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2018. Disponível em: <http://repositorio.ufes.br/handle/10/10410>. Acesso em: 12 ago. 2019).

²⁶⁹ SALES, Lilia Maia de Moraes; SOUSA, Mariana Almeida de. **O sistema de múltiplas portas e o judiciário brasileiro**. Direitos Fundamentais & Justiça, Porto Alegre, v. 16, n. 5, p.204-220, set. 2011. p.206 e 211. Disponível em: <http://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/360/467>. Acesso em: 12 ago. 2019.

²⁷⁰ ART. 1º Fica instituída a Política Judiciária Nacional de tratamento dos conflitos de interesses, tendente a assegurar a todos o direito à solução dos conflitos por meios adequados à sua natureza e peculiaridade. Parágrafo único. Aos órgãos judiciários incumbe, além da solução adjudicada mediante sentença, oferecer outros mecanismos de soluções de controvérsias, em especial os chamados meios consensuais, como a mediação e a conciliação, bem assim prestar atendimento e orientação ao cidadão. (BRASIL. **Resolução Nº 125, de 29 de Novembro de 2010**. Brasília, 2010. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/busca-atos-adm?documento=2579>. Acesso em: 12 ago. 2019).

tendo em conta o assoberbamento da Justiça nessa matéria. Ressalta-se que a aplicação desses métodos não inviabiliza a prestação da justiça, pelo contrário, deve ocorrer quando for mais benéfica à garantia do interesse social, a partir da maior celeridade e participação das partes.

4.2.3 Modalidades de negociação aplicáveis à Fazenda Nacional

Impende demonstrar que o Código de Processo Civil (CPC) de 2015 prevê a possibilidade de celebração de negócio jurídico processual típico e atípico. Assim, o legislador prevê a adequação procedimental de acordo com a realidade do direito material. Consequentemente, o procedimento disposto em lei deve atender às finalidades e à natureza do direito pleiteado.²⁷¹

Nesse contexto, o art. 190 do novo CPC concedeu às partes igualmente o poder de regular ou modificar o procedimento, de acordo com as especificidades de cada hipótese.²⁷² Em sentido semelhante, deve haver a possibilidade de negócio jurídico bilateral, a fim de assegurar o melhor procedimento ao caso, de acordo com suas especificidades. Assim, em algumas hipóteses é mais vantajosa a aplicação da transação do que outro meio ordinário.

No âmbito da PGFN foram editados atos normativos com a finalidade de regulamentá-lo, como a Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016, a Portaria PGFN nº 985, de 18 de outubro de 2016, portaria PGFN nº 360, de 13 de junho de 2018 e a Portaria PGFN nº 515, de 20 de agosto de 2018.

Aqui trataremos da Portaria PGFN 742/2018, que estendeu a aplicação dos negócios jurídicos processuais no âmbito das execuções fiscais, aparecendo como um grande avanço, mas as portarias anteriores foram essenciais para sua regulamentação, pois aumentaram a autonomia dos advogados públicos, no que tange a dispensa de contestar, por exemplo,²⁷³ permitindo, também, a aplicação de negócios jurídicos processuais no âmbito dos Juizados Especiais Federais (JEF),²⁷⁴ bem como flexibilizando a atuação processual, como a autorização de negociação de prazos.²⁷⁵

²⁷¹ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 713

²⁷² Ibidem

²⁷³ Art. 2, I a XI, Portaria 502/2016 BRASIL. **Portaria Nº 502, de 12 de Maio de 2016**. Brasília, 12 maio 2016. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/portaria-502-atualizado-em-20-12-2018.pdf>>. Acesso em: 13 ago. 2019.

²⁷⁴ BRASIL. **Portaria nº 985, de 18 de Outubro de 2016**. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/PORTARIA%20No%20985.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.

²⁷⁵ BRASIL. **Portaria PGFN Nº 515, de 20 de Agosto de 2018**. Brasília, Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/poRTaria-515-2018-crj-pdf.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.

A Portaria PGFN 742/2018 possui como intuito o equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União, podendo abordar sobre a calendarização da execução fiscal; o plano de amortização do débito tributário e a aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias, sendo proibida a redução no montante dos créditos inscritos ou que implique renúncia às garantias e privilégios do crédito tributário.²⁷⁶

Nos termos do art. 7º da portaria em comento, poderão ser realizadas reuniões para discutir a proposta do devedor ou contraproposta da PGFN, nas quais poderão participar o Procurador-Regional ou o Procurador-Chefe da Dívida Ativa e o administrador da empresa, por exemplo.²⁷⁷ Em virtude do princípio da cooperação entre as partes, aparece tal dispositivo como essencial. Além disso, permite um maior diálogo entre o fisco e o sujeito passivo, assegurando o estreitamento entre esses sujeitos da relação. Tal situação beneficia, inclusive, o fisco, que pode ter conhecimento acerca do patrimônio da empresa.

A regulamentação de negócios jurídicos processuais pela própria PGFN aparece como um avanço para resolução de conflitos no âmbito tributário, observando melhorias inclusive nas próprias portarias, se comparado o conteúdo do último ato normativo em relação aos anteriores. Mas, é necessária a realização de diversas mudanças para efetivamente permitir a existência da transação como uma figura de concessões mútuas, e não de mera adesão do contribuinte. Assim, as portarias da PGFN surgem como um passo inicial para realização de outros acordos entre a Fazenda Nacional e os contribuintes, como é o caso da transação. A transação constitui uma espécie de negócio jurídico, mas para ser utilizada pelos procuradores da fazenda nacional é necessária a regulamentação por lei autorizadora em âmbito federal.

4.3 A VIABILIDADE DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MEIO DE ADEQUADO DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS NO ÂMBITO DA FAZENDA NACIONAL

O Estado sofreu modificações ao longo do tempo, conforme já demonstrado, principalmente a partir da introdução do Estado Social. Assim, cada vez mais a contemporaneidade exige um Estado eficiente, pluralista, democrático e infraestrutural, surgindo um desejo de mudança no sistema da Administração Pública, que deve ocorrer tanto

²⁷⁶ BRASIL. **Portaria PGFN nº 742, de 21 de Dezembro de 2018**. Brasília, 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97757>. Acesso em: 15 ago. 2019.

²⁷⁷ BRASIL. **Portaria PGFN nº 742, de 21 de Dezembro de 2018**. Brasília, 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97757>. Acesso em: 15 ago. 2019.

no âmbito da atuação “prestacional” como da administração “agressiva”, especialmente em virtude da valoração de interesses públicos, que muitas vezes são contrapostos.²⁷⁸

Nesse ínterim, a administração pública prestadora busca a flexibilização no seu exercício, permitindo maior participação do administrado, a qual objetiva o convencimento da sociedade e, conseqüentemente, sua colaboração na garantia dos interesses sociais. Isso não quer dizer que em algumas hipóteses a imposição não é eficaz para que haja o cumprimento da lei, nesse sentido, Michelle Camini afirma que, salvo exceções, o ordenamento jurídico só possui capacidade para ordenar o comportamento dos indivíduos, pois impõe que o seu descumprimento acarreta sanção.²⁷⁹

Por outro lado, em determinadas situações, as formas de atuação consensual, como os contratos administrativos, aumentam a eficiência do Estado, porquanto necessário em tais hipóteses a cooperação do corpo social para ampliar a concretização dos seus interesses.

Sob a mesma perspectiva, analisando o tributo, percebe-se que apenas a imposição legal não resta suficiente para sustentar um sistema tributário efetivo e funcional, pois ainda existe a necessidade de sua legitimidade social e sua aceitação como desdobramento do pressuposto da cidadania. Caso contrário poderá culminar em resistência ao pagamento de tributos, através de práticas de economia informal, como a transferência da atividade para escapar da incidência geográfica do imposto e a prática de sonegação fiscal.²⁸⁰

Desta feita, por mais que exista lei impondo o pagamento de tributos e que grande parte do corpo social efetivamente cumpra suas obrigações enquanto sujeitos passivos, fica evidente a resistência de alguns contribuintes ao pagamento, corrobora para esse entendimento o valor da Dívida Ativa da União em 2018 (quase R\$ 2,2 trilhões).²⁸¹

De fato, alguns descumprem suas obrigações em virtude de restarem impossibilitados, ou por diversos motivos, como a crise econômica ou a falência de empresas, por exemplo. Mas outros se encontram inadimplentes perante o Fisco, pois discordam dos valores cobrados, bem como por considerarem inconstitucional a lei que instituiu certo tributo.

Por conseguinte, para concretização da cidadania fiscal, diversos requisitos, e não apenas a lei, devem ser destacados, como aproximar a relação entre a Fazenda e o contribuinte, que se fundamente na administração pública consensual, mais especificamente

²⁷⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 250.

²⁷⁹ MICKELBERG, Michelle Camini. **Transação em matéria tributária: fundamentos para uma regulamentação em âmbito federal**. 2018. 201 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. p. 149. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21691>. Acesso em: 15 jul. 2019.

²⁸⁰ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.38

²⁸¹ Conforme demonstrado em tópico 3.2.1.

no tocante à tributação participativa. Estabelece-se uma fase no Direito Tributário que engloba esse ideal, a qual se encaminha para uma maior relação dos cidadãos no governo, inclusive no processo de positivação do direito.²⁸²

Tal entendimento implica em novas relações entre a Fazenda e o contribuinte e se relaciona com a prerrogativa de administração pública consensual na busca pela maior eficiência, inclusive no que tange à gestão dos tributos. Observa-se que a lei traz a validade para o sistema tributário, entretanto, a aceitação da arrecadação se demonstra essencial para garantia de sua efetividade.

Importante repisar a ressignificação do princípio do acesso à justiça, a partir de terceira onda conceituada por Mauro Cappelletti, a qual propõe a utilização de outros métodos de resolução ao ordinário.

Ressalta-se que esses instrumentos não aparecem com o intuito de substituir a Jurisdição, e sim como forma de auxiliá-la em sua função essencial, qual seja, promoção do acesso à justiça. Tal garantia é efetivada partir de um sistema multiportas, que propaga que todos os instrumentos são dotados de vantagens e desvantagens, e a depender das particularidades de cada caso será mais adequado determinado instrumento, qual seja, aquele que irá alcançar a melhor solução.

Repise-se, nesse momento, a importância da transação tributária como mecanismo adequado de resolução de conflitos, em que os sujeitos cedem as suas posições iniciais, a fim de garantir, ainda que relativamente, suas pretensões.

O art. 171 do CTN estabelece que os entes federativos podem criar leis disciplinadoras da transação no seu espaço territorial, mas ainda não existe tal legislação em âmbito federal, apesar de já presente regulamentação de tal instituto em alguns Estados e Municípios.

Outrossim, defende-se sua natureza de contrato administrativo, tendo em conta que a transação implica em concessão, busca-se uma maior abertura nos acordos que não seria possível no âmbito dos atos administrativos, vez que os contratos implicam em maior discricionariedade, sendo esse justamente seu intuito, ou seja, busca-se uma chance da parte se comunicar diretamente com o fisco, e não apenas através de petição de seu advogado, objetivando uma construção de solução a partir do consenso, e não meramente uma imposição, pois nem sempre o método tradicional assegura efetivamente a justiça.

²⁸² DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária**. 2008. 307 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. p. 19. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8153/1/Natalia%20De%20Nardi%20Dacomo.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2019.

Em que pese o nosso entendimento acerca da viabilidade, existem posicionamentos contrários à aplicação de transação do crédito tributário. Superados os possíveis conflitos²⁸³ importante analisar-se algumas problemáticas na seara das execuções fiscais federais.

Neste âmbito impende ressaltar, ainda, que diversas execuções fiscais geram mais custos do que se busca ou consegue arrecadar. Tal afirmação é confirmada a partir de alguns dados. Primeiramente, cumpre verificar que o custo médio de uma execução fiscal promovida pela PGFN, exceto nos casos de embargos e recursos é de R\$5.260,34 (cinco mil duzentos e sessenta reais e trinta e quatro centavos),²⁸⁴ movimentando a jurisdição estatal, utilizando inúmeros funcionários, como servidores, procuradores, juízes e contadores.

Nesse sentido, vislumbra-se uma situação caótica quanto à morosidade. Destaca-se pesquisa realizada pelo IPEA, a qual concluiu que o tempo médio de tramitação de uma execução fiscal promovida pela PGFN é de 3.571 dias, ou seja: 9 anos, 9 meses e 16 dias.²⁸⁵

Não é interesse do Poder Público manter processos por anos no Poder Judiciário, com alto custo, utilização da máquina judiciária sem um resultado efetivo, na medida em que o nível de recuperabilidade do crédito é baixo, como explanado no tópico 3.2.1.

Desse modo, para além de uma modificação institucional e funcional dos órgãos do Poder Judiciário, possui papel essencial o de profissionais habilitados, dentre eles, encontram-se os advogados públicos, os quais devem encaminhar e incentivar as negociações, caso seja esse o método mais eficiente para a resolução do conflito. Nesse particular, importante destacar a função da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Receita Federal do Brasil (RFB), porquanto se busca analisar no presente trabalho a transação tributária em âmbito federal.

Assim, ninguém melhor que os procuradores da PGFN e dos agentes da RFB²⁸⁶ para acompanhar a transação em matéria tributária, a depender do momento que ocorre a negociação, a fim de assegurar a própria validade do ato ou contrato administrativo. Pois,

²⁸³ Verificar tópico 3.2 e seguintes

²⁸⁴ CUNHA, Alexandre dos Santos; PESSOA, Olívia Alves Gomes; KLIN, Isabela do Valle. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2011. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/poRTal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf. Acesso em: 20 ago. 2019.

²⁸⁵ CUNHA, Alexandre dos Santos; PESSOA, Olívia Alves Gomes; KLIN, Isabela do Valle. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2011. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/poRTal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf. Acesso em: 20 ago. 2019.

²⁸⁶ Na medida em que, como tratado no tópico 2.4.3, defende-se apenas sua aplicação terminativa, pois quando o Art. 171 estabelece seu objetivo como sendo a extinção do crédito, implica a existência da figura do lançamento. Por outro lado, em que pese à necessidade de existência de litígio, o mesmo pode surgir inclusive no âmbito administrativo, ou seja, antes da judicialização do conflito fiscal.

Onofre Batista²⁸⁷ afirma que da mesma forma que se exige capacidade do sujeito passivo para dispor e alienar, é necessário que a Administração tenha competência para contratar, a partir de habilitação legal. No tocante à autoridade competente, a lei de Blumenau estabelece como requisito demonstrar habilitação para transação.²⁸⁸

Outro texto legal importante é o Projeto de Lei n. 5082/2009, ele trata diversas vezes dessas autoridades, por exemplo, quando prevê a criação de uma Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional (CGTC) e de Câmaras de Transação e Conciliação – CTC, as quais serão compostas por procuradores da Fazenda Nacional e auditores fiscais da Receita Federal do Brasil (art. 49º do PL). A CGTC irá regulamentar previamente os requisitos e forma da transação (art. 4º, PL), enquanto o CTC é responsável pela deliberação de alguns casos e proposta da transação, como aplicar ou não determinada lei (art. 49, § 1º, I e II, PL).

Observa-se que as Câmaras de transação e conciliação são essenciais para efetivar a segurança dos administradores, na medida em que há um normativo validando sua criação, bem como para a própria coletividade, posto que seu quadro será composto por profissionais habilitados. Esse órgão conhecerá a realidade desse tipo de litígio, a uma, pois a PGFN é responsável pela cobrança do crédito tributário, a duas, porquanto preza-se por autoridades com notável saber jurídico e contábil, a três, porque seus membros conhecem as peculiaridades das execuções fiscais, a partir da exigência de mais de 10 anos de atuação.²⁸⁹

Repise-se que a lei pode atribuir uma competência maior ou menor para valoração da celebração de contratos administrativos pelo decisor.²⁹⁰ Em que pese a autorização legal para a celebração de transação, a partir de atribuição de margem de escolha para o administrador decidir pela solução consensual, observa-se, ainda, a necessidade de atuação pautada na boa-fé. Para apuração dessa finalidade, resta essencial que as decisões que justificam a aceitação ou não da proposta sejam fundamentadas, assim como que todos os atos sejam transparentes.

Além disso, a transação implica na efetivação do planejamento estratégico da PGFN, tendo em vista que entre seus objetivos encontra-se a efetividade, caracterizada pela resolutividade nas decisões, ações e recursos.²⁹¹ Um sistema eficiente pressupõe a máxima consubstanciação nos direitos dos cidadãos, sendo esse o intuito da transação, quando for o meio mais adequado, por suas características de desburocratização, consenso e celeridade processual. Ademais, esse planejamento pressupõe ainda a gestão inovadora e participativa,

²⁸⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 479.

²⁸⁸ Conforme citado em tópico 3.1.2.

²⁸⁹ ART. 49, § 1, PL.

²⁹⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 478.

²⁹¹ PGFN. **Planejamento Estratégico**. 2018. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/planejamento-estrategico/missao-e-visao-de-futuro>. Acesso em: 23 ago. 2019.

ou seja, a busca por meios para aprimorar a gestão fiscal, com participação da comunidade²⁹² Portanto, a própria PGFN, assegurando a reciprocidade nas relações tributárias, pode incentivar esse tipo de método, a fim de conferir maior segurança jurídica, pois se substitui o exercício unilateral da Administração, por um tratamento participativo.

4.3.1 Objetos transacionáveis

Foi tratado no tópico 2.4.2 que é elemento essencial da transação as concessões recíprocas, mas, nesse momento, insta ressaltar quais seriam os limites dessas concessões, ou seja, quais seriam os objetos transacionáveis.

Grande parte da doutrina entende que não cabe transação sobre o valor do tributo em litígio²⁹³, no mesmo sentido estabelece o PL n. 5.082/2009, quando vedou a negociação sobre o montante do tributo devido, sendo permitido quanto às obrigações acessórias.²⁹⁴ Entretanto, a mesma legislação em seu art. 7, §§ 1º e 2º dispõe que quando houver interpretação de conceitos indeterminados ou dúvidas quanto aos elementos constitutivos do crédito não implica em acordo do montante devido,²⁹⁵ situação que acaba dando margem para negociação, ainda que indireta, nos casos concretos acima descritos.

Oswaldo Othon, por exemplo, afirma que não pode haver acordo nenhum sobre o tributo e seus respectivos acessórios, apenas é permitido quanto aos conceitos indeterminados ou identificação e importância de fatos que possam resultar em cancelamento da dívida.²⁹⁶ Discorda-se desse entendimento, pois o atual sistema tributário brasileiro já permite outras formas de redução do *quantum* devido, ainda que indiretamente, como no caso dos parcelamentos, chegando a permitir remissão total ou parcial do débito, desde que presentes algumas condições, nos termos do art. 156, IV e art. 172 do CTN. Não é razoável a diferenciação quanto à transação, pois constitui forma de extinção, assim como a remissão.

²⁹² PGFN. **Planejamento Estratégico**. 2018. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/planejamento-estrategico/missao-e-visao-de-futuro>. Acesso em: 23 ago. 2019.

²⁹³ Conforme entendimento que se segue de Oswaldo Othon.

²⁹⁴ Sobre essa temática, conferir o item 3.3.1.

²⁹⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 5.082/2009**. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=7C916A04753235910AF8AE55E051CFBC.proposicoesWebExterno1?codteor=648733&filename=PL+5082/2009. Acesso em: 23 ago. 2019.

²⁹⁶ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 56

Ademais, existem parcelamentos especiais, como o PAES que permitem ao contribuinte escolher a forma de redução do crédito, tendo em conta o desconto da multa a depender da quantidade de parcelas escolhidas, havendo disposição do crédito pela lei.²⁹⁷

Entretanto, é a lei regulamentadora da transação que deve estabelecer quais os objetos são passíveis de transação, mas – tendo em vista os argumentos apresentados ao longo do trabalho – é certo que não se deve limitar apenas aos casos em que houver dúvida em relação a algum elemento essencial da obrigação tributária.

4.3.2 A implementação da transação tributária em âmbito federal: possíveis desafios e soluções

No decorrer do presente estudo, observou-se a regulamentação da transação tanto no Direito Civil, como em matéria tributária por algumas leis esparsas, já explanadas anteriormente, bem como expressamente pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Ainda assim, como qualquer método adequado de resolução de conflitos possui suas vantagens e desvantagens. Nesta oportunidade, abordar-se-ão quais os possíveis obstáculos que sua utilização pode gerar ao ordenamento jurídico e ao corpo social, relacionando com possíveis soluções que uma futura lei federal pode estabelecer. Serão também abordadas as vantagens do instituto - as principais já demonstradas ao longo do presente trabalho -, não obstante a existência de críticas, verifica-se que há preponderância de benesses, e não dos malefícios, na aplicação do referido instituto.

4.3.2.1 Possíveis obstáculos da transação na realidade do ordenamento brasileiro

No tocante às desvantagens observa-se que pode haver evasão fiscal quando de sua aplicação. Inicialmente cumpre conceituar esses dois institutos. A evasão ilícita, assim como a elisão fiscal possuem o intuito pelo sujeito passivo de não pagar ou reduzir o pagamento do tributo. Entretanto, a primeira utiliza métodos ilícitos, como a prática de fraude ou simulação, bem como ocorre no momento do surgimento do fato gerador ou após seu acontecimento. Já

²⁹⁷ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. Arbitragem tributária no existente arcabouço legislativo brasileiro. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (Coord.). **Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência poRTuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 226-227.

na elisão fiscal, os instrumentos aplicados são dotados de licitude e ocorre em momento anterior ao surgimento do fato gerador.²⁹⁸

Por outro lado, a possibilidade de evasão a partir de sua implantação não merece prosperar, pois não parece lógico que o sujeito passivo descumprisse suas obrigações fiscais para, posteriormente, aderir à transação, porque a dívida de tributos federais resultaria na sua inscrição no CADIN, bem como poderia submetê-lo ao protesto de dívida ativa.²⁹⁹ Ademais, tal restrição possui gravosas complicações econômicas para o contribuinte enquanto pessoa física, e, principalmente, quando constituir pessoa jurídica, pois a negativação de sua marca resulta em restrição de crédito, bem como a penhora de bens, por exemplo.

Em contrapartida, entende-se que se não houver uma contraprestação do Estado é possível o aumento de casos de evasão fiscal. Mas, como já afirmado em tópico 4.3, para além da obrigação de pagar o tributo é essencial a legitimação social dessa prestação pecuniária, a fim de evitar resistência no cumprimento das obrigações fiscais. Assim, tendo em conta que a transação importa na melhoria do relacionamento entre o fisco e o contribuinte, tende também a assegurar a reciprocidade nas relações tributárias.

Ademais, acredita-se que a transação deve ser meio excepcional, assim não sendo razoável sua utilização desenfreada, nem para todos os contribuintes, posto que um devedor contumaz não deve ter as benesses desse instituto, por exemplo.³⁰⁰

Nesse contexto, acertado é o art. 4º, § 1º do PL, o qual determina que o procedimento da transação deverá considerar obrigatoriamente critérios como o histórico fiscal, a forma de desempenho das obrigações fiscais e a situação econômica do contribuinte. Outro dispositivo que visa desestimular a utilização da transação para burlar a cobrança do crédito é o impedimento de realizar transação por 5 anos a partir da nulidade do instrumento, em algumas hipóteses de anulação do termo (art. 12, § 4º, do PL).³⁰¹ Da mesma forma estabelece a Lei nº 8.532 do Município de Blumenau, quando afirma que não poderá transacionar o contribuinte que for réu ou tiver sido condenado por crime contra a ordem tributária.³⁰²

²⁹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p.154.

²⁹⁹ MICKELBERG, Michelle Camini. **Transação em matéria tributária: fundamentos para uma regulamentação em âmbito federa**. 201 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. p. 164. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21691>. Acesso em: 15 jul. 2019.

³⁰⁰ Importa destacar que isso não implica em tratamento discriminatório, posto que como já afirmado em tópico 3.2.3 é possível conferir tratamento desigual, desde que analisadas as peculiaridades de cada contribuinte.

³⁰¹ Art. 4º, § 1 do PL e Art. 12, § 4º, do PL

³⁰² BLUMENAU (Município). **Lei Nº 8532, de 13 de Dezembro de 2017**. Blumenau, 2017. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/sc/b/blumenau/lei-ordinaria/2017/854/8532/lei-ordinaria-n-8532-2017-dispoe-sobre-transacao-de-creditos-tributarios-e-nao-tributarios-do-municipio-de-blumenau-objeto-de-execucao-fiscal>

Concorda-se com a disposição das referidas leis, pois para impedir a prática de planejamento ilegal (ou evasão fiscal) é necessário que a lei estabeleça especificidades a fim de desestimular e impedir que devedores com intuitos de burlar a lei para conseguir benefícios sejam incluídos nesse tipo de acordo. Assim, defende-se que os devedores que praticaram atos de fraude contra à execução fiscal,³⁰³ como alienar imóvel sem a reserva de outros bens e valores para quitar o valor integral da dívida inscrita devem ser impedidos da fruição desse método no prazo 5 anos contados da constatação do referido ato.

Importante mencionar que em relação aos grandes devedores, tendo em conta que, mesmo constituindo apenas 1% da quantidade de devedores que compõem a dívida ativa, são responsáveis por 62% dos valores consolidados, o que consiste no importe de R\$ 1.368.738.446.473,02,³⁰⁴ não seria razoável inviabilizar a transação à todos esses contribuintes que se encontram inadimplentes em valor superior à R\$ 15 milhões. Ademais, nem todo grande devedor pratica atos ilícitos para burlar a lei e, consequentemente, a obrigação de pagar seus débitos, existem outros fundamentos pelo atraso de pagamento, como a impossibilidade financeira. Tal entendimento é confirmado pelo Projeto de Lei nº 1646/2019, o qual objetiva aplicar restrições ao devedor contumaz e fortalecer a cobrança da dívida ativa, quando realiza a conceituação desse tipo de devedor como sendo pessoas físicas ou jurídicas com dívidas que ultrapassam R\$ 15 milhões em situação irregular por prazo superior a um ano e que praticam atos fraudulentos, a fim de ilidir a quitação das obrigações fraudes fiscais para burlar o pagamento de obrigações, desde que conferida a ampla defesa.³⁰⁵

Outro possível desafio consiste no estímulo ao descumprimento do pagamento voluntário dos tributos, tendo em conta que como a transação implica em concessão de ambas as partes, geralmente irá culminar em redução das obrigações do devedor.

Assim, Luís Eduardo Shoueri sustenta que permitir uma faculdade geral de transação seria distorcer a ideia de tributo, tendo em conta que este possui como característica essencial a obrigatoriedade, passando a ser considerado opcional. Afirma, ainda, que não se admite a

ajuizada-ate-31122014-ou-de-litigio-judicial-nas-hipoteses-que-especifica-e-da-outras-providencias?q=8532. Acesso em: 22 jun. 2019

³⁰³ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 10 ago. 2019.

³⁰³ BRASIL. **Lei no 6.830, de 22 de Setembro de 1980**. Brasília, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm. Acesso em: 10 ago. 2019.

³⁰⁴ AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do et al. **PGFN em números: edição 2019**. Brasília: Ana Paula de Sá - Acom, 2019. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf. Acesso em: 11 ago. 2019.

³⁰⁵ PGFN. **Entenda o Projeto de Lei de combate ao devedor contumaz e fortalecimento de cobrança**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2019/entenda-o-projeto-de-lei-de-combate-ao-devedor-contumaz-e-foRtalecimento-de-cobranca>. Acesso em: 25 ago. 2019.

discrecionalidade dos agentes públicos, vez que a lei específica deve indicar qual o objeto litigioso e quais os requisitos para aplicação da transação.³⁰⁶ Ademais, existe entendimento³⁰⁷ de que da mesma forma que os parcelamentos, como o REFIS, incentivam a inadimplência, a fim de adquirir benefícios posteriores, também iria ocorrer com a implementação desse acordo.

Já Rafael de Almeida Pujol³⁰⁸ defende que só haveria desestímulo do pagamento voluntário se a lei limitasse previamente os casos em que seria possível transacionar. Seria de competência do agente da Fazenda Pública definir os termos da negociação de acordo com as especificidades do caso, com fulcro no princípio da eficiência e no interesse público, podendo editar resoluções para padronizar internamente o tratamento em casos semelhantes.

Dessa forma, defende-se o entendimento de que a lei em nível federal que regulamenta a transação tributaria pode ser geral, desde que não seja excessivamente ampla e discrimine os critérios, limites e situações, como visto anteriormente. Além disso, a lei específica poderia aumentar a margem de devedores que iriam realizar um planejamento para adequar-se as hipóteses legais e descumprir os pagamentos, a fim de utilizar-se de método mais benéfico.

Insta repisar que, como a lei não conseguirá definir todas as hipóteses, nesses casos, pode-se atribuir aos órgãos responsáveis pela transação, que provavelmente seriam a PGFN e a RFB—até em razão dos poderes que são conferidos aos seus membros pelo Projeto de Lei Geral de Transação— a sua regulamentação por meio de Portarias, como é feito com os negócios jurídicos processuais, de forma que os profissionais habilitados possuam certa margem de discricionariedade para decidir quando cabível sua utilização. Mas, essa regulamentação, assim como a discricionariedade do administrador deve sempre ser limitada por lei geral, a qual deve trazer limite, alcance e forma.³⁰⁹

³⁰⁶ Admitir uma faculdade geral de transação, seja a uma pessoa ou a um colegiado, é, antes de tudo, distorcer o próprio conceito de tributo. [...] Não é a tal possibilidade que se refere o Código Tributário Nacional, no artigo 171. A transação, em matéria tributária, deve ser autorizada por lei. Esta deve especificar qual a matéria litigiosa à qual se aplicará a transação e suas condições. Não abre espaço à discricionariedade da Administração. A transação tributária é, antes, um convite, feito pelo próprio legislador, para que o sujeito passivo, querendo, tome os passos para que se extinga sua obrigação. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 685).

³⁰⁷ MICHELIN, Dolizete Fátima. O anteprojeto da Lei Geral de transação em matéria tributária e os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e moralidade pública. In: GUIMARÃES, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 348.

³⁰⁸ PUJOL, Rafael de Almeida. **Transação tributária no brasil: perspectivas da análise econômica do direito**. 2017. 229 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. p. 159-160. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/178711>. Acesso em: 23 ago. 2019.

³⁰⁹ Como dispõe Vasco Branco Guimarães, em entendimento citado no tópico 2.3.3.

Assim, a partir da aplicação na prática e de seus riscos, as Procuradorias poderão analisar quando a transação seria o meio mais adequado de resolução de conflito. Nessa perspectiva, sustenta-se que a autoridade administrativa só pode realizar a transação com relativa discricionariedade na verificação de oportunidades, circunstâncias e conveniências, quando a lei possibilita e dentro das limitações legais estabelecidas.³¹⁰ Ademais, note-se que a transação não é via obrigatória para a resolução de litígios, portanto a partir da limitação de sua aplicação não haveria desestímulo de pagamento espontâneo de forma exacerbada.

Por fim, ressalta-se a importância da correta interpretação e aplicação das normas relativas ao instituto da transação. Desta feita, Luiz Dias e Luiz Inácio Lucena³¹¹ destacam a necessidade de que as autoridades com a prerrogativa de realizar a transação fiscal devem interpretar corretamente as hipóteses e a norma que regula o instituto, com proporcionalidade, sensibilidade e prudência, sendo necessário que assegure também os fins e valores sociais.

Garantindo, assim, a partir da regulamentação geral, que o aplicador da lei possua elementos suficientes para decidir no caso concreto, devendo sempre interpretar a referida norma a fim de assegurar o interesse público, qual seja, a arrecadação dos créditos fiscais. Ademais deve sempre fundamentar suas decisões- sendo essencial a criação de precedentes desses motivos que sustentaram as negociações, o que atestará a segurança jurídica.³¹²

Concorda-se, dessa forma, com o entendimento de que é papel da Administração analisar se verdadeiramente ocorreria o desestímulo a partir da transação tributária. Para isso, deve-se ponderar entre o risco pela perda da arrecadação voluntária e os benefícios que irão surgir através dessa negociação, tendo em conta que a mesma pode importar em diminuição dos gastos com a manutenção do Estado, sendo essenciais membros da contadoria para tal análise. Ademais, contribui para a segurança jurídica do sujeito passivo. Isto posto, ainda que existisse um desestímulo no cumprimento espontâneo de suas obrigações, as benesses poderiam superar a possível perda de arrecadação.³¹³ Mas, apenas a partir da prática poderia efetivamente avaliar qual o custo-benefício desse instituto em âmbito federal.

4.3.2.2 Vantagens da transação em matéria tributária no contexto brasileiro

³¹⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**: CTN comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1323.

³¹¹ FILHO, Luiz Dias Martins; 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 âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 31-32.

³¹² Conforme exposto em tópico 3.3.3.

³¹³ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.174.

Assim, ainda que presentes possíveis obstáculos, esses fatores não inviabilizam a sua utilização, na medida em que o legislador pode suprir tais malefícios, a partir da regulamentação do instituto, como demonstrado anteriormente. Ademais, inúmeros são seus benefícios, alguns já expostos ao longo do texto. Importa, ainda, destacar outras vantagens.

O próprio modelo de Estado prestacional implica na necessidade de um sistema jurídico-tributário eficiente, entretanto, conforme já citado, os custos do Poder Judiciário são elevados, no ano de 2018, totalizou um valor de R\$ 93,7 bilhões³¹⁴, no ano de 2011, constatou-se que o custo médio total com apenas uma execução fiscal é de R\$5.260,34. Em contrapartida, do valor total da dívida ativa da união, 44,8% são considerados valores irrecuperáveis e o percentual de retorno mais favorável por tipo de crédito foi de 49%, (créditos tributários não previdenciários), considerando o período dos últimos cinco anos – com marco final em 2018–.³¹⁵ Portanto, importa ressaltar a sua relação com a análise econômica do ordenamento jurídico, no que tange aos créditos tributários que possuíram o maior índice de recuperação conforme PGFN em números, observa-se que se a transação tributária tivesse sido realizada, durante o período considerado na pesquisa, concedendo desconto de até 51% sobre o montante da dívida, ainda assim, seria mais vantajosa a cobrança por tal técnica, pois o máximo de êxito por tipo de crédito foi de 49%.

Em que pese a verificação de ineficiência nas técnicas aplicadas para arrecadação, em razão do alto custo para manutenção da máquina judiciária e da baixa recuperabilidade, observa-se que a transação além de mais econômica, em virtude de sua celeridade e simplificação, gera retorno. No Município de Blumenau em 3 meses de implantação da técnica obteve arrecadação de R\$ 320 mil reais para seus cofres, em 93 audiências.³¹⁶

Entretanto o custo deve ser analisado associadamente com a duração do processo, tendo em conta que o atraso na prestação jurisdicional resultará no aumento do valor em litígio, no tocante aos juros e correção monetária.³¹⁷ Assim, o excesso de tempo no julgamento de uma demanda também implica na elevação dos custos do processo, o que evidencia que a transação também seria benéfica nesse aspecto, tendo em conta que as execuções fiscais são o principal fator para a morosidade do judiciário:

³¹⁴ CNJ. **Justiça em Números 2019**. Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2019.

³¹⁵ AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do et al. **PGFN em números: edição 2019**. Brasília: Ana Paula de Sá - Acom, 2019. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf. Acesso em: 11 ago. 2019.

³¹⁶ Vide tópico 3.1.2.

³¹⁷ ESCOBAR, Marcelo Ricardo. **Arbitragem tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017. p. 68.

Historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. O executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação.³¹⁸

Ademais, Pujol afirma que essa análise não implica em solucionar todas as problemáticas do direito, e sim, que o estudo do Direito Tributário e Financeiro e dos instrumentos de resolução de conflito entre o Fisco e o cidadão se torna mais efetivo com a verificação econômica desses instrumentos.³¹⁹ Ressaltando-se que a transação implica em aumento de arrecadação.

Outrossim, Arnaldo Godoy afirma que a eficiência está relacionada com a diminuição de desperdícios dos recursos públicos, podendo a redução de tal numerário ser concretizada através da melhor alocação desses bens. Essa realidade pode ser atingida, inclusive, pela redução dos litígios entre os entes federativos. Seria uma análise ampla da eficiência, a qual engloba o direito à boa administração.³²⁰

Em outro momento, afirma³²¹ que outros países que prezam pela eficiência utilizam esse acordo, como se observa no modelo norte-americano:

Cerca de 80% (oitenta por cento) das questões são resolvidas administrativamente, sem intervenção do judiciário. Há ampla previsão legal para acordos administrativos, com benefícios para o contribuinte e as vantagens para administração, que aloca recursos a custos relativamente baixos.
[...] Tem-se a impressão que pragmatismo informa realismo normativo, buscando-se eficiência, de que é prova incontestada a marcha das relações econômicas que informam o capitalismo norte-americano.

Apesar de óbvias as diferenças entre o sistema-tributário norte-americano e o brasileiro - principalmente tendo em conta que este se utiliza do sistema *civil law*, enquanto aquele tem como base o *common law* - o modelo utilizado nos Estados Unidos da América

³¹⁸ CNJ. **Justiça em Números 2019**. Brasília: CNJ, 2019. Disponível em:

<https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2019.

³¹⁹ PUJOL, Rafael de Almeida. **Transação tributária no brasil: perspectivas da análise econômica do direito**. 2017. 229 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. p. 159-160. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/178711>. Acesso em: 23 ago. 2019.

³²⁰ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária introdução à justiça fiscal consensual**. 2. ed. Belo Horizonte: Editora Forum, 2010. p. 129

³²¹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transação e arbitragem no Direito Tributário norre-americano. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 425-429.

pautado pela minoração de formalidades, a busca pela resolução de conflitos potencializando a economia, é imprescindível para o aumento de confiança nas relações fisco-contribuinte, bem como eficiência e eficácia do sistema tributário-normativo.

Mas para a concretização é necessário um normativismo de resultado, ou seja, uma preocupação econômica do direito, a partir de uma nova concepção de interesse público.³²² Essa percepção ampla de interesse público observa-se que, em verdade, o que é indisponível é a eficiência da administração tributária.³²³

Em relação aos interesses públicos secundários, conforme a doutrina, encontra-se englobado nesse conceito os interesses da Fazenda. Assim, em virtude de sua disponibilidade, podem ser objeto de transação tributária, nos termos da lei.³²⁴ Nem sempre o interesse secundário, ou seja, o patrimonial, deve possuir cláusula de indisponibilidade, conforme explanado no item 2.3.1, exceto se for sinônimo do interesse do corpo social.

Ademais, deve haver compatibilização entre os interesses sociais e particulares, pois a própria Constituição protege a ordem econômica e a livre iniciativa. Assim, a livre iniciativa permite a atuação econômica, e, por conseguinte, o desenvolvimento econômico e social do país é consequência do setor privado,³²⁵ necessário, portanto, buscar uma compatibilização com os interesses particulares, e no caso da transação, tendo em conta que ambas as partes recebem benesses, não há de se afirmar que necessariamente haverá predominância de um interesse sobre o outro, contudo, deve-se sempre realizar uma análise casuística.

Ademais, afirma-se que os atos administrativos vinculados são atingidos pelos fenômenos da caducidade e prescrição. Assim, esses institutos aparecem como provas de que a indisponibilidade dos créditos fiscais não é absoluta.³²⁶

Por fim, destaca-se a indisponibilidade das competências tributárias, como afirmado anteriormente, e não a dívida fiscal, cabendo ao administrador transacionar, quando for

³²² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária introdução à justiça fiscal consensual**. 2. ed. Belo Horizonte: Editora Forum, 2010. p. 92.

³²³ BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. DESAFIOS CONTEMPORÂNEOS DA AUTOCOMPOSIÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS E O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL BRASILEIRO. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 5, n. 1, p. 57-75, 2016. p. 70. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/desafios9.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2019.

³²⁴ FILHO, Luiz Dias Martins; ADAMS, Luís Inácio Lucena. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 31.

³²⁵ BOSSA, Gisele Barra. Arbitragem tributária e reconstrução do interesse público. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (Coord.). **Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 55

³²⁶ BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. DESAFIOS CONTEMPORÂNEOS DA AUTOCOMPOSIÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS E O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL BRASILEIRO. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 5, n. 1, p. 57-75, 2016. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/desafios9.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2019.

compatível com os princípios da igualdade, legalidade, razoabilidade, proporcionalidade, e eficiência, mas, sobretudo, quando cumprir os anseios sociais, a partir de uma macro visão desses interesses. Caso contrário, os meios consensuais não seriam incentivados por diversos normativos, como o CPC de 2015.

Como já abordado,³²⁷ o conflito pode possuir aspecto positivo ou negativo, a depender do seu processo de resolução. Assim, tendo em conta que a resolução adjudicatória estatal, muitas vezes, acaba por enfraquecer as relações existentes entre as partes,³²⁸ existem outras formas que a depender das peculiaridades do caso, resultam na pacificação do conflito.

Assim, no que tange as relações tributárias resta evidente a necessidade de construção de diálogo entre o fisco e o contribuinte, principalmente tendo em conta as prerrogativas do estado participativo.³²⁹ Esse diálogo deve assegurar a confiança, honestidade e transparência entre ambos, rompendo-se com a prerrogativa de Estado opressor, a fim de assegurar o consenso pautado na horizontalidade.³³⁰

Esse ideal encontra-se relacionado com o processo fiscal equitativo, que busca uma maior participação do contribuinte, afastando os pilares autoritários a partir da busca da solução justa.³³¹

A transação fiscal possibilita os ideais do processo fiscal equitativo e o estreitamento das relações entre o fisco e o contribuinte, tendo em conta que assegura um diálogo entre essas partes, modificando o antigo pressuposto de relação hierárquica. E mais que isso busca a pacificação, pois ambas as partes renunciam de suas pretensões iniciais, corroborando para a construção de confiança, o que facilita inclusive na atividade de fiscalização.

Assim, os métodos adequados de resolução de conflitos aparecem como garantidores do acesso à justiça, na medida que muitas vezes, as técnicas judiciais não garantem o sentimento de pacificação. Nesse contexto, Ada Pelegrini afirma que:

Por outro lado, cresceu a percepção de que o Estado tem falhado na missão pacificadora, que tenta realizar por meio da jurisdição e através das formas do processo. A sentença autorizativa do juiz não pacifica as partes, porquanto imposta.

³²⁷ Ver item 4.1.

³²⁸ AZEVEDO, Andre Gomma de et al (Org.). **Manual de Mediação Judicial**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2016. p. 57.

³²⁹ Conforme abordado em item 4.3.

³³⁰ LEMOS, Ana Beatriz Carvalho. **MÉTODOS ADEQUADOS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS NA SEARA TRIBUTÁRIA: A MEDIAÇÃO FISCAL E A ARBITRABILIDADE TRIBUTÁRIA**. 2018. 99 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal da Paraíba, Santa Rita, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/13207>. Acesso em: 28 ago. 2019. p. 36.

³³¹ 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 âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 93.

Sempre haverá uma parte – e frequentemente as duas – descontente com a decisão do juiz e recalcitrante em seu cumprimento. Por outro lado, as formalidades do processo – no limite necessário a assegurar como garantias – exigem tempo, e o tempo é inimigo da função pacificadora.³³²

Dessa forma, é de suma importância a existência de um sistema pluriprocessual, ressaltando-se que o instituto da concessão em âmbito federal não é novo, conforme se observa da possibilidade de redução de 50% do valor da multa de lançamento de ofício, no caso do contribuinte realizar o pagamento ou compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil dentro do prazo estipulado, pela Lei 8.218/1991.³³³

Diferentemente do que ocorre nos processos judiciais, as concessões geram um maior sentimento de justiça, uma, pois não resulta de imposição, duas, porquanto culmina em estreitamento das relações entre fisco e contribuinte. Em verdade, o ideal de acesso à justiça encontra-se intimamente relacionado ao conceito de eficiência. Nessa perspectiva, um sistema jurídico efetivo busca assegurar ao máximo de pessoas a concretização de seus direitos, de forma que – em razão dos fundamentos expostos ao longo do trabalho, sendo meio menos custoso, tanto do ponto de vista econômico, como temporal – a transação demonstra-se mais eficaz, em alguns tipos de conflitos do que o meio tradicional de cobrança.

A própria burocratização do processo atrapalha a pacificação entre as partes, como afirmou a doutrinadora citada, assim, se existe um método mais eficiente que pode atingir o resultado finalizado pelo processo judicial, quando mais adequado deve ser incentivado pela administração pública.

Além disso, o tempo gera aumento de custos, tendo em conta os juros, por exemplo, o que também prejudica a boa relação entre os sujeitos da relação. Portanto, tendo em conta que os meios extrajudiciais também participam do sistema jurídico-tributário e garantem o acesso à justiça, necessita-se de maior investimento dessa técnica pelo Poder Judiciário, bem como de outros métodos adequados, a fim de minorar os processos na esfera judicial e aumentar a segurança jurídica das relações entre a Fazenda e os cidadãos.

³³² GRINOVER, Ada Pellegrini. A INAFASTABILIDADE DO CONTROLE JURISDICIONAL E UMA NOVA MODALIDADE DE AUTOTUTELA (PARÁGRAFOS ÚNICOS DOS ARTIGOS 249 E 251 DO CÓDIGO CIVIL). *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, v. jun./dez, n. 10, p.13-19, 2007. Disponível em: http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-10/RBDC-10-013-Ada_Pellegrini_Grinover.pdf. Acesso em: 28 ago. 2019.

³³³ (BRASIL. **Lei no 8.218, de 29 de Agosto de 1991**. Brasília, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8218.htm. Acesso em: 27 ago. 2019).

Entretanto, no Brasil, a maioria dos conflitos existentes no corpo social são transferidos para o Poder Judiciário, tendo em conta a universalização do acesso à Justiça, não podendo a administração reforçar tal cultura.³³⁴

Desta feita, ainda que se vislumbre uma modificação de forma a haver abertura pelo próprio ordenamento jurídico quanto à utilização dos meios autocompositivos, no âmbito do direito tributário eles são pouco utilizados.

Contudo, vislumbram-se no contexto da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional diversos projetos de modernização e fortalecimento de cobrança do crédito fiscal, como projetos de combate ao devedor contumaz e a regulamentação de negócios jurídicos processuais no âmbito das execuções fiscais, esta aparece como marco inicial para concretização de métodos adequados na recuperação dos créditos de que se cuida, como é a hipótese da transação. Ademais, o Projeto nº 5.082/2009 corrobora para sua concretização na seara federal.

Em nosso sistema jurídico pátrio, resta essencial para além de uma modificação normativa, que haja uma mudança na cultura da sociedade, bem como dos agentes públicos, a fim de implementar um ideal de maior confiança nos acordos firmados tanto entre particulares, como entre particulares e o poder público, como é o caso da transação tributária.

Portanto, conforme já explanado,³³⁵ ainda que haja melhoria no sistema jurídico, a partir da implantação de outras técnicas de resolução, se não houver a construção de confiança entre o fisco e o contribuinte, apesar disso, mesmo solucionando diversos processos por esses meios adequados, a quantidade de novas demandas continuará a crescer, juntamente com o montante da dívida ativa e o asseio de conflitos ainda será um obstáculo no sistema jurídico-tributário do país.

Todos esses fatores demonstram que há adequação entre a transação em matéria tributária na seara federal à luz do ordenamento jurídico brasileiro, quando realizada uma interpretação sistemática, levando em conta os Princípios de Direito Público, o ideal de acesso à justiça, o interesse da coletividade, bem como os pressupostos disseminados, principalmente, a partir da conformação do Estado Social de Direito.

³³⁴ “Se tudo for parar no Poder Judiciário, isso demonstra um fracasso da sociedade, das outras instituições e dos outros poderes na resolução dos conflitos. Nós temos de investir numa mudança de cultura. A cultura da judicialização dos conflitos, que é fruto da necessária universalização do acesso à Justiça, não pode ser reforçada pela administração pública. É preciso criar a cultura do diálogo para que o Poder Judiciário seja árbitro somente na exceção”, afirmou Dias Toffoli. (STF. **Em seminário na AGU, presidente do STF defende mudança na cultura da judicialização**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/poRTal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=396981>. Acesso em: 17 jul. 2019.)

³³⁵ Vide item 4.1.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Vislumbra-se que uma das maiores problemáticas presentes no Brasil é a crise do Poder Judiciário na sistemática utilizada para resolução dos conflitos. No âmbito das demandas tributárias não é diferente, principalmente, tendo em conta que a maior parcela dos feitos levados à julgamento pelo Sistema Judiciário representam ações dessa natureza, conforme pesquisa do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), sendo essencial uma reforma nesse sentido. Fato é que, com alicerce na tendência do novo modelo estatal, o instituto da transação se materializa como medida concreta, dando efetividade ao Estado Democrático de Direito.

Abordou-se, inicialmente, a repercussão da transação do Direito Civil no Direito Tributário, relacionando, principalmente a influência da modalidade contratual do instituto naquele ramo, a partir do entendimento de que a transação possui a natureza de contrato administrativo, em razão da conformidade- i) quanto à manifestação de duas vontades para sua formação ii) quanto ao contrato bilateral em virtude das concessões recíprocas, assemelhando-se, ainda em virtude o benefício de ambas as partes, pois o fisco recebe o crédito com maior celeridade e proporciona ao contribuinte a regularidade fiscal iii) quanto à necessidade de boa fé e objeto possível e lícito.

Preocupou-se, em analisar a transação como modalidade de extinção do crédito tributário, partindo da disposição do art. 156, III e 171, do Código Tributário Nacional (CTN) e, chegando à premissa de que, exceto quanto à parcela de que os sujeitos abrem mão de transacionar, o instituto apenas extingue o crédito, e, conseqüentemente, a obrigação tributária quando do cumprimento das obrigações firmadas.

Além disso, foram trazidas as peculiaridades dos princípios de Direito Público, objetivando demonstrar a sua harmonia com o instituto, e, por conseguinte a possibilidade de sua prática pela Administração Pública. Nesse viés, constatou-se que não viola o princípio da eficiência, tendo em conta sua característica de desburocratização e celeridade processual, diante da morosidade e alto custo do contencioso judiciário. Em cumprimento ao princípio da legalidade, já existe a lei geral, qual seja o art. 171 do CTN, necessitando de legislação no âmbito federal. Esse pressuposto está relacionado com o princípio da discricionariedade, posto que a lei estipula as diretrizes de atuação do administrador tributário, e essa negociação implica na presença de certa margem de discricionariedade, a qual não viola a legalidade, porquanto é a própria lei que autoriza e limita tal atuação. Coaduna-se, ainda, com o princípio da indisponibilidade do interesse público, pois os anseios sociais estão moldados por diversos

outros princípios (como a igualdade, razoabilidade, proporcionalidade, capacidade contributiva, legalidade). Portanto, o preceito da indisponibilidade também deve estar em consonância com esses princípios, posto que a indisponibilidade atinge os interesses dos cidadãos, ou seja, o interesse primário, bem como a eficiência da gestão pública, e não o crédito público analisado isoladamente. E a transação conforma-se com esse ideal, pois dispõe de determinado bem, como parte do valor das obrigações tributárias acessórias, em busca da melhor solução que recepcione o interesse da coletividade.

Quanto aos seus elementos, conclui-se que é essencial a criação de lei regulamentadora, a despeito do que estabelece o art. 171 do CTN. Havendo discordância se seria lei específica ou genérica, entendeu-se que o último entendimento é mais acertado. Exige-se, ademais, que sejam efetivadas concessões mútuas, ambas as partes devem abrir mão de, ao menos, parte de um direito que acreditam ter, necessitando-se de equilíbrio em relação a essas renúncias. O referido dispositivo estabeleceu, por fim, a necessidade de “determinação” do litígio, entendeu-se que é mais correto o emprego do termo “terminação”, vez que se exige a supressão do conflito de interesses que permeia a relação tributária. Na medida em que existe litígio antes do ajuizamento do feito executivo, como no caso de impugnação de auto de infração, não se verificou fundamentos para impedir sua adequação no âmbito administrativo, contudo, entendeu-se que tendo em conta sua constituição como modalidade de extinção do crédito resta impossível a modalidade preventiva.

No segundo momento, expuseram-se as legislações de Direito Interno que autorizam a transação em matéria tributária, a fim de embasar a possibilidade de regulamentação de uma futura lei federal, vez que se delimitou o objetivo no âmbito da União. Buscou-se, ainda, a partir das limitações dessas normas, sugerir possíveis melhorias que poderiam surgir com essa regulamentação, assim como reproduzir os benefícios vislumbrados, a partir da aplicação de tal técnica nesses entes federativos.

Quanto às possíveis críticas, foi realizada a discriminação dessas, refutando-se alguns pontos, bem como se apresentam sugestões às supostas incompatibilidades. Outrossim, impende destacar que a mera utilização da transação não constitui o benefício que é tutelado pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), não se encaixando como benefício, porquanto presente a bilateralidade. Do mesmo modo, ainda que se observem concessões do Fisco, não constitui renúncia de receitas nos moldes da LRF, pois não há certeza quanto à exigibilidade do débito. Ademais, a taxa de recuperabilidade do crédito é baixa, assim, não se constitui como um instituto de desoneração que poderia afetar no fluxo de caixa do governo. Mas, caso constitua renúncia de receitas, deve respeitar as prerrogativas da LRF. Os

argumentos de que fere a legalidade tributária, a atuação vinculada na cobrança do crédito tributário e a característica compulsória do lançamento do tributo não merecem prosperar, na medida em que é a própria lei que prevê a transação tributária, devendo esse mesmo normativo limitar a atuação discricionária, bem como pela relativização da cobrança vinculada ante a efetividade do instituto, sendo compatível com a atividade de cobrança. É harmônica, ainda, com a isonomia, porque, a depender das peculiaridades do caso concreto esse é o instrumento mais adequado, podendo, inclusive haver diferenciação quando necessário, desde que haja publicidade e fundamentação das decisões. Em razão da nova concepção de supremacia de interesse público, em que necessita da ponderação de diversos outros princípios, principalmente a eficiência, e, sendo os recursos financeiros essenciais para impulsionar o Estado, a transação seria consequência da própria supremacia.

Ato contínuo, analisou-se o Projeto de Lei n. 5.082/2009, o qual resulta em avanço nas relações entre os sujeitos da relação jurídico-tributária, mas seus dispositivos possuem algumas críticas. Nesse sentido, sugeriu-se a diminuição na burocratização de alguns requisitos para apresentação de propostas, por exemplo.

Nesse ínterim, verificou-se a compatibilidade entre a ressignificação do acesso à justiça e sua relação com a Administração Pública, a partir do ideal de que o conflito é inerente à vida social, e que se embasando na teoria da terceira “onda” de acesso à justiça, e empregando ainda o ideal da teoria multiportas, há o estímulo da utilização de meios adequados de resolução de conflitos, tal entendimento é corroborado pela adoção de tal teoria pelo CPC. Esse preceito implica no exame subjetivo do litígio, a fim de verificar as potencialidades de cada instituto utilizando-se do que importe a melhor solução. Sendo mais apropriado o termo adequado, e não alternativo, pois implica no entendimento de que determinado método é mais correto do que outro.

O referido modelo interfere diretamente nas demandas federais de natureza fiscal, tendo em conta a necessidade de mudanças nesse cenário, ante a grande quantidade de processos, a morosidade e o fato de que o custo financeiro despendido é desproporcional se comparado com o valor arrecadado do montante inscrito em dívida ativa da União pelo meio adjudicatório estatal. Outrossim, limitou-se o presente estudo no âmbito da Fazenda Nacional, relacionando sua atuação e a consecutiva harmonia com as modificações surgidas com suporte no CPC de 2015, como a regulamentação de negócios jurídicos processuais.

Nesse contexto, ressaltou-se a importância da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Receita Federal do Brasil, com posição de destaque no PL 5.082/09, vez que seus

membros possuem competência para cobrar o crédito, bem como possuem elevado conhecimento jurídico e compreendem a realidade desse tipo de conflito.

A posteriori, foram apresentados supostos desafios e vantagens da aplicação dessa técnica. Existe entendimento de que poderia gerar evasão fiscal, avaliou-se que não necessariamente irá culminar em tal conduta, uma, porquanto não deve haver aplicação desenfreada, sendo essencial desestímulo e limitação por lei, duas, porque o inadimplemento do crédito implica em consequências econômicas e financeiras para o contribuinte, enquanto Pessoa Física e Jurídica, três, na medida em que cabe a Administração realizar uma análise subjetiva dos devedores. Também não irá obrigatoriamente culminar em desestímulo no pagamento espontâneo dos tributos, porque a lei não deve ser excessivamente específica ao ponto de permitir o planejamento de se enquadrar em tal benesse - cabendo ao agente tributário verificar as particularidades do caso e decidir pelo seu uso-, sendo essencial para limitar essa discricionariedade a existência de portarias regulamentando as relações transacionáveis, ainda, deduziu-se que a administração deve ponderar se as concessões realizadas e o consequente o risco pela perda da arrecadação voluntária seria inferior aos benefícios que irão surgir através dessa negociação, como a celeridade e a pacificação.

Por fim, constatou-se a adequação da transação com o direito brasileiro, principalmente, porque o atual modelo de Estado necessita de um sistema jurídico-tributário eficiente, que se encontra intimamente ligado com a sua análise econômica. Verificou-se que a transação além de mais econômica, em virtude de sua celeridade e simplificação, tendo em conta que a morosidade, aumenta os custos do processo – sendo as execuções fiscais o maior responsável pela morosidade do Poder Judiciário –, gera, ainda, retorno, como já demonstrado nos entes que a aplicam. Destarte, a sua desburocratização e consequente eficiência implicam em outras vantagens, as quais estão interligadas, como a celeridade e economia.

Isto posto, é de interesse comum da Fazenda Nacional e dos sujeitos passivos a pacificação dos conflitos. Salientando-se que a transação é constituída como um dos meios adequados para alcançar tal resultado.

Ressalta-se que apenas a sua implantação não irá alcançar um sistema ideal, porquanto resta essencial, ainda, a alteração da cultura de judicialização dos conflitos, mas, constatou-se que esse instituto pode auxiliar, ainda, nessa mudança, porquanto assegura o diálogo entre a sociedade civil e o ente credor. Ademais, ambas as partes renunciam parte de suas pretensões iniciais, corroborando para a construção de confiança, de aumento da segurança jurídica e de legitimidade social do tributo, com o intuito de garantir uma tributação participativa e, consequentemente, redução da litigiosidade das demandas tributárias.

REFERÊNCIAS

AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do et al. **PGFN em números: edição 2019**. Brasília: Ana Paula de Sá - Acom, 2019. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf. Acesso em: 11 ago. 2019.

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

AZEVEDO, Andre Gomma de et al (Org.). **Manual de Mediação Judicial**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2016.

BAETA, Zínia. Blumenau negocia dívidas diretamente com contribuintes. **Valor Econômico**. São Paulo, p. 1-1. ago. 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/5728843/blumenau-negocia-dividas-diretamente-com-contribuintes>. Acesso em: 26 jul. 19.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BLUMENAU (Município). **Lei Nº 8532, de 13 de Dezembro de 2017**. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/sc/b/blumenau/lei-ordinaria/2017/854/8532/lei-ordinaria-n-8532-2017-dispoe-sobre-transacao-de-creditos-tributarios-e-nao-tributarios-do-municipio-de-blumenau-objeto-de-execucao-fiscal-ajuizada-ate-31122014-ou-de-litigio-judicial-nas-hipoteses-que-especifica-e-da-outras-providencias?q=8532>. Acesso em: 21 jun. 2019.

BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. DESAFIOS CONTEMPORÂNEOS DA AUTOCOMPOSIÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS E O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL BRASILEIRO. **Revista da Pgfn**, Brasília, v. 5, n. 1, p.57-75, 2016. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/desafios9.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 5.082/2009**. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=7C916A04753235910AF8AE55E051CFBC.proposicoesWebExterno1?codteor=648733&filename=PL+5082/2009. Acesso em: 21 jun. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000**. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 30 jul. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 73, de 10 de Fevereiro de 1993**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp73.htm. Acesso em: 10 ago. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.429, de 2 de Junho de 1992**. Rio de Janeiro, 02 jun. 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm. Acesso em: 10 ago. 2019.

BRASIL. **Portaria MF nº 75, de 22 de Março de 2012**. Brasília, 2012. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75>. Acesso em: 12 ago. 2019.

BRASIL. **Resolução nº 125, de 29 de Novembro de 2010**. Brasília, 2010. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/busca-atos-adm?documento=2579>. Acesso em: 12 ago. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2405. **ADI 2405 Mc / Rs - Rio Grande do Sul**. Brasil, Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347580>. Acesso em: 30 jul. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 929121/MT**. Relator: Ministro LUIZ FUX. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clap.+e+@num=%27929121%27\)+ou+\(%27RESP%27+adj+%27929121%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clap.+e+@num=%27929121%27)+ou+(%27RESP%27+adj+%27929121%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 10 jul. 2019.

BRASIL. **Código Civil**. 2002. Brasília, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 08 set. 2019.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 07 set. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de Setembro de 1980**. Brasília, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm. Acesso em: 10 ago. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.218, de 29 de Agosto de 1991**. Brasília, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8218.htm. Acesso em: 27 ago. 2019.

BRASIL. **Portaria nº 502, de 12 de Maio de 2016**. Brasília, 12 maio 2016. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/portaria-502-atualizado-em-20-12-2018.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. **Portaria nº 985, de 18 de Outubro de 2016**. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/PORTARIA%20No%20985.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. **Portaria PGFN nº 515, de 20 de Agosto de 2018**. Brasília, Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/portaria-515-2018-crj-pdf.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. **Portaria PGFN nº 742, de 21 de Dezembro de 2018**. Brasília, 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97757>. Acesso em: 15 ago. 2019.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à justiça**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. Disponível em: <https://www.passeidireto.com/arquivo/2207246/acesso-a-justica-mauro-cappelletti-pdf>. Acesso em: 15 ago. 2019.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

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

CASTRO, Andressa Oliveira Cupertino de. **AUTOCOMPOSIÇÃO EM PROCESSOS ENVOLVENDO A FAZENDA PÚBLICA: possibilidades, fundamentos e limites**. 2018. 114 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Espírito Santo,

Vitória, 2018. Disponível em: <http://repositorio.ufes.br/handle/10/10410>. Acesso em: 12 ago. 2019

Cf. PERNAMBUCO (Estado). **Decreto nº 47.086, de 1º de Fevereiro de 2019**. Pernambuco, 01 fev. 2019. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2019/Dec47086_2019.htm. Acesso em: 21 jun. 2019.

CNJ. **Justiça em Números 2019**. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2019.

CNJ. **Órgãos federais e estaduais lideram 100 maiores litigantes da Justiça**. 2012. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/59351-orgaos-federais-e-estaduais-lideram-100-maiores-litigantes-da-justica>. Acesso em: 26 ago. 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CUNHA, Alexandre dos Santos; PESSOA, Olívia Alves Gomes; KLIN, Isabela do Valle. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2011. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf. Acesso em: 11 ago. 2019.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária**. 2008. 307 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8153/1/Natalia%20De%20Nardi%20Dacomo.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2019.

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

ESCOBAR, Marcelo Ricardo. **Arbitragem tributária no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2017.

FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA A SERVIÇO DA CONSENSUALIDADE E DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo. **Revista da Faculdade de Direito da Uerj- Rfd**, Rio de Janeiro, v. 27, p.1-25, jun. 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/12226/12540>. Acesso em: 01 jul. 2019.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontífica Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.p. 27. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2019.

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

GODOY, Claudio Luiz Bueno de et al. **Código civil comentado: doutrina e jurisprudência**. Barueri – SP: Manole, 2018.

GRINOVER, Ada Pellegrini. A INAFASTABILIDADE DO CONTROLE JURISDICIONAL E UMA NOVA MODALIDADE DE AUTOTUTELA (PARÁGRAFOS ÚNICOS DOS ARTIGOS 249 E 251 DO CÓDIGO CIVIL). **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, v. jun./dez, n. 10, p.13-19, 2007. Disponível em: http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-10/RBDC-10-013-Ada_Pellegrini_Grinover.pdf. Acesso em: 28 ago. 2019.

LEMO, Ana Beatriz Carvalho. **MÉTODOS ADEQUADOS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS NA SEARA TRIBUTÁRIA: a mediação fiscal e a arbitrabilidade tributária**. 2018. 99 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal da Paraíba, Santa Rita, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/13207>. Acesso em: 28 ago. 2019.

LESSA NETO, João Luiz. O NOVO CPC ADOTOU O MODELO MULTIPORTAS!!! E AGORA?! **Revista dos Tribunais Online**, Brasil, v. 244, n. 2015, p.427-411, 2015. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4557178/mod_resource/content/0/O%20novo%20CPC%20adotou%20o%20sistema%20multiportas%20-%20Jo%C3%A3o%20Lessa.pdf. Acesso em: 13 ago. 2019.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil - Volume 1**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

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

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/pt-br.php>. Acesso em: 17 jul. 2019.

MICKELBERG, Michelle Camini. **Transação em matéria tributária: fundamentos para uma regulamentação em âmbito federa**. 2018. 201 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21691>. Acesso em: 15 jul. 2019.

MONTEIRO, Whashington de Barros; MALUF, Carlos Alberto Dabus; SILVA, Regina Beatriz Tavares da. **Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações 2º parte**. 41. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

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

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 167 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7038/1/Fernanda%20Drummond%20Parisi.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2019.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Contratos**. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

PERNAMBUCO (Estado). **Lei Complementar nº 105, de 20 de Dezembro de 2007**. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Complementares_Estadual/2007/LCE105_2007.htm. Acesso em: 21 jun. 2019.

PGFN. **Entenda o Projeto de Lei de combate ao devedor contumaz e fortalecimento de cobrança.** Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2019/entenda-o-projeto-de-lei-de-combate-ao-devedor-contumaz-e-fortalecimento-de-cobranca>. Acesso em: 25 ago. 2019.

PGFN. **Planejamento Estratégico.** 2018. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/planejamento-estrategico/missao-e-visao-de-futuro>. Acesso em: 23 ago. 2019.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo.** 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (Coord.). **Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018

POMPERMAIER, Cleide Regina Furlani. **Transação tributária é realidade em Blumenau e modelo pode ser replicado.** 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-29/cleide-pompermaier-transacao-tributaria-realidade-blumenau>. Acesso em: 26 jul. 2019.

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

RIBAS, Lúdia Maria; PINHEIRO, Hendrick. **TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO POLÍTICA PÚBLICA E A IMPORTÂNCIA DO GASTO TRIBUTÁRIO COMO CRITÉRIO DE CONTROLE.** *Nomos Revista do Programa de Pós-graduação em Direito-UFC*, Fortaleza, v. 38, n. 2, p.1-12, jun. 2018. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/31502/95972>. Acesso em: 31 jul. 2019.

RIO DE JANEIRO (Município). **Lei nº 5.966 de 22 de Setembro de 2015.** Disponível em: http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/50266Lei%205966_2015.pdf. Acesso em: 21 jun. 2019.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). **Lei nº 11.475 de 28/04/2000.** Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153950>. Acesso em: 21 jun. 2019.

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

SALES, Lilia Maia de Moraes; SOUSA, Mariana Almeida de. **O sistema de múltiplas portas e o judiciário brasileiro**. Direitos Fundamentais & Justiça, Porto Alegre, v. 16, n. 5, p.204-220, set. 2011. Disponível em: <http://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/360/467>. Acesso em: 12 ago. 2019.

SANTOS, Alexandre Fernandes. **Aplicação dos meios de resolução consensual de conflitos no âmbito da administração tributária**. 2017. 89 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2017. Disponível em: https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/5698/1/AlexandreFS_Monografia.pdf. Acesso em: 02 ago. 2019.

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

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

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

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

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

SIDOU, J. M. Othon. **Dicionário Jurídico**: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016.

STF. **Em seminário na AGU, presidente do STF defende mudança na cultura da judicialização**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=396981>. Acesso em: 17 jul. 2019.

VASCONCELOS, Carlos Eduardo de. **Mediação de Conflitos e Práticas Restaurativas**. São Paulo: Editora Método, 2008.

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