

Procuradoria Geral do Estado

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

Lauro Tércio Bezerra Câmara

Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado”
2020

Série
Estudos



CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR
DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO

JOÃO DORIA
Governador do Estado

PROCURADORIA GERAL DO ESTADO

MARIA LIA P. PORTO CORONA
Procuradora-Geral do Estado

CLAUDIA POLTO DA CUNHA
Procuradora-Geral do Estado Adjunta

PATRÍCIA DE OLIVEIRA GARCIA ALVES
Procuradora do Estado Chefe de Gabinete

BRUNO MACIEL DOS SANTOS
Procurador do Estado Chefe Centro
de Estudos – Escola Superior



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

Lauro Tércio Bezerra Câmara

Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado”

2020

Série Estudos n. 28



**CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR
DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO**

CENTRO DE ESTUDOS

Procurador do Estado Chefe

Bruno Maciel dos Santos

Assessoria

Joyce Sayuri Saito e Mariana Beatriz Tadeu de Oliveira

ESCOLA SUPERIOR DA PGE

Direção

Bruno Maciel dos Santos

Coordenadora-Geral

Mariana Beatriz Tadeu de Oliveira

Comissão Julgadora do Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado” 2020

Maria Lia P. Porto Corona (presidente), Arnaldo Hossepian Junior, Mirna Cianci, Regina Helena Costa.

Redação e Correspondência

Serviço de Divulgação do Centro de Estudos da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo

Procurador responsável: Joyce Sayuri Saito

Rua Pamplona, 227 – 10o andar – CEP 01405-100 – São Paulo/SP – Brasil

Telefone: (11) 3286-7005

Homepage: www.pge.sp.gov.br

E-mail: divulgacao_centrodeestudos_pge@sp.gov.br

Câmara, Lauro Tércio Bezerra
Transação Tributária no Direito Brasileiro

São Paulo – Centro de Estudos da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo, 2021.

Tese laureada com o Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado – 2020”.

1. Transação Tributária 2. Direito Tributário 3. Execução da Dívida Ativa 4. Direitos Humanos

CDD-341.39

CDU- 351.713

**PROCURADORIA GERAL
DO ESTADO DE SÃO PAULO
Centro de Estudos**

SÉRIE ESTUDOS
Volumes Publicados

1. Direito Tributário: Conferências
2. Ação Direta do Controle da Constitucionalidade das Leis Municipais em Tese
3. Seminário sobre a Execução da Dívida Ativa, São Paulo, 1980
4. Seminário sobre a Execução da Dívida Ativa, nº 2, São Paulo, 1981
5. Prêmio “O Estado em Juízo” – 1983
6. Prêmio “Procuradoria Geral do Estado” – 1984
7. Prêmio “O Estado em Juízo” – 1985
8. Prêmio “O Estado em Juízo” – 1991
9. Plano Estratégico de Informatização da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo 1992/93
10. Prêmio “Procuradoria Geral do Estado” – 1992
11. Direitos Humanos: Construção da Liberdade e da Igualdade
12. Direitos Humanos: Legislação e Jurisprudência
13. Sistema Interamericano de Proteção dos Direitos Humanos: Legislação e Jurisprudência
14. Direitos Humanos no Cotidiano Jurídico
15. Prêmio “O Estado em Juízo” – 2003
16. Prêmio “Procuradoria Geral do Estado” – 2004

17. Prêmio “Procuradoria Geral do Estado” – 2008
18. Prêmio “O Estado em Juízo” – 2009
19. Prêmio “Procuradoria Geral do Estado” – 2010
20. Prêmio “O Estado em Juízo” – 2011
21. Prêmio “O Estado em Juízo” – 2013
22. Prêmio “Procuradoria Geral do Estado” – 2014
23. Prêmio “O Estado em Juízo” – 2015
24. Prêmio “Procuradoria Geral do Estado” – 2016
25. Prêmio “O Estado em Juízo” – 2017
26. Prêmio “Procuradoria-Geral do Estado” – 2018
27. Prêmio “O Estado em Juízo” – 2019

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	11
AGRADECIMENTOS DO AUTOR	13
TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO	14
1. INTRODUÇÃO	18
2. O SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO	23
2.1. A norma jurídica.....	27
2.2. A transação tributária.....	30
3. A TRANSAÇÃO NOS DIVERSOS RAMOS DO DIREITO PÁTRIO	33
3.1. Transação no Direito Civil	36
3.2. Transação no Direito Administrativo	47
3.3. Transação no Direito Processual Civil.....	51
4. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE SUPORTAM E INFORMAM A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	59
4.1. O suposto óbice dos princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse público	61
4.1.1. A “reconstrução” do princípio.....	65
4.1.2. O atendimento ao interesse público por meio de soluções consensuais de conflito	67
4.2. Estado Democrático de Direito	71
4.3. Legalidade tributária.....	74

4.3.1. Reserva de lei	75
4.3.2. Tipicidade (fechada) da norma tributária.....	78
4.3.3. Preeminência da lei e discricionariedade.....	79
4.3.4. Transação tributária e legalidade.....	80
4.4. Razoabilidade	85
4.5. Igualdade tributária.....	87
4.6. Capacidade contributiva	89
4.7. Princípios da Administração Pública	91
4.7.1. Impessoalidade	92
4.7.2. Moralidade.....	95
4.7.3. Publicidade	98
4.7.4. Eficiência	100
4.8. Princípios processuais	102
4.8.1. Devido processo legal	103
4.8.2. Acesso à justiça	106
4.8.3. Razoável duração do processo e efetividade da jurisdição.....	107
5. A TRANSAÇÃO NO CONTEXTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	110
5.1. A obrigação no Direito Privado.....	111
5.1.1. O desenvolvimento da obrigação.....	112
5.1.2. Atos de extinção da obrigação	113
5.1.2.1. Pagamento (direto)	114
5.1.2.2. Dação em pagamento	116
5.1.2.3. Compensação	118

5.1.2.4. Remissão	119
5.2. A obrigação no Direito Tributário.....	120
5.2.1. O desenvolvimento da obrigação tributária principal.....	123
5.2.2. Os atos de extinção da obrigação tributária principal.....	126
5.3. A natureza do ato de transigir.....	129
5.3.1. A natureza contratual da transação	141
5.3.2. A doutrina que defende a natureza de ato jurídico	144
6. OS PRESSUPOSTOS DO ACORDO DE TRANSAÇÃO	149
6.1. Sujeitos	151
6.2. Forma.....	157
6.3. Motivo.....	158
6.3.1. Litígio envolvendo determinado crédito tributário.....	159
6.3.2. Dúvida ou incerteza acerca da obrigação tributária.....	165
6.4. Finalidade	173
6.5. Objeto e conteúdo.....	175
6.5.1. Conteúdo principal do acordo.....	181
6.5.1.1. Remissão e anistia do crédito fiscal	183
6.5.1.2. Pagamento pela dação de bem imóvel.....	189
6.5.1.3. Pagamento mediante compensação	191
6.5.1.4. Pagamento com moratória e/ou parcelamento	194
6.5.2. Conteúdo acessório do ajuste.....	198
6.6. Elementos acidentais	199
7. DOS EFEITOS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	200
7.1. Efeitos processuais	201

7.2. Efeitos tributários	205
7.3. Distinção entre transação e novação	209
8. DAS LEIS AUTORIZADORAS DE TRANSAÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO	215
8.1. Leis estaduais.....	215
8.2. A Lei Federal nº 13.988/2020	228
9. CONSIDERAÇÕES FINAIS	257
REFERÊNCIAS	268

APRESENTAÇÃO

Os advogados públicos que atuam no contencioso tributário e fiscal convivem com quatro grandes desafios: buscar os melhores resultados jurídicos em todos os processos, aumentar a arrecadação da dívida ativa, implementar as políticas programadas pelos gestores e reduzir a litigiosidade.

A transação tributária, antiga e quase esquecida previsão do artigo 71 do Código Tributário Nacional, foi inserida no estado de São Paulo pelos artigos 41 a 56 da Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020. A inovação legislativa, ao atribuir diretamente à Procuradoria-Geral do Estado modernos instrumentos para resolução de conflitos, conectou aqueles desafios da advocacia estatal sob a linha da consensualidade. Conferiu, assim, ao instituto, a feição de uma ponte para a aproximação do contribuinte com o Estado. A transação estimula a solução de litígios que, de outra forma, permaneceriam por muitos anos aguardando a decisão judicial.

Apesar de inegavelmente importante, a transação não tem sido muito considerada na produção acadêmica, possivelmente por falta de interesse prático, já que a previsão do Código Tributário Nacional vinha sendo negligenciada pela maioria dos entes públicos. As razões do esquecimento repousam, certamente, na paralisante concepção comum dos princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse público. Novas formulações dos princípios permitiram que, a partir da recente aprovação do modelo federal de transação, o instituto tenha se multiplicado entre os entes federados.

Por isso, o trabalho do colega Lauro Tércio Bezerra Câmara é muito bem-vindo e ajuda a suprir lacuna doutrinária tão sentida. A indicação para o prêmio Procuradoria-Geral do Estado de 2020, por conceituada banca examinadora consagra o esforço que é, de fato, digno de elogios. Um dos muitos méritos do trabalho é sistematizar a matéria de forma exemplar, delimitando seus contornos críticos, por meio de novas significações prin-

ciológicas, e descrevendo os elementos constitutivos. Temos certeza que o trabalho terá decisivas consequências práticas.

Vale lembrar que o trabalho é fruto de dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, onde o subscritor imergiu no instituto, transformando seus estudos em um texto de leitura obrigatória para quem quer conhecer ou atuar com o tema.

A oportunidade de apresentar o trabalho acabou nos dando a certeza de que a Procuradoria do Estado de São Paulo agiu de forma certa ao apresentar o anteprojeto que acabou inserido na Lei nº 17.293/2020. Trata-se de inegável avanço institucional que possibilita em alteração no modo de atuação da Administração Pública.

Em razão do brilhante conteúdo apresentado pelo colega Lauro, a publicação do Centro de Estudos da Procuradoria-Geral do Estado será, certamente, utilizada com muita frequência no trabalho diário dos Procuradores do Estado.

Desejamos uma boa leitura a todos!

JOÃO CARLOS PIETROPAOLO
Suprocurador-Geral do Tributário-Fiscal

ALEXANDRE ABOUD
Procurador do Estado

AGRADECIMENTOS DO AUTOR

Com grande satisfação, entusiasmo e alegria, recebi a notícia da premiação deste trabalho pela Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. Essa instituição, reconhecidamente ímpar de advocacia pública, com relevante notoriedade no cenário nacional, a qual tenho muito orgulho de integrar, já premiou outros excelentes trabalhos. Com isso, me sinto imensamente honrado pelo reconhecimento do esforço na realização do presente estudo.

Este documento é fruto da pesquisa realizada no curso de mestrado em Direito Constitucional e Processual Tributário, realizado junto à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. O tema foi cuidadosamente escolhido e discutido ao longo das aulas, considerando-se o desafio da implementação de efetividade e celeridade na composição de conflitos. Com efeito, esperamos ter contribuído para a discussão em torno da temática, a qual é sensível tanto ao Fisco como ao contribuinte.

Enfim, o esforço empregado nessa construção contou com importantes contribuições, razão pela qual reforço os agradecimentos à família, pela compreensão e apoio; aos amigos, pelas experiências compartilhadas; à Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, na pessoa da Procuradora Geral, Doutora Maria Lia Pinto Porto Corona, pelo estímulo e reconhecimento; e à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, na pessoa da Professora Doutora Julcira Maria de Mello Viana Lisboa, pelos ensinamentos e dedicada orientação.

LAURO TÉRCIO BEZERRA CÂMARA

Procurador do Estado

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

RESUMO

Este documento visa ao estudo da admissibilidade, da natureza jurídica, dos pressupostos e dos efeitos da transação envolvendo tributos no direito nacional, ante a resistência doutrinária e a tímida utilização do instituto pelo Estado. Analisa o fenômeno a partir da dogmática jurídica, concebendo-o como fato com efeitos de solucionar a lide e de inserir norma no sistema jurídico, a qual altera o regime de adimplemento da obrigação tributária. Descreve a transação no âmbito das dogmáticas civil, administrativa e processual, delimitando a disciplina básica sobre a qual se erguem os comandos jurídicos de natureza tributária. Reconhece a constitucionalidade da transação tributária no direito pátrio, a qual concretiza os princípios democrático, da finalidade pública, da razoável duração do processo, da capacidade contributiva e da eficiência. Identifica os limites constitucionais para autorização da transação, prescritos especialmente pelos princípios da legalidade, da razoabilidade, da igualdade, da moralidade, da publicidade e do acesso à Justiça. Situa a transação no contexto da relação jurídica fiscal, entendendo pela sua aplicação somente à obrigação tributária principal – incluindo multas e tributos –, a qual tem alterado o seu modo de extinção por força do pacto. Reputa ser contratual a natureza jurídica da transação, considerando que a manifestação de vontade não figura como mero pressuposto de validade ou de eficácia do ato. Elenca os pressupostos para a celebração da convenção, incluindo os sujeitos, devendo estar legitimados e aptos a transigir; o motivo, calcado num litígio, caracterizado pelo inadimplemento ou pela dúvida objetiva acerca da exação; a finalidade, consistente na solução do conflito, de modo

a atender ao interesse coletivo; os objetos, recaindo o pacto sobre a obrigação tributária principal e sobre o litígio; e o conteúdo, o qual compreende cláusulas de extinção do litígio e de alteração do modo de adimplemento da obrigação, além da possibilidade de fixação de elementos acessórios e acidentais. Elucida os efeitos dessa convenção, aludindo aos de natureza processual, incluindo a solução do litígio e a formação de título executivo, e de natureza substancial, estabelecendo novo programa de adimplemento da obrigação fiscal, com os efeitos pertinentes em função das cláusulas ajustadas. Distingue a transação da novação, considerando a ausência do animus novandi naquela. Aborda leis estaduais que veiculam normas jurídicas autorizadoras de transação tributária, discorrendo acerca de sua conformidade ou não com relação aos temas abordados no decorrer do estudo. Detalha as prescrições da Lei Federal nº 13.988/2020, destacando os avanços no trato legislativo da matéria e tecendo críticas. Ao final, enumera os resultados alcançados ao longo do estudo, concluindo pela reduzida exploração desse eficiente meio de solução de conflitos pelo sistema jurídico nacional.

Palavras-chave: Tributação. Litígio. Consenso. Transação.

ABSTRACT

This document aims to study the admissibility, the legal nature, the assumptions and the effects of the transaction involving taxes in national law, in view of the doctrinal resistance and the timid use of the institute by the State. It analyzes the phenomenon based on legal dogmatics, conceiving it as a fact with the purpose of resolving the dispute and inserting a rule in the legal system, which alters the regime for complying with the tax obligation. It describes the transaction within the scope of civil, administrative and procedural dogmatics, delimiting the basic discipline on which the legal commands of a tax nature stand. It recognizes the constitutionality of the tax transaction in Brazilian law, which concretizes the principles of the democracy, the public purpose, the reasonable length of proceedings, the capacity of contribution and the efficiency. It identifies the constitutional limits for authorization of the transaction, prescribed especially by the principles of legality, reasonableness, equality, morality, publicity and access to Justice. It situates the transaction in the context of the tax legal relationship, understanding by its application only to the main tax obligation - including fines and taxes -, which has changed its way of extinguishing under the pact. The legal nature of the transaction is considered to be contractual, considering that the manifestation of will does not appear as a mere presumption of validity or effectiveness of the act. It lists the assumptions for the conclusion of the convention, including the subjects, who must be legitimate and able to compromise; the reason, based on a dispute, characterized by default or objective doubt about the exaction; the purpose, consistent in resolving the conflict, in order to serve the collective interest; the objects, the pact falling on the main tax obligation and the litigation; and the content, which includes clauses for extinguishing the dispute and changing the way of complying with the obligation, in addition to the possibility of

fixing accessory and accidental elements. It clarifies the effects of this convention, alluding to those of a procedural nature, including the settlement of the dispute and the formation of a judicial note, and of a substantial nature, establishing a new program to comply with the tax obligation, with the relevant effects according to the clauses adjusted. It distinguishes the transaction from the novation, considering the absence of the animus novandi in that one. It addresses state laws that convey norms that authorize tax transactions, discussing their compliance or not with respect to the topics covered during the study. It details the prescriptions of Federal Law No. 13,988/2020, highlighting the advances in the legislative treatment of the matter and making criticisms. At the end, it lists the results achieved throughout the study, concluding by the reduced exploitation of this efficient means of conflict resolution by the national legal system.

Keywords: Taxation. Litigation. Consensus. Transaction.

1. INTRODUÇÃO

Os conflitos acerca de tributos são corriqueiros na sociedade atual e ocorrem por diversos fatores. O tributo, por si só, é uma fonte de tensão entre o Estado, que precisa retirar parcela da propriedade privada para se abastecer de recursos suficientes para promover o bem comum e os direitos fundamentais, e o particular, que por vezes entende violadas as garantias constitucionais por uma tributação arbitrária ou excessiva.

Manter a situação litigiosa não favorece à sociedade de um modo geral. O impasse gerado pelo conflito de interesses impede o regular fluxo das relações sociais, considerando que o Estado fica impedido de arrecadar o tributo, obstando a consecução de suas finalidades constitucionais, e o particular se vê numa situação de incerteza quanto ao seu patrimônio, dificultando os seus investimentos e as suas atividades.

Comumente se recorre ao Estado-Juiz para superar a controvérsia pela afirmação do direito e pela submissão do vencido mediante força. Contudo, diante de um elevado número e da diversidade de casos, o Poder Judiciário tem se mostrado ineficaz na solução dos litígios que lhe têm sido apresentados, pelos mais diversos motivos. Em face dessa dificuldade, outros modos de solução de controvérsias ganharam evidência no cenário jurídico.

O Estado Democrático de Direito abriu margem para um maior contratualismo para se alcançar a solução dos litígios, ao que se fala em Administração Pública consensual. O princípio democrático impõe ao Estado maior participação do administrado nas suas decisões, inclusive para a solução de controvérsias. A Constituição Federal de 1988 (CF) encampou o princípio e o densificou em diversos enunciados.

Paralelamente, a ciência jurídica processual desenvolveu a teoria do sistema multiportas de solução de litígios. Os métodos de solução de conflitos até então alternativos foram ganhando destaque em relação à solução fornecida processualmente pelo Judiciário. Essa dogmática, concebida desde a década de 1970, res- tou destacada no direito nacional pela Lei Federal nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil – CPC).

Entre os modos de solução de conflitos estão os modelos heterocompositivos, incluindo a arbitragem e os tribunais admi- nistrativos, além do exercício da jurisdição pelo Estado-Juiz; a autotutela, cujas hipóteses de cabimento são excepcionais e bas- tante restritas nos Estados modernos; e a autocomposição, pela renúncia, pela submissão ou pela transação. O consenso está destacadamente presente na transação, pois o próprio acordo so- luciona o litígio.

A palavra transação é comumente empregada como negócio comercial, ou mesmo transações financeiras. Contudo, em sentido técnico-jurídico quer significar o acordo pelo qual os transigentes, mediante concessões mútuas, previnem ou solucionam um litígio. Consiste, assim, em prevenção ou solução contratual da contro- vérsia, diante do temor litis causado pela incerteza que envolve o resultado do processo.

Com o seu desenvolvimento dogmático, o acordo de transa- ção vem sendo um dos meios jurídicos de prevenção ou de so- lução de litígios dos mais pragmáticos atualmente. Não somente a paz social é propiciada, mas também os princípios informado- res da justiça material podem ser otimizados por essa conven- ção, considerando as concessões que os transigentes realizam de modo recíproco.

A transação sempre demonstrou grande aplicabilidade quan- do em pauta interesses patrimoniais particulares. Esse acordo,

no entanto, sofre muita resistência quando se trata de transigir sobre direitos patrimoniais públicos, especialmente acerca de tributos. Não obstante, essa figura é amplamente adotada pelas pessoas políticas, ordinariamente sob a denominação de parcelamento, o que não indica a sua natureza e tampouco explora o seu potencial.

Neste trabalho, nos propomos a estudar os pontos mais discutidos na doutrina acerca da transação tributária no Direito pátrio, como meio para solucionar litígios envolvendo os créditos fiscais, especialmente a sua constitucionalidade, a sua natureza, os seus pressupostos e os seus efeitos. Sem intenção de esgotar o tema, buscamos promover o debate acerca desse pôr à luz da dogmática jurídica, especialmente sob a perspectiva analítica da norma jurídica, mas sem descuidar do ângulo que analisa o fato jurídico.

Iniciamos a nossa trajetória traçando um corte metodológico acerca do objeto do nosso estudo: a norma jurídica de transação. Partimos da premissa de que o direito positivo configura um sistema, composto por normas que se vinculam à Lei Maior. Sob uma perspectiva analítica, descrevemos as regras analisando sua estrutura lógica, classificando-as e discorrendo sobre as relações que se estabelecem entre essas. Com isso, pretendemos trazer conceitos úteis para a descrição do fenômeno da transação fiscal como uma realidade jurídica, especialmente sob as teorias da norma jurídica e do fato jurídico.

A fim de introduzir o tema da transação, em capítulo específico analisamos o conteúdo das regras de estrutura do acordo nos subsistemas jurídicos que precedem e informam o Direito Tributário, quais sejam o Civil, o Administrativo e o Processual. Essa abordagem viabiliza sistematizar a construção das normas da transação tributária, considerando o elevado avanço científico desses ramos jurídicos. Ilustrando, temos que o Direito Civil traz diversas concepções oriun-

das dos diferentes modelos positivos de transação, o Direito Administrativo contribui, em particular, com a teoria do ato e dos contratos administrativos e o Direito Processual Civil elucida os efeitos dos acordos de transação quanto à relação jurídica processual.

Adentrando no tema da transação tributária, dedicamos capítulo próprio para analisar a normatividade do Direito Constitucional sobre o ramo jurídico-tributário, sobretudo sobre o acordo autocompositivo envolvendo tributos. Isso se faz importante devido à abalizada doutrina que rechaça esse modo de extinção da obrigação tributária, sob o fundamento de inconstitucionalidade. Somente a partir dos princípios constitucionais se pode realizar a pesquisa sistêmica acerca da admissibilidade do acordo na seara tributária, bem como construir os limites que a figura deve observar dentro da ordem constitucional atual.

No capítulo seguinte, objetivamos situar o fenômeno da transação no contexto da relação jurídica obrigacional tributária. Nessa tarefa, observou-se o vínculo obrigacional sob as perspectivas estática e dinâmica, o que permitiu analisar mais detalhes sobre as diferentes fases de nascimento, desenvolvimento e extinção dessas relações jurídicas. Essa metodologia, aliada à teoria do fato jurídico, se mostrou útil para identificar, ao final, a natureza do suporte fático da transação fiscal, evidenciando o respectivo regime jurídico.

Noutro capítulo, descrevemos os pressupostos para celebrar acordo de transação. Nessa esteira, estudamos os requisitos legais pertinentes aos sujeitos, à forma, aos motivos, à finalidade e ao objeto, além dos elementos acidentais do contrato. Complementarmente, em capítulo específico foram investigados os efeitos do ajuste, tanto de ordem processual como de natureza material. Ademais, em função do debate que o tema vem suscitando, buscamos distinguir o instituto da transação em face da novação, modalidade esta não prevista pelo Código Tributário Nacional.

Considerando as exposições sobre a norma de estrutura da transação, passamos a testar esse referencial teórico construído no decorrer do trabalho em face da base empírica do direito posto. Para tanto, selecionamos algumas das normas autorizadas de transação enunciadas por Estados-membros e a recente norma geral editada pela União Federal, inclusive tecendo críticas. Ao final, lançando mão de uma visão totalizadora deste estudo, apresentamos nossas considerações acerca dos resultados alcançados.

2. O SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

A nossa investigação inicia-se situando a transação tributária nos quadrantes da realidade jurídica brasileira, visando a apresentar conceitos e distinções, à luz da dogmática, pertinentes ao desenvolvimento do nosso estudo.

O vocábulo sistema expressa a ideia de um “objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como uma composição de partes orientadas por um vetor comum” (CARVALHO, 2017, p. 150). Compõe-se, nessa concepção, dos elementos (a) ordem, em função da sua coerência racional, e (b) unidade, voltando-se os seus elementos aos princípios fundamentais (YAMASHITA, 2014).

A expressão **sistema jurídico** é ambígua, pois pode fazer referência tanto (i) a sistema do direito positivo como (ii) a sistema da ciência do direito. Ambos configuram corpos de linguagem, distinguindo-se porque a ciência do direito configura um sistema descritivo acerca do direito positivo, o qual consiste num sistema prescritivo, cujo objeto consiste em regular a conduta dos indivíduos.¹

1 Carvalho (2017, p. 155) explica o sistema jurídico: “Não só o direito positivo se apresenta como sistema, mas a ciência que dele se ocupa também assume foros sistemáticos. O direito positivo é um sistema nomoempírico prescritivo, onde a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretivos e vazada em linguagem técnica. A ciência que o descreve, todavia, mostra-se um sistema também nomoempírico, mas teorético ou declarativo, vertido em linguagem que se propõe ser eminentemente científica. Enquanto as ciências naturais, por exemplo a Física e a Química, descrevem fenômenos naturais, físicos e químicos, a Ciência do Direito tem como foco temático um fenômeno linguístico – o direito posto, um plexo de enunciados prescritivos. E este último cientista anota, como dado fundamental, que nos fenômenos naturais os fatos se entreligam por uma relação de causa e efeito – princípio da causalidade –, ao passo que o liame que prende o fato jurídico aos seus efeitos é ditado pelo princípio da imputação. É o legislador que imputa certas consequências jurídicas aos eventos que ele livremente escolhe, no tecido das relações sociais. Repousa aqui uma diferença extremamente relevante, como dado peculiar à matéria jurídica. Como sistema nomoempírico teorético que é, a Ciência do Direito tem de ter

Nessa concepção, o direito posto configura conjunto de normas que disciplina o comportamento humano, as quais se relacionam racionalmente sob um princípio unificador. Apesar do direito positivo caracterizar uma realidade única, o sistema da ciência jurídica, ao descrevê-lo, promove a distinção dos seus diversos “ramos” – ou subsistemas –, apenas para fins didáticos (YAMASHITA, 2014).

Nessa toada, o direito brasileiro consiste em sistema uno e indivisível de normas jurídicas, composto por subsistemas que se relacionam para encontrar o seu fundamento de validade na Constituição. No topo da pirâmide normativa, a Lei Maior veicula as diretrizes substanciais que regem as demais normas que compõem o sistema jurídico (CARVALHO, 2017).

Sob a perspectiva hierárquica, a Constituição é o principal diploma normativo do Direito tributário no Brasil, prescrevendo as normas elementares para o correto exercício da ação estatal de tributar. A Carta de 1988 versa sobre as regras-matrizes de incidência tributária, a classificação dos tributos, a repartição de competências tributárias e as limitações ao poder de tributar (COSTA, 2017), amparando o contribuinte com uma gama de garantias contra os excessos da tributação (CARRAZA, 2017).

Sob a perspectiva do conteúdo das normas, Marins (2018, p. 94, grifos do autor) destaca o subsistema jurídico tributário:

uma hipótese-limite, sobre a qual possa construir suas estruturas. Do mesmo modo que as outras ciências, vê-se o estudioso do direito na contingência de fixar um axioma que sirva de base última para o desenvolvimento do seu discurso descritivo, evitando assim o regressus ad infinitum. A descoberta da norma hipotética fundamental empreendida por Hans Kelsen é o postulado capaz de dar sustentação à Ciência do Direito, demarcando-lhe o campo especulativo e atribuindo unidade ao objeto de investigação. A norma hipotética fundamental, entretanto, não se prova nem se explica. É uma proposição axiomática, que se toma sem discussão de sua origem genética, para que seja possível edificar o conhecimento científico de determinado direito positivo. Ela dá legitimidade à Constituição, não cabendo cogitações de fatos que a antecedam.” (grifos no original).

a. Conceito de sistema tributário. O sistema tributário nacional, enquanto sistema de direito posto que integra o ordenamento jurídico brasileiro, afigura-se como o conjunto de normas jurídicas válidas inter-relacionadas por princípios que lhes sejam comuns e que contenham a disciplina jurídica das prerrogativas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal quanto à instituição e modo de arrecadação de impostos, taxas e contribuições bem como as correspondentes garantias materiais e formais dos contribuintes quanto às limitações à imposição e ao modo de fiscalização, formalização e cobrança.

Como se vê, esse subsistema compreende as normas cujo conteúdo gravitam em torno da definição de tributo. Esse instituto jurídico deve ter seu conceito formulado a partir das prescrições constitucionais. Não obstante, o Código Tributário Nacional o reproduz em seu art. 3º, prescrevendo que “[t]ributo 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 vinculada²”.

Esse sistema ainda comporta subdivisões, em função do conteúdo das normas que compõem o seu repertório, sendo possível falar em Direito Tributário (i) material, (ii) administrativo e (iii) processual. Vejamos a definição de cada um, consoante a precisão de Marins (2018, p. 95-97, grifos no original):

O direito tributário material é o subsistema jurídico que compreende o conjunto de normas relativas à incidência tributária, disciplinando a competência dos entes tributantes, a forma (espécie normativa) e conteúdo da norma instituidora (hipótese e conseqüente) de impostos, taxas e contribuições e as correspondentes garantias materiais dos contribuintes (ga-

2 Trazemos também o conceito de Geraldo Ataliba (2016, p. 34): “Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).”

rantias materiais da relação jurídica tributária) diante da incidência tributária.

[...]

e. Conceito de direito tributário formal. O Direito Tributário formal é, dessarte, o subsistema jurídico que corresponde ao conjunto de normas mobilizantes, procedimentais, que disciplinam a fiscalização, formalização (lançamento) e cobrança administrativa do crédito tributário.

[...]

O direito processual tributário constitui-se no subsistema jurídico que corresponde ao conjunto de normas disciplinadoras da relação jurídica tributária em seu momento crítico pela aplicação à lide tributária, com seu modo diferenciado, das garantias inerentes ao devido processo legal, especialmente a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes e também dos mecanismos administrativos e judiciais necessários à atuação julgadora do Estado.

Em suma, o direito tributário substancial corresponde às garantias materiais do contribuinte face à obrigação fiscal, do ponto de vista estático da relação jurídica; o tributário formal, às garantias procedimentais em face da cobrança da exação, sob uma perspectiva dinâmica do vínculo obrigacional; e o processual, às garantias dessa natureza, em função da instauração de um litígio a envolver tributo (MARINS, 2018).

Introduzidos os conceitos básicos acerca de sistema jurídico e estabelecidas as subdivisões pertinentes ao nosso estudo, passamos a observar o objeto que o compõe: a norma jurídica.

2.1. A NORMA JURÍDICA

No presente tópico, parte-se da premissa de que a norma tributária não é diferente das demais, consoante anota Geraldo Ataliba (2016).

O sistema jurídico é homogêneo, do ponto de vista sintático, quanto ao seu objeto. Compõe-se exclusivamente de normas jurídicas, que configuram entidades lógicas de mesma índole (CARVALHO, 2018). Por isso, observadas à luz da dogmática jurídica, figuras como leis, sentenças, atos administrativos e contratos configuram normas de direito, cujo sentido converge unitariamente em direção à Lei Maior (CARVALHO, 2017).

A estrutura lógica da norma é composta pelo antecedente e pelo consequente. Aquele – o suposto, hipótese, descritor, *fattispecie* ou *Tatbestand* – descreve evento de possível ocorrência no mundo social. Esse último – o preceito, consequência, mandamento ou prescriptor – impõe uma relação jurídica entre sujeitos. Ambos são unidos por um vínculo de imputação condicional: “se ocorrer o fato F, instalar-se-á a relação deôntica R entre os sujeitos S’ e S”” (CARVALHO, 2018, p. 135).

Como dito, essa estrutura compõe a norma jurídica, que configura uma unidade do sistema. As inter-relações entre essas unidades tecem a estrutura do direito positivo, de modo que uma norma não deve ser tomada individualmente, assim como o comando normativo deve ser construído considerando-se o conjunto de enunciados prescritivos do direito posto (CARVALHO, 2018).

As normas podem ser classificadas em regras ou princípios. Canotilho (2003) elenca os critérios indicados pela doutrina para distinguir essas espécies: (a) princípios configuram mandamentos de otimização, os quais são concretizados em diversos

graus, enquanto regras prescrevem exigências que são ou não cumpridas; (b) princípios têm convivência conflitual entre si e desse modo coexistem, enquanto regras são antinômicas e por isso excluem-se mutuamente; (c) princípios permitem o balanceamento de diferentes valores, trazendo questões de validade e de peso, enquanto regras observam apenas questão de validade, as quais devem ser cumpridas na medida prescrita; e (d) princípios contêm comandos normativos *prima facie*, ao passo que regras veiculam vínculo definitivo.

É possível outras classificações, a depender do enfoque. Quanto ao antecedente, é abstrata a norma cuja hipótese tipifica um conjunto de fatos possíveis de ocorrência; é concreta aquela cujo suposto descreve uma conduta específica, ocorrida no mundo fenomênico. Quanto ao conseqüente, é geral a norma dirigida a pessoas indeterminadas; é individual aquela que prescreve conduta a indivíduo ou grupo determinado. Combinando essas características, as regras podem ser assim agrupadas: “(i) abstrata e geral; (ii) concreta e geral; (iii) abstrata e individual; e (iv) concreta e individual” (CARVALHO, 2018, p. 147).

Pode-se, ainda, distinguir entre normas de comportamento e de estrutura. Aquelas disciplinam diretamente as relações intersubjetivas. As últimas têm por objeto condutas relacionadas à produção de outras normas, cuja edição deve observância às mesmas para serem reputadas válidas³. Com efeito, o sistema jurídico es-

3 Carvalho (2017, p. 164) compara as regras de estrutura com regras gramaticais: “As regras de estrutura representam, para o sistema do direito positivo, o mesmo papel que as regras da gramática cumprem num idioma historicamente dado. Prescrevem estas últimas a forma de combinação dos vocábulos e das expressões para produzirmos orações, isto é, construções com sentido. À sua semelhança, as regras de estrutura determinam os órgãos do sistema e os expedientes formais necessários para que se editem normas jurídicas válidas no ordenamento, bem como o modo pelo qual serão elas alteradas e desconstituídas. Provém daí o nominar-se de Gramática Jurídica ao subconjunto das regras que estabelecem como outras regras devem ser postas, modificadas ou extintas, dentro de certo sistema.”

trutura-se pelo processo de positivação das normas, observando o legislador as normas de estrutura para aproximar os comandos do direito à realidade social pelas normas de comportamento⁴, com vistas à sua concretização (CARVALHO, 2017).

Essa dinâmica de produção das normas jurídicas representa a autorregulação do direito quanto à sua criação e transformação. O fato de as regras de estrutura servirem de fundamento de validade para edição das normas de comportamento dá origem a uma estrutura hierarquizada do sistema jurídico. Essa hierarquia pode ser vista na forma de pirâmide: de cima para baixo, as normas são criadas observando-se um processo de derivação; de baixo para cima, verifica-se fundamentação das normas inferiores nas superiores, tanto sob a perspectiva material quanto sob o ângulo formal (CARVALHO, 2017).

Na esteira do processo de produção das normas, é necessário que um veículo introdutor – por exemplo, sentença, lei, ato administrativo ou contrato – faça a inserção da regra de comportamento no sistema. Esses diplomas veiculam (i) uma norma introdutora, a qual configura instrumento apropriado para inserir regras jurídicas no direito e funciona como referencial para montar a hierarquia, e (ii) uma ou algumas normas introduzidas, as quais disciplinam diretamente os comportamentos intersubjetivos. Ambas as espécies – introdutora e introduzidas – compõem o direito positivo (CARVALHO, 2017).

Por último, é interessante notar que os fatos aos quais a lei atribui juridicidade suficiente à geração de normas introdutoras

4 É interessante notar que o termo “legislador” deve ser tomado numa acepção ampla, não se referindo apenas ao Poder Legislativo. Também são veículos introdutórios de normas no sistema jurídico as manifestações emanadas do Poder Judiciário, incluindo as sentenças e os acórdãos; do Poder Executivo, compreendendo os atos administrativos; e dos particulares, ao realizarem as figuras tipificadas na ordenação jurídica, inclusive por meio de negócios jurídicos (CARVALHO, 2017).

no sistema jurídico configuram fontes do Direito. Com efeito, as indagações referentes a essas fontes são realizadas pela teoria dos fatos jurídicos, enquanto o estudo das normas introdutoras e introduzidas refere-se à teoria da norma jurídica (CARVALHO, 2017).

Estabelecidas essas premissas, passamos a analisar a transação tributária no contexto do sistema jurídico brasileiro.

2.2. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A compreensão da figura da transação fica mais nítida quando a observamos sob as perspectivas do fato jurídico, como fonte de direito, e da norma jurídica, como direito posto. O fato (de transigir) – incluindo o procedimento (proposta e aceitação) e o resultado (acordo) – é jurídico porquanto previsto em norma legal, tendo por efeito introduzir norma concreta e individual estabelecendo a disciplina do adimplemento do crédito tributário. Esses dois ângulos de investigação nos permitem melhor compreender o fenômeno jurídico da transação.

Primeiro, a transação pode ser vista como norma jurídica. Como as demais, é composta por uma hipótese, unida por um vínculo de imputação a determinada prescrição. São esses dois aspectos da norma transacional – o antecedente e o conseqüente – o ponto de partida (e de chegada) para um estudo dogmático analítico dessa norma jurídica.

No direito positivo, consideram-se especialmente os enunciados constantes dos artigos 156, inciso III, e 171 da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN)⁵, além daqueles constantes da Lei Federal nº 10.406, de 10

⁵ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
[...]

de janeiro de 2002 (Código Civil – CC) e do Código de Processo Civil e da legislação administrativa, lidos à luz da Constituição Federal, para a construção da regra de estrutura que regula a introdução no sistema legal da norma autorizadora da transação fiscal. O comando dirige-se a Entes Políticos ao determinar pressupostos da hipótese e do conseqüente da norma autorizadora do acordo a ser celebrado entre o Fisco e contribuinte. Neste estudo, abordamos essa regra, de caráter nacional, como **norma de estrutura da transação tributária**.

Derivada daquela, a norma editada pelo Ente que autoriza a celebração do acordo de transação também se classifica como regra de estrutura, pois disciplina pressupostos necessários à celebração do ajuste para pôr termo ao litígio e disciplinar a extinção do crédito fiscal. Essa norma abstrata e geral, consoante classifica Dacomo (2008), regula os diversos aspectos da celebração do acordo de transação, incluindo o motivo, a finalidade, a competência, o objeto e a forma. Neste estudo, a nomeamos de **norma autorizadora da transação tributária**.

No final da cadeia de positivação, há a norma concreta e individual de comportamento decorrente do próprio pacto de transação. O seu antecedente descreve o acordo, celebrado entre Fisco e sujeito passivo, sobre litígio envolvendo determinado crédito tributário e o seu conseqüente insere no sistema jurídico as normas individuais e concretas voltadas à extinção da obrigação fiscal. Neste trabalho, a nomeamos simplesmente de **norma transacional**, fazendo alusão à entidade deôntica criada pelo acordo de vontades.

III - a transação;

[...]

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.” (BRASIL, 1966).

As três normas referidas integram o sistema jurídico tributário, recebendo disciplina especialmente do subsistema tributário administrativo, porquanto regulam a extinção do crédito tributário, e do tributário processual, porque configura modalidade auto-compositiva de solução do litígio, sem descuidar das normas tributárias de cunho substancial. Disso decorre a importância do estudo de outras regras e princípios que compõem esses subsistemas⁶.

Sob a perspectiva da fonte da norma transacional, o acordo de transação configura um negócio jurídico bilateral, pelo qual se compõe o litígio e se insere, na ordem jurídica brasileira, a norma transacional individual e concreta de comportamento. Esse fato jurídico regula-se, em termos de existência, validade e eficácia, pelas normas de estrutura gerais e abstratas que fazem parte do sistema jurídico brasileiro.

Enfim, o acordo de transação e a norma transacional são duas faces do mesmo fenômeno jurídico: a transação tributária. Por isso, essa realidade deve ser estudada sob a perspectiva dogmática do fato jurídico e da norma jurídica, de maneira a enriquecer o estudo.

6 Dacomo (2008, p. 124) ressalta que “[a] permissão para o legislador editar lei geral e abstrata sobre a transação está inserida no sistema do direito positivo e, portanto, não é um cheque em branco para o legislador; este se encontra subordinado aos princípios constitucionais e à legislação tributária. A lei que estabelecer a transação deve ser subordinada ao ordenamento tributário positivo e não pode alterar os conceitos já estabelecidos pela legislação como ‘tributo’, ‘lançamento tributário’, ‘suspensão da exigibilidade’, ‘decadência e prescrição’, ‘extinção do crédito’ e ‘certidão negativa’, todos fixados no Código Tributário Nacional.”

3. A TRANSAÇÃO NOS DIVERSOS RAMOS DO DIREITO PÁTRIO

Para a adequada compreensão do instituto da transação no âmbito das relações jurídico-tributárias, faz-se necessário recorrer ao estudo daquela figura jurídica em outros ramos didáticos do sistema, especialmente no Direito Civil, no ramo Administrativo e na ciência Processual. Eles servem de anteparo à investigação do conteúdo, sentido e alcance do instituto da transação em matéria fiscal, que deles se distingue pelas peculiaridades ínsitas a esse regime de Direito Público.

É conhecido que a teoria geral estuda os conceitos fundamentais do sistema, abstraindo-se formalmente o conteúdo das normas para compreender a sua estrutura e o seu funcionamento, cabendo aos ramos didáticos descrever o seu conteúdo⁷. Não obstante, o Direito Civil tem trabalhado aqueles conceitos fundamentais ao descrever “a parte mais teórica, racional e abstrata da legislação civil” (VENOSA, 2014, p. 11), influenciando “ramos do direito público, especialmente no direito fiscal, quanto à relação tributária” (VARELA, 2005, p. 29).

Além disso, os ramos do Direito Público se servem de normas privadas para integração de suas regras especiais. Por exemplo, a expedição de atos administrativos encontra-se regulada pelo Direito Administrativo especialmente quanto à forma, competência e finalidade, mas não inteiramente quanto ao seu objeto. Por outro lado, mesmo atos da Administração Pública regidos predominantemente pelo Direito Privado não são integralmente regulados por normas civis, pois devem obediência aos princípios elencados na Lei Maior (BATISTA JÚNIOR, 2007).

⁷ Borges (2015) adota concepção de teoria geral como teoria formal, opondo-se à teoria material do direito (de conteúdo jurídico-positivo) das ciências particulares, afastando as concepções de teoria geral em contraposição à teoria especial, como relação gênero-espécie, e de teoria geral em contraposição à teoria particular, como relação todo-parte.

Esses dois aspectos igualmente ocorrem na disciplina tributária, a qual estuda as normas jurídicas referentes à instituição, à fiscalização e à arrecadação de tributos. De um lado, diversos institutos estudados pelos civilistas influenciam na compreensão de normas tributárias, sobretudo quando se analisam as obrigações fiscais. De outro, as prescrições normativas tributárias sobrepõem-se àquelas de Direito Civil, acarretando inter-relações entre esses ramos (BECHO, 2015).

Nesse quadro, há uma dependência relativa do Direito Fiscal em relação ao Direito Privado no sistema jurídico nacional, ocorrendo uma precedência do ramo civil sobre o tributário, mas sem o primado daquele sobre esse último. Essa concepção, no Brasil, encontra-se há muito positivada nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional⁸, cujos comandos são descritos por Douglas Yamashita (2014, p. 27):

Portanto, da simples leitura conjunta do art. 109 com o art. 110, ambos do CTN, resulta que, tratando-se de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal para limitar ou definir competências tributárias, inexistente liberdade ao legislador para alterá-los. No mais, a lei ordinária privada precede a lei ordinária tributária quanto à definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado, sem prejuízo de a lei tributária modificá-los os efeitos fiscais (art. 109 do CTN c/c art. 5º, caput, e art. 150, I e II, da CF/88). Esta é a solução que reflete a Jurisprudência dos Valores.

8 “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” (BRASIL, 1966).

Registra-se, ainda, que o Direito Tributário sofre influência de diversos ramos do Direito Público⁹. Nesse sentido, normas constitucionais, administrativas e processuais civis influenciam relações jurídicas envolvendo tributos. Por exemplo, dentre as normas constitucionais, os princípios administrativos elencados no art. 37 da CF aplicam-se à Administração Tributária; dentre as administrativas, as normas reguladoras dos contratos aplicam-se às figuras equivalentes na seara tributária; e, dentre as processuais, os seus institutos regulam determinadas situações tributárias referentes aos litígios dessa natureza.

Sobre a transação realizada sob o regime de Direito Público, Batista Júnior (2007, p. 327) sintetiza:

A transação é uma categoria jurídica universal e perene, capaz de abranger situações tanto do Direito Público como do Direito Privado. Os traços básicos da transação são os mesmos para todos os ramos do Direito. A teoria da transação, entretanto, foi moldada nos cadinhos do direito privado, portanto não seria razoável tentar reconstruir uma transação administrativa absolutamente emancipada e distinta da transação privada. Nesse sentido, as normas de direito privado devem ser aplicadas supletivamente à transação administrativa, observadas, porém, suas peculiaridades e as normas de direito público específicas que já disciplinam algumas espécies de transação administrativa.

Diante desses apontamentos, passamos a descrever o instituto nos diversos ramos do Direito.

9 Consoante lição de Yamashita (2014), apesar de imprecisa a distinção entre o Direito Público e Privado, não há dúvida de que as relações tributárias têm natureza pública, seja porque prepondera o interesse coletivo em face do interesse individual (critério do objeto), seja porque envolve relações subordinadas entre pessoas jurídicas de Direito Público e contribuintes (critério da forma da relação).

3.1. TRANSAÇÃO NO DIREITO CIVIL

No Direito Romano, com Justiniano a transação recebeu a nomenclatura atualmente utilizada, consagrou requisito das concessões mútuas (*aliquid datum et aliquid retentum*) e adquiriu eficácia obrigacional direta (MALUF, 1999). O instituto restou acolhido por Códigos modernos como modalidade de contrato, tal como positivado nos textos francês, de 1804 (art. 2044); espanhol, de 1888 (art. 1809); alemão, de 1896 (§ 779); italiano, de 1942 (art. 1965); e português, de 1966 (arts. 1248 a 1250), consoante registra Maluf (1999).

Diversamente do tratamento conferido pelos Códigos europeus, o Código Civil brasileiro de 1916 disciplinou a transação nos arts. 1025 a 1036 como modo de extinção da obrigação. Influenciados pelo “Esboço” de Teixeira de Freitas, os juristas Clóvis Beviláqua, Carlos de Carvalho e Manuel Inácio Carvalho de Mendonça também defenderam que se tratava de ato jurídico extintivo da obrigação, sob o fundamento de que, diferentemente dos contratos em geral, a transação apenas visa a extinguir obrigações, e não as substituir ou criar outras (MALUF, 1999).

A divergência se instalou na doutrina brasileira. Influenciados por Francesco Carnelutti e alinhados à doutrina europeia, a maioria dos juristas pátrios, incluindo Francisco de Paula Lacerda de Almeida, Afonso Fraga, Serpa Lopes e Washington de Barros Monteiro, entendeu tratar-se a transação de modalidade de contrato, consoante anota Carlos Alberto Dabus Maluf (1999)¹⁰. Em síntese, argumenta-se que os contratos por vezes também modifi-

10 O autor registra que Francesco Carnelutti alterou o seu entendimento em 1953, afirmando que se trata de um contrato preliminar que dá ensejo a um negócio coligado. Entretanto, entende que os novos argumentos não se sustentam à luz dos fundamentos aduzidos pelo próprio Carnelutti em estudo anterior, datado de 1914. Além disso, Orlando Gomes (2001) e Eduardo Espínola (1951) entendiam pela natureza contratual da transação.

cam ou extinguem obrigações, sendo a transação espécie contratual especificamente voltada à prevenção ou extinção de litígios, a qual também, além de extinguir, altera e/ou cria novas obrigações (CRUZ, 2004).

Positivando o entendimento da maioria da doutrina nacional, o Código Civil de 2002 (CC) disciplina a figura, em seus artigos 840 a 850, entre as modalidades contratuais. Essa alteração legal, proposta por Caio Mário da Silva Pereira (2012), foi bem recebida entre os civilistas, incluindo Sílvio Rodrigues (2007), Sílvio de Salvo Venosa (2014), Carlos Roberto Gonçalves (2014), Paulo Nader (2013) e Nery e Nery Junior (2016).

Registra-se ainda o entendimento de Maria Helena Diniz (2019a, p. 640), para quem a figura configura ato jurídico *sui generis*, porque consiste numa modalidade com dupla natureza, a de negócio jurídico bilateral e de pagamento indireto:

A transação é um instituto jurídico *sui generis*, por consistir numa modalidade especial de negócio jurídico bilateral, que se aproxima do contrato (RT, 277:266; RF, 117:407), na sua constituição, e do pagamento, nos seus efeitos, por ser causa extintiva de obrigações, possuindo dupla natureza jurídica: a de negócio jurídico bilateral e a de pagamento indireto.

Em face da legislação civilista, a doutrina tem concebido, além dos requisitos inerentes aos negócios jurídicos em geral, três elementos necessários à transação: (a) controvérsia, (b) intenção de pôr fim ao conflito e (c) concessões recíprocas (MALUF, 1999).

Quanto ao conflito, o acordo de transação pressupõe uma relação jurídica litigiosa e/ou duvidosa. Sobre isso, o Digesto, LivII, tít. XV, fr. I, já prescrevia que *quasi de re dubia et lite incerta neque finita transigit*, isto é, “[a]quele que transige, transige sobre coisa

duvidosa e lide incerta ou não terminada” (DINIZ, 2000, p. 17).

Modernamente, como ressalta Maluf (1999), a doutrina apresenta entendimentos diversos, a partir da análise do direito positivo de cada país: se é imprescindível para transigir que haja relação jurídica litigiosa (*res litigiosa*); se é suficiente a configuração de dúvida acerca da relação jurídica (*res dubia*); ou se são pressupostos do ajuste, simultaneamente, o litígio e a dúvida (*res dubia et litigiosa*).

Para a primeira teoria, essencial à transação é a vontade de encerrar o litígio, configurando a dúvida um dos possíveis elementos acidentais que permeiam a lide. Para a segunda, adotada no Direito Romano e consagrada no § 779 do BGB, basta mera dúvida acerca da relação jurídica, independentemente de litígio. Para a terceira, defendida pela doutrina francesa com fundamento no art. 2044 do Código Civil Francês, para configurar a dúvida que leva as partes a transigir, o direito deve ser ao menos passível de contestação (MALUF, 1999).

Prevalece, na doutrina civilista pátria, entendimento de que é necessária a dúvida para que possa ocorrer a transação, bastando que reste configurada no espírito das partes, de modo subjetivo¹¹. O acordo visa, assim, à eliminação contratual da incerteza da relação jurídica com referência ao sistema legal, pois a norma é intrinsecamente certa, ou da dúvida acerca da própria satisfação da pretensão. Logo, a dúvida pode referir-se à res ou à lis (ROCHA, 1958).

11 Silvío Rodrigues (2007) alude, como requisito da transação, a dúvida subjetiva, podendo se dar inclusive quanto ao risco do litígio. Outros autores entendem pela dúvida subjetiva como único pressuposto da transação, dentre os quais citamos Caio Mário da Silva Pereira (2012), Carlos Roberto Gonçalves (2014), Paulo Nader (2013) e Orlando Gomes (2001). Divergindo, Silvío de Salvo Venosa (2014) entende pela necessidade do litígio, ainda que em estado potencial. Há ainda o entendimento de que a transação pressupõe a existência de litígio ou de dúvida, alternativamente, acolhido por Eduardo Espínola (1951) e Maria Helena Diniz (2019a).

Doutrinariamente, mesmo quanto ao requisito da dúvida, há divergência sobre se deve ser analisada do ponto de vista objetivo ou subjetivo. Na primeira hipótese, há de objetivar-se a dúvida em função da insuficiência da lei ou de situação da própria vida, devendo ser reconhecida a incerteza por terceiro estranho ao conflito (ROCHA, 1958). Por esse raciocínio, deve haver sindicância do magistrado sobre a razoabilidade e sinceridade do temor (MALUF, 1999).

Entretanto, para a maioria da doutrina, inclusive estrangeira, deve-se considerar apenas dúvida subjetiva, sendo suficiente que subsista na consciência daqueles que transigem (MALUF, 1999). Nesse compasso, o próprio *timor litis* pode ensejar uma dúvida do sujeito da relação jurídica, sem necessidade de se objetivar formalmente a incerteza em face da expressão jurídica (ROCHA, 1958).

O segundo pressuposto da transação é a intenção de evitar ou pôr fim ao litígio. Deve haver manifestação de vontade de ambas as partes, celebrando ajuste que almeje dar solução à controvérsia, pois é a “causa da transação (causa no sentido de motivo) a composição da lide mediante uma parcial renúncia às recíprocas pretensões” (CARNELUTTI, 1914, p. 575 apud NAZO, 2011).

Nesse sentido, José de Moura Rocha (1958, p. 120) evidencia a finalidade – ou “causa” – da transação judicial, identificada pela intenção manifestada de compor o litígio, evento do qual resultará normalmente a eliminação da dúvida. A finalidade desse acordo pode ser concebida sob a perspectiva objetiva, como função econômico-jurídica destinada a alcançar determinado efeito. Essa função tem o condão de delimitar conteúdo jurídico típico do negócio jurídico, incluindo a renúncia ao exercício do direito de ação acerca do objeto sob litígio (ROCHA, 1958).

Nesse cenário, não se deve admitir transação condicional, que não ponha fim ao litígio, sob pena de configurar um ato constitui-

vo de direito ou mesmo um pagamento (DINIZ, 2019a). Diversamente, se a solução da lide advém da vontade de terceiro, não se configura transação, mas sim jurisdição ou arbitragem.

Ademais, não basta a lei, deve haver ato volitivo das partes envolvidas, configurando o instituto verdadeiro negócio jurídico bilateral. Por isso, é necessário, considerando que essa manifestação de vontade veicula concessões mútuas, a capacidade para dispor acerca do direito discutido, pois a transação envolve renúncia (DINIZ, 2019a). Outrossim, é possível a anulação do ajuste por vícios de consentimento, na forma do art. 849 do Código Civil¹².

O terceiro pressuposto do acordo em destaque prescreve que a solução da controvérsia ocorra mediante concessões recíprocas. Se houver concessão por apenas uma parte, obviamente estaremos diante de mera liberalidade, configurando renúncia ou reconhecimento, e não transação.

No acordo de que cuidamos, necessariamente a parte renuncia parcialmente a direito próprio e reconhece parcialmente o direito alheio (ROCHA, 1958). No entanto, essas concessões, embora mútuas, não precisam necessariamente ser equivalentes em termos quantitativos (MALUF, 1999).¹³

Quanto ao objeto, o art. 841 do Código Civil estabelece que somente “direitos patrimoniais de caráter privado” podem ser alvo

12 “Art. 849. A transação só se anula por dolo, coação, ou erro essencial quanto à pessoa ou coisa controversa. Parágrafo único. A transação não se anula por erro de direito a respeito das questões que foram objeto de controvérsia entre as partes.” (BRASIL, 2002a).

13 No mesmo sentido: “TRANSAÇÃO. PRESSUPOSTOS E VALIDADE. INDEPENDÊNCIA DAS PRESTAÇÕES. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 1.033 DO CÓDIGO CIVIL. INEXISTÊNCIA DE USURA REAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO POR NÃO CARACTERIZADA NEGATIVA DE VIGÊNCIA DO DIREITO FEDERAL, NEM COMPROVADO O DISSÍDIO DE JURISPRUDÊNCIA.” (RE 72675, Relator(a): Min. OSWALDO TRIGUEIRO, Primeira Turma, julgado em 23/11/1971, DJ 21-12-1971 PP-07321 EMENT VOL-00860-02 PP-00781).

de transação.¹⁴ Pela ótica civilista, assim, não se admite transigir sobre direitos de natureza extrapatrimonial e/ou de caráter público. Desse modo, “[o] Código Civil pátrio, à semelhança do que ocorre com a compensação, exclui da transação os créditos tributários” (COELHO, 2018, p. 635).

A patrimonialidade do direito diz respeito à sua suscetibilidade de avaliação econômica, o que não se aplica aos extrapatrimoniais. O caráter privado do direito é comumente associado, pela doutrina, à ideia de disponibilidade, cuja distinção pode ocorrer pelo critério do valor social do interesse tutelado. São indisponíveis direitos que tutelam bens de interesse geral e disponíveis os de interesse meramente individual, aos quais é autorizada a alienação (MALUF, 1999).

Em tese, não devem ser objeto do acordo os bens fora de comércio; direitos sobre estado das pessoas, incluindo nacionalidade, filiação, capacidade, etc.; e relações jurídicas de caráter privado que interessem à ordem social, como validade ou nulidade de casamento e regime de sucessão (CARVALHO SANTOS, 1938, v. 13, p. 417 *apud* MALUF, 1999).

Ainda sobre o objeto, a transação pode ser simples ou complexa. É comum ou simples quando regula concessões apenas acerca da coisa litigiosa; é complexa quando as concessões envolvem relação jurídica estranha ao conflito, além da própria res dubia (MALUF, 1999).

Considerando os elementos da transação, os civilistas a têm classificado como contrato oneroso, diante da fixação de obrigações mútuas entre os contratantes. Ademais, normalmente é comutativo, porque desde logo as prestações de cada uma das

14 “Art. 841. Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação.” (BRASIL, 2002a).

partes são conhecidas e independem de evento futuro e incerto. Contudo pode ser pactuado com prestações aleatórias (MALUF, 1999).

Adotando o critério da submissão do litígio à jurisdição quando da celebração da transação, a doutrina tem classificado esse contrato como (i) preventivo ou extrajudicial e (ii) terminativo ou judicial, determinando sinonímia entre essas expressões (MALUF, 1999).¹⁵ Ocorre transação preventiva ou extrajudicial se sequer existiu processo judicial para a solução do litígio; e terminativa, diversamente, se houve prévia instauração da jurisdição.

Em ambas as hipóteses, a transação configura negócio jurídico formal, nos termos do art. 842 do Código Civil.¹⁶ A transação extrajudicial, consoante os artigos 104, inc. III,¹⁷ e 842, 1ª parte, ambos do CC, deve ser formalizada por instrumento particular, salvo quando a lei exija forma pública, por exemplo quando se tratar de transigir sobre direitos reais nos termos do art. 108 do CC¹⁸; a judicial, nos termos do art. 842, 2ª parte, do CC, exige forma pública ou termo nos autos, ambos dependentes da homologação judicial.¹⁹

15 Apesar disso, é possível a homologação judicial de acordo de transação preventivo, desvinculado de prévio litígio submetido ao crivo do Poder Judiciário, mediante petição dos transigentes perante órgão jurisdicional competente, conforme anota Pontes de Miranda (2012).

16 “Art. 842. A transação far-se-á por escritura pública, nas obrigações em que a lei o exige, ou por instrumento particular, nas em que ela o admite; se recair sobre direitos contestados em juízo, será feita por escritura pública, ou por termo nos autos, assinado pelos transigentes e homologado pelo juiz.” (BRASIL, 2002a).

17 “Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

[...]

III - forma prescrita ou não defesa em lei.” (BRASIL, 2002a).

18 “Art. 108. Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País.” (BRASIL, 2002a).

19 Cf. Diniz (2019a, p. 639), que informa a divergência doutrinária se a transação formalizada por

Deve-se atentar que, em princípio, a homologação pelo juízo apenas serve para que o ato produza efeitos processuais pertinentes de dar cabo à lide (art. 487, inc. III, “b”, do CPC)²⁰ e constituir título executivo judicial (art. 515, inc. II, do CPC),²¹ não configurando requisito para aperfeiçoamento e eficácia substancial do contrato (FRAGA, 1928, p. 159 *apud* MALUF, 1999).

A doutrina comumente alude à característica da indivisibilidade da transação, considerando a vedação de rescisão parcial pelo art. 848, *caput*, do Código Civil,²² em contraposição à regra geral prevista no art. 184 do CC.²³ Com isso, evita-se a quebra do equilíbrio das concessões recíprocas entre os transigentes.²⁴

Porém, é lícita a rescisão parcial do acordo “[q]uando a transação versar sobre diversos direitos contestados, independentes

escritura pública necessita ser ou não homologada judicialmente.

20 “Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz: [...] III - homologar: [...] b) a transação; [...]” (BRASIL, 2015).

21 “Art. 515. São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título:

[...]

II - a decisão homologatória de autocomposição judicial;

III - a decisão homologatória de autocomposição extrajudicial de qualquer natureza; [...]” (BRASIL, 2015).

22 “Art. 848. Sendo nula qualquer das cláusulas da transação, nula será esta.” (BRASIL, 2002a).

23 “Art. 184. Respeitada a intenção das partes, a invalidade parcial de um negócio jurídico não o prejudicará na parte válida, se esta for separável; a invalidade da obrigação principal implica a das obrigações acessórias, mas a destas não induz a da obrigação principal.” (BRASIL, 2002).

24 Silvio Rodrigues (2007, p. 370) aborda esse aspecto da indivisibilidade: “a) O primeiro estabelece a sua indivisibilidade. Sendo um produto da vontade das partes, a transação se apresenta como um bloco harmônico. Assim, e de acordo com a lei, o negócio será nulo se nula for qualquer de suas cláusulas (CC, art. 848). Justa regra. Se a transação representa uma recíproca troca de concessões, cada cláusula pode, eventualmente, constituir o motivo e a justificativa da renúncia de um direito por parte de um dos transigentes. Ora, nula tal cláusula, pode romper-se a harmonia do negócio, pode-se desequilibrar a balança em que se colocaram os favores recíprocos e, dessa maneira, aquilo que, por ser contratual, era justo, talvez venha a deixar de sê-lo.” (grifo no original).

entre si” (art. 848, parágrafo único, do CC).²⁵ Isso pode ocorrer, por exemplo, quando o instrumento contratual da transação contemplar tantos acordos quantos forem os direitos em discussão, desde que independentes entre si (MALUF, 1999). Ademais, o acordo mantém a sua eficácia ainda que ocorrida “evicção da coisa renunciada por um dos transigentes, ou por ele transferida à outra parte” (art. 845 do CC).²⁶

O contrato de transação deve ser interpretado de maneira restritiva (art. 843 do CC).²⁷ Tratando-se de renúncia de direito que visa a extinguir litígio, não se pode estender o seu alcance àquilo que não estava em controvérsia ou ao que não se renunciou, sob pena de se perturbar o sossego que se buscou com a celebração do acordo (CARVALHO SANTOS, 1938, v. 13, p. 375-376 *apud* MALUF, 1999).

Modernamente a doutrina diverge sobre os efeitos da transação, sendo constatadas três teorias: a clássica, do efeito declaratório; a translativa, do efeito constitutivo; e a neoclássica.

A teoria clássica – ou declaratória – parte da equiparação entre efeitos da transação e da coisa julgada, para aduzir que as partes envolvidas apenas reduzem as respectivas pretensões acerca da coisa litigiosa. Desse modo, a transação somente visa a conferir certeza a um direito então duvidoso, de maneira que

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

Parágrafo único. Quando a transação versar sobre diversos direitos contestados, independentes entre si, o fato de não prevalecer em relação a um não prejudicará os demais.” (BRASIL, 2002a).

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

Parágrafo único. Se um dos transigentes adquirir, depois da transação, novo direito sobre a coisa renunciada ou transferida, a transação feita não o inibirá de exercê-lo.” (BRASIL, 2002a)..

27 “Art. 843. A transação interpreta-se restritivamente, e por ela não se transmitem, apenas se declaram ou reconhecem direitos.” (BRASIL, 2002a).

as obrigações não ficam novadas pelo acordo, conservando-se, inclusive, suas garantias. Critica-se essa teoria porque o acordo necessariamente produz efeitos constitutivos quanto a concessões estranhas ao objeto litigioso, podendo criar, modificar ou extinguir relações jurídicas diversas (MALUF, 1999).

A segunda teoria ressalta unicamente o efeito translativo das cessões recíprocas dos direitos pelas partes, independente de se tratar de transação comum ou complexa. Nessa lógica, o acordo deve ser regulado pelas mesmas normas que incidem sobre os contratos translativos. A teoria é criticada sob o argumento de que o ajuste apenas intervém para regular direitos preexistentes (com título anterior à transação), somente conferindo-lhes certeza (MALUF, 1999).

A terceira teoria – a neoclássica – afasta-se de ambas as anteriores ao enfatizar o duplo efeito da transação: de pôr termo a uma situação litigiosa e o de permitir às partes o livre exercício dos direitos sob conflito. Com isso, a transação não altera o conteúdo dos fatos jurídicos anteriores, apenas atuando com caráter liberatório (MALUF, 1999).

O art. 843 do Código atual, assim como o revogado artigo 1.027 do Código de 1916, adotou a teoria dos efeitos declaratórios: “A transação interpreta-se restritivamente, e por ela não se transmitem, apenas se declaram ou reconhecem direitos”. Didaticamente, Sílvio Rodrigues (2007) explica que o art. 843 estabeleceu presunção (*iuris et de jure*) de que os direitos reconhecidos já constavam do patrimônio de cada transigente, a prescrever a retroatividade da eficácia do acordo²⁸.

Contudo, a partir da análise da transação complexa, bem como da amplitude do regime contratual, outros autores têm enfatizado

28 Autores como Maria Helena Diniz (2019a), Carlos Roberto Gonçalves (2014) e Paulo Nader (2013) também destacam o caráter declaratório da transação.

a possibilidade de efeitos constitutivos do acordo.²⁹ Inclusive há classificação da transação, quanto aos efeitos, em declarativa (própria), a qual extingue a lide sem dar origem a outro negócio; novativa, a qual abstrai a situação anterior incerta, extingue-a e cria outra nova e certa; e constitutiva, que decorre de uma valoração discricionária da situação anterior, operando efeitos a partir da sua estipulação (CARESI, 1956, p. 110 *apud* NAZO, 2011).

Por último, consoante elucidada Maria Helena Diniz (2019a), a transação configura meio indireto de extinção da obrigação, produzindo os seguintes efeitos, de ordem material e processual: (a) desvinculação do devedor, em função do acordo liberatório; (b) equiparação à coisa julgada, quando homologada judicialmente, autorizando a *exceptio litis per transactionem finitae*, a qual equivale à *exceptio rei judicatae*; (c) responsabilidade pela evicção, na forma do art. 845 do CC;³⁰ (d) prevenção e extinção de controvérsias; e (e) possibilidade de exercício de direito novo sobre o objeto do pacto (art. 845, parágrafo único, do CC). Ademais, em princípio a transação vincula somente aqueles que transigiram, ressalvadas as exceções legais.³¹

29 Nesse sentido, Eduardo Espínola (1951), Carlos Alberto Dabus Maluf (1999), Orlando Gomes (2001) e Sílvio de Salvo Venosa (2014). Igualmente, Batista Júnior (2007, p. 308), cuja lição transcrevemos: “O Direito Civil brasileiro, porém, fez opção expressa pela teoria dos efeitos declaratórios da transação, tanto que o art. 843 do CCB estabelece, como o fazia o art. 1.027 do CC, que ‘a transação interpreta-se restritivamente, e por ela não se transmitem, apenas se declaram ou reconhecem direitos’. Enfim, o CCB versa apenas sobre hipótese de transação simples, pois a transação complexa vale-se de concessões recíprocas que envolvem outros direitos que não os atinentes à relação jurídica disputada, portanto, inegavelmente, propicia efeito translativo.”

30 “Art. 845. Dada a evicção da coisa renunciada por um dos transigentes, ou por ele transferida à outra parte, não revive a obrigação extinta pela transação; mas ao evicto cabe o direito de reclamar perdas e danos. Parágrafo único. Se um dos transigentes adquirir, depois da transação, novo direito sobre a coisa renunciada ou transferida, a transação feita não o inibirá de exercê-lo.” (BRASIL, 2002a).

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

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

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

Apesar de essa disciplina do Direito Privado definir os contornos fundamentais da transação, o Direito Público lhe sobrepõe notas próprias, como exposto no próximo item.

3.2. TRANSAÇÃO NO DIREITO ADMINISTRATIVO

Antes de adentrarmos propriamente no tema da transação, faz-se particularmente interessante trazer algumas das tendências e discussões atuais do Direito Administrativo brasileiro, segundo Di Pietro (2014),³² as quais se refletem no tema em estudo:

a) ampliação do princípio da legalidade, em função da ideia de Estado Democrático de Direito, o qual submete a Administração a princípios e valores além da lei editada pelo Parlamento, tendo por consequência a redução da margem de discricionariedade do administrador e o maior controle judicial da atividade estatal;

b) aprimoramento da democracia participativa, em função do princípio do Estado Democrático de Direito e da existência de diversas normas constitucionais nesse sentido, impondo a maior participação do administrado nas decisões da Administração; e

c) reação contra o postulado da supremacia do interesse público, sob os argumentos de que o conceito é indeterminado e que se devem respeitar os direitos fundamentais, inclusive propondo a ponderação de interesses e o princípio da razoabilidade em seu lugar.

§ 3º Se entre um dos devedores solidários e seu credor, extingue a dívida em relação aos codevedores.” (BRASIL, 2002a).

32 Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2014, p. 48) assim conceitua o Direito Administrativo: “Partindo para um conceito descritivo, que abrange a Administração Pública em sentido objetivo e subjetivo, definimos o Direito Administrativo como o ramo do direito público que tem por objeto os órgãos, agentes e pessoas jurídicas administrativas que integram a Administração Pública, a atividade jurídica não contenciosa que exerce e os bens de que se utiliza para a consecução de seus fins, de natureza pública.”

Em relação ao foco do nosso estudo, a escassez de atenção pela dogmática pátria com relação à transação em matéria administrativa não impediu Onofre Alves Batista Júnior (2007, p. 328) de elaborar excelente estudo, cujas lições adotamos no presente trabalho para descrever essa figura, conceituada por ele como “contrato administrativo alternativo, pelo qual a Administração e os administrados, mediante concessões recíprocas, previnem ou terminam controvérsias, efetivas ou potenciais [...]”.

O instituto tem natureza de contrato, pois é imprescindível a manifestação de vontade de polos distintos para o aperfeiçoamento do ato. Como não há normas gerais voltadas especificamente para a transação, devem ser aplicadas aquelas que disciplinam contratos administrativos, em particular aquelas enunciadas nos artigos 58 a 62 da Lei Federal nº 8.666/1993, observando supletivamente as normas civis (BATISTA JÚNIOR, 2007).

O contrato submete-se ao regime jurídico administrativo devido ao seu objeto, quando tenha por conteúdo constituir, modificar ou extinguir, pelo acordo de vontades, “relação jurídica típica de direito administrativo, isto é, uma relação que a lei regula, independentemente da sua origem contratual, em termos de estatuto jurídico privativo da Administração” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 330).

A transação consiste em modo alternativo à atuação unilateral e autoritária da Administração Pública na solução de controvérsias. Logo, esse contrato somente é cabível quando não seja vedado por lei e propicie a otimização do atendimento ao interesse público. Ademais, embora usualmente seja vista apenas como modo de terminar um conflito, também pode ser celebrada preventivamente (BATISTA JÚNIOR, 2007).

São elementos desse contrato (1) controvérsia, ainda que potencial, relacionada à função administrativa; (2) manifestação de vontade, no sentido de transigir; (3) capacidade das partes, obser-

vada a competência administrativa; (4) objeto litigioso transigível, conforme autorizado por lei; e (5) concessões recíprocas entre os transigentes (BATISTA JÚNIOR, 2007).

Sobre o último elemento, aduz que as concessões devem ser aferidas de modo objetivo, inclusive do ponto de vista pragmático. Por isso, entende preenchido o referido requisito com o “simples abrir mão de manter o conflito”. Além disso, defende cabível concessões sobre coisas de natureza diversa, sem caráter patrimonial ou estranhas ao objeto do litígio, inclusive a transação complexa (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 329).

Caracteriza-se o contrato alternativo de transação como oneroso, porque a necessidade de concessões recíprocas impede a gratuidade; e constitutivo, considerando que os seus efeitos podem ter essa natureza, e não apenas a de serem meramente declaratórios (BATISTA JÚNIOR, 2007).

Classifica-se a transação administrativa como terminativa quando celebrada para pôr fim a controvérsia já instaurada, isto é, quando ocorrer o não atendimento ou a discordância do administrado em relação a um dever ou obrigação que lhe seja imposta. Essa modalidade pode ser dividida, consoante já instaurada ou não relação jurídica processual em Juízo, respectivamente como transação terminativa judicial ou administrativa (extrajudicial). É preventiva a transação, somente extrajudicial, quando ainda não há imposição de dever ao administrado, considerando a iminência do litígio pela potencial controvérsia (BATISTA JÚNIOR, 2007).

Ainda, analisando os Direitos Alemão, Italiano e Espanhol, pode-se diferenciar outras duas espécies de transação: a preparatória, que somente determina o conteúdo, total ou parcialmente, do ato administrativo unilateral emanado pela Administração, vinculando-a e privando de razão contestação do administrado, ocorrendo ordinariamente de modo preventivo; e substitutiva, que

toma o lugar do ato administrativo competente, vinculando as partes por força do próprio contrato, podendo acontecer para prevenir ou terminar litígio, hipótese em que o dever terá por fundamento o contrato substitutivo (BATISTA JÚNIOR, 2007).

A transação administrativa *latu sensu*, como modalidade alternativa de solução de controvérsia, em face da possibilidade de atuação unilateral da Administração, compreende duas modalidades: (1) o contrato administrativo de transação *stricto sensu* (ou simplesmente “contrato administrativo de transação”) e (2) o “contrato administrativo complexo” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 330).

O contrato de transação *stricto sensu* encontra motivo na prevenção ou no encerramento do litígio, para tanto podendo criar, modificar ou extinguir direitos e deveres, inclusive acerca de controvérsias potenciais ou efetivas, incidindo sobre matéria fática ou jurídica. Em princípio, o acordo pode ser inclusive constitutivo de direitos (transação complexa), podendo extinguir, criar e/ou modificar relações jurídicas (BATISTA JÚNIOR, 2007).

A transação em sentido estrito, mesmo que celebrada sob a forma de contrato de fixação, visa precipuamente a superar o litígio, independentemente de haver ou não *res dubia*. Pragmaticamente, tais contratos não resolvem propriamente a incerteza de um ponto de vista material, estabelecendo uma verdade formal. Ademais, tais contratos podem ter natureza complexa, ao veicular cláusulas constitutivas estranhas à controvérsia (BATISTA JÚNIOR, 2007).

Contratos administrativos complexos, por sua vez, configuram técnica de administrar alternativa ao ato administrativo (unilateral), tendo por efeito o intercâmbio de bens e direitos entre a Administração e o administrado, independentemente de litígio. Apesar de não ter por objetivo prevenir ou extinguir controvérsias, classificam-se como transação em sentido amplo porque, em tese, atenuam a litigiosidade (BATISTA JÚNIOR, 2007).

Por último, registra-se que, atualmente, a Lei Federal nº 9.469, de 10 de julho de 1997, disciplina transações a respeito de créditos públicos da Fazenda Nacional.

3.3. TRANSAÇÃO NO DIREITO PROCESSUAL CIVIL

O estudo da transação judicial – denominada ainda de contrato judicial – visa a examinar as consequências desse contrato de direito material para a relação jurídica processual (NAZO, 2011). Antes de abordar tais aspectos acerca da transação realizada em juízo, introduzimos definições acerca do próprio âmbito do direito processual e das diferentes modalidades de composição de litígios.

O Direito Processual é definido por Wambier e Talamini (2014, p. 51) como “conjunto de normas jurídicas voltadas à regulamentação da atividade característica da jurisdição”. Embora corriqueira, a jurisdição configura apenas um dos meios de solver controvérsias, inserido num sistema “multiportas” para solução de lides, de acordo com o art. 3º do CPC.³³

Nessa sistemática, prioriza-se o meio mais adequado de solução da lide com referência ao caso concreto (SANDER, 1979 *apud* NOGUEIRA; NOGUEIRA, 2018). São meios de solução de litígio previstos no sistema jurídico pátrio a autotutela, a heterocomposição e a autocomposição.

A autotutela ocorre pela “imposição da vontade de apenas um dos litigantes”, estando em regra vedada pelo sistema jurídico na-

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

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

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

§ 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juizes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.” (BRASIL, 2002a).

cional. Exceções se abrem às hipóteses previstas explicitamente na Lei, como é o caso do desforço imediato para reaver ou manter posse, o direito de greve, a autoexecutoriedade dos atos administrativos, o direito de retenção, etc. (WAMBIER; TALAMINI, 2014, p. 103).

A heterocomposição ocorre pela substituição da vontade das partes litigantes pela de um terceiro imparcial, quem determina a solução da lide. Pode ocorrer por jurisdição, por arbitragem ou no âmbito dos Tribunais Administrativos (DIDIER JR., 2018).

Os Tribunais Administrativos, que se encontram na estrutura do Poder Executivo, “não têm [por] escopo único e final atuar concretamente o ordenamento, mas sim desenvolver outras atividades de consecução do interesse público” (WAMBIER; TALAMINI, 2014, p. 105). Ademais, não ostentam natureza jurisdicional e as suas decisões não fazem coisa julgada material, restando suscetíveis de controle externo.

A arbitragem encontra previsão no art. 114, § 1º, da CF,³⁴ na Lei Federal nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, no art. 3º, § 1º, do CPC³⁵ e nos artigos 851 e seguintes do CC.³⁶ É “técnica de solução de conflitos mediante a qual os conflitantes buscam em uma terceira pessoa, de sua confiança, a solução amigável e ‘imparcial’

34 “Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

[...]

§ 1º Frustrada a negociação coletiva, as partes poderão eleger árbitros.” (BRASIL, 1988).

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

§ 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei.” (BRASIL, 2015).

36 “Art. 851. É admitido compromisso, judicial ou extrajudicial, para resolver litígios entre pessoas que podem contratar.

Art. 852. É vedado compromisso para solução de questões de estado, de direito pessoal de família e de outras que não tenham caráter estritamente patrimonial.

Art. 853. Admite-se nos contratos a cláusula compromissória, para resolver divergências mediante juízo arbitral, na forma estabelecida em lei especial.” (BRASIL, 2002a).

[...] do litígio” (DIDIER JR., 2018, p. 209). A sentença arbitral equipara-se à judicial, prescindindo de homologação para produzir os efeitos pertinentes e submetendo-se a controle jurisdicional apenas quanto à sua validade³⁷.

A autocomposição compreende a solução do litígio pelas próprias partes, mediante “sacrifício, por um dos litigantes, no todo ou em parte, do seu interesse próprio em favor do interesse do outro” (Batista Júnior, 2007, p. 300). Essa modalidade vem enfaticamente estimulada pelo sistema processual civil pátrio, o que levou a doutrina a construir o “princípio do estímulo estatal à solução por autocomposição”, segundo a lição de Fredie Didier Jr. (2018, p. 201-202):³⁸

O Poder Legislativo tem reiteradamente incentivado a autocomposição, com a edição de diversas leis neste sentido. O CPC ratifica e reforça essa tendência: a) dedica um capítulo inteiro para regular a mediação e a conciliação (arts. 165-175); b) estrutura o procedimento de modo a pôr a tentativa de autocomposição como ato anterior ao oferecimento da defesa pelo réu (arts. 334 e 695); c) permite a homologação judicial de acordo extrajudicial de qualquer natureza (art. 515, III; art. 725, VIII); d) permite que, no acordo judicial, seja incluída matéria estranha ao objeto litigioso do processo (art. 515, § 2º); e) permite acordos processuais (sobre o processo, não sobre o objeto do litígio) atípicos (art. 190). A Lei n. 13.140/2015 disciplina exaustivamente a mediação, em geral, e a autocomposição envolvendo o Poder Público (arts. 32-40). A Lei 13.467/2017, que procedeu à reforma

37 “Art. 31. A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo.” (BRASIL, 1996).

38 No mesmo sentido, citamos o Enunciado nº 53 da I Jornada de Prevenção e Solução Extrajudicial de Litígios do Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal – CEJ/CJF (2016): “Estimula-se a transação como alternativa válida do ponto de vista jurídico para tornar efetiva a justiça tributária, no âmbito administrativo e judicial, aprimorando a sistemática de prevenção e solução consensual dos conflitos tributários entre Administração Pública e administrados, ampliando, assim, a recuperação de receitas com maior brevidade e eficiência.”

da legislação trabalhista, previu expressamente a possibilidade de as partes do conflito trabalhista levarem à homologação judicial acordo extrajudicial sobre essa matéria (arts. 855-B a 855-E, CLT).

Celebrada em juízo, a autocomposição tem cabimento, em princípio, enquanto pendente o processo (art. 139, inc. V, do CPC),³⁹ seja no âmbito do conhecimento, seja em sede de execução (artigos 487, inc. III, “b”, e 924, incs. III e IV, ambos do CPC).⁴⁰ Ademais, nada se opõe a que seja firmada em processo de natureza cautelar (MIRANDA, 2012).

Do gênero autocomposição, distinguem-se três espécies, elencadas no inciso III do art. 487 do CPC: renúncia, que se dá pela desistência da parte requerente à pretensão; submissão, quando a parte requerida desiste de resistir à pretensão, pelo reconhecimento jurídico do pedido; e transação, que ocorre pelo estabelecimento de concessões recíprocas para pôr fim ao conflito de interesses (DIDIER JR., 2018).

Em função da vontade que determina cada espécie, as duas primeiras modalidades – renúncia e desistência – configuram ne-

39 “Art. 139. O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, incumbindo-lhe: [...]

V - promover, a qualquer tempo, a autocomposição, preferencialmente com auxílio de conciliadores e mediadores judiciais; [...]” (BRASIL, 2002a).

40 “Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

[...]

III - homologar:

a) o reconhecimento da procedência do pedido formulado na ação ou na reconvenção;

b) a transação;

c) a renúncia à pretensão formulada na ação ou na reconvenção.

[...]

Art. 924. Extingue-se a execução quando:

[...]

III - o executado obtiver, por qualquer outro meio, a extinção total da dívida;

IV - o exequente renunciar ao crédito; [...]” (BRASIL, 2002a).

gócio jurídico simples unilateral, enquanto a transação, negócio complexo bilateral. Nessa linha, a natureza jurídica da transação judicial é contratual, “posto que os interesses que lhes determinam a operar se encontram em **conflito**” (CARNELUTTI, 2004a, p. 217, grifo do autor).⁴¹

Contudo, há peculiaridade referente à vontade manifestada na transação judicial com relação ao seu efeito processual frente ao material: para que aquele aconteça não se deve indagar o “como” da vontade manifestada, ou seja, não se deve indagar, quanto à terminação do processo, se houve dolo, fraude, etc. Ao ocorrerem essas hipóteses, no entanto, podem ser opostas exceções, como assinala José de Moura Rocha (1958).

Assim como as demais modalidades de autocomposição, a transação pode se dar por diferentes procedimentos: (a) mediação, da qual participa um terceiro interventor, assistindo às partes no diálogo e formando opções para solução; (b) conciliação, em que um funcionário da Justiça aconselha aos litigantes; e (c) negociação, a qual se dá de maneira direta entre os conflitantes ou através de mandatários (ARAUJO, 2009).

Para que ocorra o ajuste transacional, é necessário que cada uma das partes dê e retenha algo, consoante a máxima latina *aliquid datum, aliquid retentum*. Assim, os limites do pacto de que se cuida são justamente a renúncia (total) à pretensão e o reconhecimento (igualmente total) da pretensão alheia (CARNELUTTI, 2004a). É necessário que as concessões sejam referentes ao direito material objeto do litígio (*res in iudicium deducta*); diversamente, acordo abstrato de mera terminação do processo não configura transação (MIRANDA, 2012).

41 Pela natureza contratual: Rocha (1958) e Nazo (2011).

Quanto à transação judicial, determina o art. 487, inc. III, “b”, do CPC que “[h]averá solução de mérito quando o juiz [...] homologar [...] a transação”. Esse acordo configura negócio jurídico bilateral, ao passo que a homologação consiste num ato jurídico integrante daquele contrato. Com efeito, a composição acarreta cessação da instância, com a terminação do processo pela renúncia ao direito de ação (ROCHA, 1958).

Ademais, como a transação judicial consiste num negócio jurídico processual, envolvendo o próprio exercício do direito de ação e de exceção, a receber a homologação do Estado-Juiz, caracteriza-se como um contrato de direito público, devendo observar esse regime jurídico e nesse aspecto diferenciando-se do contrato de transação extrajudicial. Logo, além da capacidade para celebrar o acordo, é preciso que o transigente apresente legitimidade *ad causam* nos moldes da lei processual (ROCHA, 1958).

O ajuste celebrado dispensa o órgão julgador de analisar o mérito da controvérsia, devendo ater-se à análise exclusivamente dos requisitos necessários à celebração do acordo para integrá-lo ao processo (THEODORO JÚNIOR, 2019). Contudo, no contrato que envolva relação jurídica material de Direito Público deve o magistrado realizar “juízo de legalidade da transação, fiscalizando, de alguma forma e em alguma porção, o cumprimento da lei” (BATISTA JUNIOR, 2007, p. 314). Além disso, a sentença homologatória de transação envolve o mérito da controvérsia, razão pela qual deve receber fiscalização também pelo Tribunal por força da remessa necessária, na forma do art. 496 do CPC.⁴²

42 “Art. 496. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença: I - proferida contra a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público; [...]” (BRASIL, 2015). Entende o Superior Tribunal de Justiça: “PROCESSUAL CIVIL - DESAPROPRIAÇÃO - APELAÇÕES INTERPOSTAS POR AMBAS AS PARTES - DESISTÊNCIA - HOMOLOGAÇÃO - TRANSIGÊNCIA NÃO APRECIADA - REMESSA OFICIAL PREJUDICADA - IMPOSSIBILIDADE - APRECIÇÃO PELO T.J. ESTADUAL - NECESSIDADE - CPC, ART. 475. – Se apenas os pedidos de desistência

Quanto ao objeto da lide, pode incluir parcial ou totalmente diversos aspectos objetivos e/ou subjetivos da controvérsia, inclusive estranhos ao litígio (art. 515, § 2º, do CPC).⁴³ Na dinâmica do processo, quando o ajuste afetar apenas parcialmente o objeto do litígio, será homologada por decisão interlocutória, sujeita a agravo de instrumento, com prosseguimento da causa quanto à parcela não transigida; se afetá-lo totalmente, será homologada por sentença, pondo fim à lide (DIDIER JR., 2018).

A transação judicial pode ser instrumentalizada por documento elaborado extrajudicialmente ou por termo nos autos, confeccionado pelo escrivão, devendo ambos serem homologados por sentença. Esse negócio jurídico substancial resta perfeito e acabado entre as partes desde a conclusão, configurando a homologação requisito para surtir efeitos processuais (MIRANDA, 2012). Consoante anota José de Moura Rocha (1958), a decisão homologatória determina o fim do litígio e da litispendência (487, inc. III, alínea “b”, do CPC), constitui título executivo judicial (art. 515, inc. II, do CPC) e viabiliza o efeito de coisa julgada (art. 502 do CPC)⁴⁴.

Por sua vez, a transação extrajudicial, quando devidamente referendada pelos sujeitos competentes, constitui título executivo extrajudicial (art. 784, inc. IV, do CPC), suscetível a impug-

dos recursos de apelação interpostos pelas partes foram homologados, pendendo de apreciação pelo juiz monocrático a transação efetivada, subsiste a sentença. – Não se configura qualquer inovação no processo, por isso que o litígio não chegou ao final. – Impõe-se o exame da remessa obrigatória (CPC, art. 475) após a apreciação pelo juízo monocrático, do pedido de transigência das partes. – Recurso conhecido e provido parcialmente.” (REsp 50.413/PR, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 5.12.2000, DJ 19.2.2001, p. 146).

43 “Art. 515. São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título:

[...]

§ 2º A autocomposição judicial pode envolver sujeito estranho ao processo e versar sobre relação jurídica que não tenha sido deduzida em juízo.” (BRASIL, 2015).

44 “Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.” (BRASIL, 2015).

nações cabíveis em processo de conhecimento (art. 917, inc. VI, do CPC).⁴⁵ O ajuste preventivo de litígio cria obrigação de as partes não exercerem o direito de ação acerca do objeto litigioso, conferindo ao transigente, consoante leciona Rocha (1958), a *exceptio litis per transactionem finitae, semelhante à exceptio rei judicatae*.⁴⁶

A título de fechamento deste capítulo, analisadas as vertentes dogmáticas civil, administrativa e processual civil, para o que nos interessa pudemos verificar: (a) a tendência doutrinária atual de considerar a natureza contratual da transação, atribuindo-lhe o correspondente regime jurídico, e (b) a disciplina básica da figura no direito pátrio, da qual se socorre o Direito Público ao veicular normas de sobreposição. Acerca da disciplina especial da transação sobre tributos, iniciamos a sua descrição a partir dos princípios constitucionais que lhe dão configuração própria, tema do próximo capítulo.

45 “Art. 917. Nos embargos à execução, o executado poderá alegar:

[...]

VI - qualquer matéria que lhe seria lícito deduzir como defesa em processo de conhecimento.” (BRASIL, 2015).

46 Espínola (1951) elencava diferenças entre essas exceções: o acordo extrajudicial não comportava execução (nem hipoteca judicial) e deveria ser atacado por ação anulatória, ao passo que a coisa julgada possibilitava a execução e deveria ser rescindida pela ação própria. Atualmente, ambas as hipóteses autorizam a execução, pois a transação extrajudicial, se atendidos os requisitos, configura título executivo. É de se esclarecer que a exceção referente à transação diverge no sistema jurídico atual da exceção de coisa julgada, porque não deve ser conhecida de ofício pelo órgão jurisdicional, dependendo de alegação da parte interessada (CARRESI, 1996, p. 87 apud DINIZ, 2000, p. 22).

4. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE SUPORTAM E INFORMAM A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Na doutrina pátria, já se registrou resistência à transação em matéria de tributos. Argumentava-se, em síntese, que esse modo de extinção da obrigação fiscal, pelo acordo entre Administração Pública e contribuinte, outorgaria enorme poder discricionário ao Fisco, o que se afigura incompatível com a vinculação da atividade de cobrança de tributos (JARDIM, 2013).

Mais recentemente, Eurico Marcos Diniz de Santi (2007) criticou um projeto de lei geral de transação. Sustentou, em suma, a necessidade de veicular autorização para transigir por meio de lei específica, nunca geral; que essa autorização deve observar critérios jurídicos, e não meramente econômicos; e que se deve observar o dever de publicidade, sob pena de a insuficiência de controle favorecer à corrupção. Apenas assim haveria o respeito aos princípios da legalidade, igualdade, publicidade e moralidade.

Helena Marques Junqueira (2009) sintetiza as críticas opostas, em tese, à transação em matéria tributária no Direito nacional: (i) a ausência de autorização constitucional para transigir acerca de tributos; (ii) a violação do princípio da indisponibilidade do interesse público, (iii) a infração à vinculação da cobrança do tributo; e (iv) a violação da norma da igualdade, em razão da discricionariedade na atuação do Fisco para cada caso concreto, (iv.1) porque haveria benefício ao transigente, pela dispensa do pagamento de determinados tributos, em detrimento dos contribuintes adimplentes, e (iv.2) porque a celebração com acordo de modo individualizado pode ocasionar diferença no tratamento entre os indivíduos.

Além disso, registra a autora, opor-se-ia à transação o fato de desestimular o adimplemento regular dos tributos, com conse-

quente redução da arrecadação. Porém, Junqueira (2009) destaca que isso já ocorre pelos meios legais de impugnação do crédito fiscal, bem como eventual redução será compensada pela diminuição do custo de cobrança. Ademais, a autorização para transigir deve considerar essas circunstâncias para efeito de possíveis remissões.

A autora (2009) ainda alerta sobre as possíveis dificuldades para implementação da estrutura necessária para celebração dos acordos de transação, considerando as deficiências da Administração Pública e a possibilidade de corrupção. No entanto, aduz que isso não pode ser propriamente um óbice, mas sim deve ser dada a devida atenção para esses aspectos, para que tais problemas não venham a ocorrer.

Atualmente, a doutrina se inclina pela admissibilidade da transação para extinção das obrigações tributárias, sob a perspectiva de uma Administração Pública mais democrática, em função da maior aproximação entre Fisco e contribuinte na solução dos litígios dessa natureza. Nesse contexto, a eficiência proporcionada pela via consensual pode apresentar-se como o melhor modo de perseguir o interesse da coletividade, a capacidade contributiva subjetiva e a razoável duração do processo. Por isso, “a atuação concertada entre fisco e contribuinte não encontra vedação nos princípios constitucionais que regem a tributação, ainda que essa atuação concertada não se desenvolva de forma absolutamente livre” (MUZZI FILHO, 2013, p. 125).

Vejamos, a seguir, os princípios constitucionais que suportam e informam a transação tributária. Todavia, adverte-se desde logo que “um princípio jurídico é inconcebível em estado de isolamento”, figurando “sempre relacionado com outros princípios e normas, que lhe dão equilíbrio e proporção e lhe reafirmam a importância” (CARRAZA, 2017, p. 51). Nessa lógica, é possível, por exemplo, abordar o mesmo aspecto da transação sob a normatividade de diversos princípios, e vice-versa.

4.1. O SUPOSTO ÓBICE DOS PRINCÍPIOS DA SUPREMACIA E DA INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO

O princípio da supremacia do interesse público configura norma constitucional implícita, amplamente reconhecida por doutrina e jurisprudência.⁴⁷ Parte-se da premissa de que a Administração Pública somente exerce o poder que lhe outorga a Constituição, do qual é titular o povo (art. 1º, parágrafo único, da CF).⁴⁸

A consecução da finalidade pública é a própria razão de existência do Estado Democrático de Direito (MEIRELLES, 2015), nos termos do art. 1º, *caput*, da CF. Desse modo, o Poder Público deve desenvolver suas atividades em benefício da sociedade, observando sua finalidade primordial de promover o bem comum (art. 3º, inc. IV, da CF).⁴⁹

O princípio configura um conceito jurídico indeterminado, ante a falta de univocidade da expressão que o nomeia. Raquel Melo Urbano de Carvalho (2008) elenca diversas significações

47 Consta enunciado explícito da Lei federal nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, in verbis: “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...]

II - Atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei; [...]”.

48 “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.” (BRASIL, 1988).

49 “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

[...]

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.” (BRASIL, 1988).

que o vocábulo “interesse público” pode representar, que nem sempre coincidem em conteúdo: (a) soma de interesses particulares, (b) fixação de um interesse distinto do particular e (c) conjunto de necessidade humanas indispensáveis à realização dos destinos individuais.

Entretanto, apesar de se tratar de conceito jurídico indeterminado, a definição da interpretação que melhor atenda ao interesse coletivo encontra solução no caso concreto. Comumente haverá certezas do que atende e do que não atende à finalidade pública, sendo seu conteúdo determinável dentro dessas balizas (CARVALHO FILHO, 2014).

De todo modo, o interesse coletivo a ser perseguido deve ser concebido sempre em cotejo com as normas constitucionais. Em virtude disso, a doutrina mormente distingue interesse público primário do secundário. Principalmente aquele – o primário – reflete os valores pertinentes à sociedade como um todo e é tutelado pelo sistema jurídico.

O interesse público secundário diz respeito às conveniências na máquina estatal. Esses podem não coincidir com as pretensões sociais incorporadas pela ordem jurídica. Assim, o princípio em destaque compreende apenas o interesse primário, o qual, consoante aduz Figueiredo (2008), deve estar devidamente protegido pelo sistema jurídico positivo.

Essa norma principiológica influencia toda a ordem jurídica, especialmente os ramos do Direito Público. Trata-se de imposição constitucional que funciona como norma de estrutura para a produção de atos normativos por órgãos administrativos, legislativos e judiciais na regulação de relações jurídicas (DI PIETRO, 2014).

No Direito Público, alguns mandamentos decorrem do princípio da supremacia do interesse público, especialmente: (a) com-

petências e prerrogativas conferidas à Administração para a consecução da finalidade pública, (b) possibilidade de exigibilidade e, por vezes, autoexecutoriedade dos atos administrativos e (c) indisponibilidade do interesse coletivo pelo agente público.

A lei confere competências e prerrogativas ao Estado para alcançar a finalidade pública, prescrita pela ordem jurídica.⁵⁰ Isso acarreta uma desigualdade jurídica entre a Administração Pública e o administrado – por exemplo, pela imposição de sanções, requisições, etc. –, a qual deve estar devidamente autorizada e limitada pelo direito.

Outrossim, o princípio em discussão outorga a atos administrativos exigibilidade e, até mesmo, autoexecutoriedade, conforme a lei dispuser.⁵¹ Coexiste, igualmente, o dever de a Administração Pública exercer a autotutela de seus atos, revogando-os quando inconvenientes ao atingimento da finalidade pública ou anulando-os quando constatado algum vício.⁵²

Ainda, é corolário o princípio da indisponibilidade dos bens e

50 “Precisamente por não poder dispor dos interesses públicos cuja guarda lhes é atribuída por lei, os poderes atribuídos à Administração têm o caráter de poder-dever; são poderes que ela não pode deixar de exercer, sob pena de responder pela omissão. Assim, a autoridade não pode renunciar ao exercício das competências que lhe são outorgadas por lei; não pode deixar de punir quando constata a prática de ilícito administrativo; não pode deixar de exercer o poder de polícia para coibir o exercício dos direitos individuais em conflito com o bem-estar coletivo; não pode deixar de exercer os poderes decorrentes da hierarquia; não pode fazer liberalidade com o dinheiro público. Cada vez que ela se omite no exercício de seus poderes, é o interesse público que está sendo prejudicado.” (DI PIETRO, 2014, p. 67-68, grifo no original).

51 “Para os atos administrativos, é possível verificar essa supremacia considerando que eles gozam de presunção de legitimidade, de auto-executoriedade e de imperatividade, sendo, respectivamente, morais, legais e verdadeiros até que se prove o contrário, podendo ser praticados independentemente da autorização do Poder Judiciário e impostos coercitivamente à coletividade. Alerta-se ainda que a Administração tem também a possibilidade de revê-los quando necessário.” (MARINELA, 2014, p. 27).

52 Súmula 473 do STF: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

competências públicos. Se o interesse público não pertence à Administração, mas sim à sociedade, não poderá o órgão dispor dos poderes e bens que a lei lhes outorga para a consecução do bem comum. José dos Santos Carvalho Filho (2014, p. 36) resume o mandamento:

Os bens e interesses públicos não pertencem à Administração nem a seus agentes. Cabe-lhes apenas geri-los, conservá-los e por eles velar em prol da coletividade, esta sim a verdadeira titular dos direitos e interesses públicos.

O princípio da indisponibilidade enfatiza tal situação. A Administração não tem a livre disposição dos bens e interesses públicos, porque atua em nome de terceiros. Por essa razão é que os bens públicos só podem ser alienados na forma em que a lei dispuser. Da mesma forma, os contratos administrativos reclamam, como regra, que se realize licitação para encontrar quem possa executar obras e serviços de modo mais vantajoso para a Administração.

Com efeito, a indisponibilidade do interesse público impede a livre disposição dos bens públicos pelo administrador, sem a observância da lei. Parte-se da premissa de que “todos os cuidados exigidos para os bens e interesses públicos trazem benefícios para a própria coletividade” (CARVALHO FILHO, 2014, p. 36).

Nesse compasso, a princípio, essa norma proíbe acordos quanto aos créditos que possua em face de terceiros, salvo autorização legal.⁵³ Nesse sentido, o art. 141 do CTN proíbe a dispensa da efetivação ou garantia do crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional do agente, concretizando o princípio da

53 Carvalho (2008, p. 72-73) descreve esse mandamento do princípio: “A indisponibilidade, sob este prisma, surge como um princípio impeditivo de qualquer conduta de um agente público que leve à flexibilização na incidência direta das normas administrativas favoráveis ao Estado. Assim sendo, proíbe-se à Administração realizar qualquer acordo quanto aos créditos que possua perante terceiros, entendimento que afasta institutos como a arbitragem e até mesmo audiências de conciliação quando uma das partes é um ente federativo ou pessoa administrativa submetida a regime jurídico de direito público.”

indisponibilidade do interesse público.⁵⁴

O princípio da indisponibilidade limita a atuação do administrador público, configurando um verdadeiro contrapeso às prerrogativas conferidas para consecução da finalidade pública. Contudo, dentro do Estado de Direito, a lei é a forma jurídica necessária para a sociedade autorizar a disposição de bens e direitos pelo agente público, inclusive para transigir.⁵⁵

Após essa descrição do princípio e de seus corolários, discute-se o questionamento de parte da doutrina acerca dessa norma.

4.1.1. A “RECONSTRUÇÃO” DO PRINCÍPIO

Alguns juristas propõem uma desconstrução do princípio da supremacia do interesse coletivo, a pretexto de uma visão constitucionalista da defesa dos direitos fundamentais.⁵⁶

54 “Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.” (BRASIL, 1966).

55 “Não se acham, segundo esse princípio, os bens, direitos, interesses e serviços públicos à livre disposição dos órgãos públicos, a quem apenas cabe curá-los, ou do agente público, mero gestor da coisa pública. Aqueles e este não são seus senhores ou seus donos, cabendo-lhes por isso tão só o dever de guardá-los e aprimorá-los para a finalidade a que estão vinculados. O detentor dessa disponibilidade é o Estado. Por essa razão, há necessidade de lei para alienar bens, para outorgar concessão de serviço público, para transigir, para renunciar, para confessar, para relevar a prescrição (RDA, 107:278) e para tantas outras atividades a cargo dos órgãos e agentes da Administração Pública. É a ordem legal, afirma Celso Antônio Bandeira de Mello (Curso, op. cit., p. 65), que dispõe sobre essas atividades, possibilitando ou proibindo a disponibilidade dos bens, direitos, interesses e serviços públicos.” (GASPARINI, 2011, p. 72).

56 Consoante relata Borges (2007, p. 2): “Mas agora surge de outra parte uma nova espécie de ataque, até então inimaginável. De repente, uma plêiade de jovens e conceituados juristas, - animados, força é que se diga, pela mais cristalina e louvável das intenções, - ergue-se na defesa da eficácia e efetividade dos direitos fundamentais, em salutar movimento em prol da constitucionalização do direito. Para tanto, resolve congregiar forças para desconstruir (sic) o princípio da supremacia do interesse público, como sendo a base de um autoritarismo retrógrado, ultrapassado e reacionário do direito administrativo.”

Odete Medauar (2014) fala em princípio do atendimento do interesse público ou da finalidade, afirmando que a norma impõe seja direcionada a atividade administrativa à realização do interesse da coletividade, sob pena de desvio de finalidade. Argumenta que a Lei determina proteção dos direitos fundamentais, sendo necessário um juízo de ponderação na situação concreta, com observância do princípio da proporcionalidade quanto ao sacrifício dos direitos e interesses envolvidos. Conclui que o princípio da “supremacia” do interesse público está ultrapassado em função da Constituição de 1988, devendo ser reconstruído.

Marçal Justen Filho (2014), de outra perspectiva, questiona o princípio da supremacia como fundamento único do Direito Administrativo e como dogma absoluto da superioridade e da intransigência. Fundamenta o seu raciocínio na existência de outras normas constitucionais, dentre elas os direitos fundamentais, o que impede conceber uma hierarquia rígida de um conteúdo impreciso acerca do “interesse público”. Conclui que o conteúdo do “interesse coletivo” deve ser construído no caso concreto mediante ponderação, inclusive com a personalização do direito.

A corrente tradicional, composta, entre outros juristas, por Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2014), Diógenes Gasparini (2011), Lúcia Valle Figueiredo (2008), José dos Santos Carvalho Filho (2014) e Fernanda Marinela (2014) não nega o princípio, referindo-se a uma necessidade de ponderação na sua aplicação. A respeito, colacionamos a didática lição de Raquel de Melo Urbano Carvalho (2008, p. 65-69):

Com a devida vênia, não se entende que eventual contraposição entre o interesse público e o interesse privado conduza à negação da supremacia do primeiro. O fato de se exigir ponderação entre a necessidade de predomínio do bem comum e outros princípios condicionantes da atuação estatal e protetivos dos interesses privados não significa impossibilidade de prevalecimento do interesse público. Não se pode ol-

vidar, ainda, que em vários dispositivos constitucionais encontram-se elementos indutores do princípio da supremacia, imanente ao texto da CR/88.

[...]

Afinal, render-se à existência do princípio da supremacia do interesse público não quer dizer negar a existência de outros princípios como o da boa-fé objetiva, da isonomia, da segurança jurídica ou da dignidade da pessoa humana, que incidirão na própria definição do interesse público primário. Sempre houve dificuldade na identificação do interesse público primário ou de que a supremacia possa entrar em confronto com qualquer outro princípio, não sendo dado ao jurista incorrer no equívoco da incidência da regra do ‘tudo ou nada’, cabendo-lhe observar a técnica da ponderação.

Conforme elucidada Alice Gonzalez Borges (2007), a questão refere-se à própria definição do interesse público primário e da medida que melhor lhe atende quando em colisão com outros valores e bens constitucionais, com vistas à concordância prática entre os princípios constitucionais, à sua máxima efetividade e à proporcionalidade da medida adotada.

Logo, deve haver verdadeira “reconstrução” – e não “desconstrução” ou negação – dos princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse público, à luz da ordem constitucional vigente.

4.1.2. O ATENDIMENTO AO INTERESSE PÚBLICO POR MEIO DE SOLUÇÕES CONSENSUAIS DE CONFLITO

Os instrumentos consensuais de solução de conflitos, antes de afrontar os princípios da finalidade coletiva e da indisponibilidade dos bens públicos, os concretizam como meio adequado e legítimo para viabilizar a satisfação das necessidades sociais. O patrimônio público pode (e deve) ser disposto na medida em que

melhor atenda ao interesse coletivo.⁵⁷

Deve-se considerar a distinção acima feita entre interesse público primário e secundário. Somente é indisponível o interesse primário da sociedade; o secundário (patrimonial) do Ente Público é disponível na forma da lei.⁵⁸ Nas palavras de Eros Roberto Grau (2002, p. 147), “não há qualquer correlação entre disponibilidade ou indisponibilidade de direitos patrimoniais e disponibilidade ou indisponibilidade do interesse público”.

Uma medida de solução consensual de conflito pode configurar o melhor modo de dispor do patrimônio público para otimizar a consecução do bem comum. Com essa medida, pode-se reduzir o risco da solução judicial e o custo da máquina pública, permitindo a concretização das metas coletivas do modo otimizado (BINENBOJM, 2005).

57 Carvalho (2008, p. 73) explica que o interesse público não deve ser visto de uma perspectiva exclusivamente econômico-financeira: “Recentemente, entretanto, a doutrina tem advertido para a necessidade de se entender a indisponibilidade do interesse público não sob o prisma econômico, absoluta e exclusivamente. Afasta-se a possibilidade de o critério financeiro prevalecer de forma pontual e isolada, desconectado das demais necessidades públicas. Assim sendo, exclui-se falar-se em um princípio da indisponibilidade absoluto sob o ponto de vista financeiro, sendo certa a possibilidade de ponderar direitos patrimoniais em face de outros interesses do Estado. Ao tratar do assunto em face da possibilidade de acordos firmados pela Administração Pública, Marcos Juruena Villela Souto sustenta que merece ser revisto o argumento de que o princípio da indisponibilidade do interesse público impede quaisquer transações e agilização da solução do conflito. Isto tendo em vista a idéia de legitimidade pelo processo e a relevância de se reduzir o risco envolvido na demora da prestação jurisdicional. Sendo assim, se é certo que o recurso ao Judiciário pode aumentar a noção de risco em se tratando de determinada relação jurídica, o que deve ser ponderado no exame da admissibilidade da via adequada para solução de eventuais conflitos, é manifesto o absurdo de submeter a um uma ação fadada à extinção do processo. Afinal, movimentar toda a estrutura jurisdicional (advocacia pública, advocacia privada, órgãos e servidores do Judiciário), sem possibilidade de resultado positivo, consiste em comprometer os reais interesses da sociedade.”

58 O mesmo se pode dizer quanto aos tributos: “A atividade de exigência, fiscalização das obrigações e arrecadação do tributo não configura um interesse primário propriamente dito, na medida em que os tributos assumem um caráter instrumental e de custeio das atividades administrativas do Estado para viabilizar a realização do interesse público propriamente dito.” (GRILLO, 2012, p. 283).

Isso também ocorre com a transação envolvendo tributos, consoante palavras de Hugo de Brito Machado (2008a, p. 115):

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 a final vencida. Daí a possibilidade de transação. Em casos estabelecidos na lei, naturalmente, e realizada pela autoridade à qual a lei atribuiu especial competência para esse fim.

A atuação concertada não desnatura a prerrogativa atribuída ao Fisco para a perseguição do interesse social. Ao superar as incertezas da tributação pelo modo consensual, o Fisco apenas adota medida que melhor atende ao interesse público no caso concreto, viabilizando maior concretização da capacidade contributiva e propiciando mais segurança jurídica à coletividade (SERRANO, 1998).

Outrossim, esse modo de agir não vulnera o princípio da indisponibilidade do patrimônio público. A indisponibilidade ou disponibilidade dos recursos públicos, inclusive do crédito tributário, é questão referente ao direito positivo em vigor.⁵⁹ Assim, a

59 “O princípio da indisponibilidade do crédito tributário, reflexo da indisponibilidade do interesse público, embora tenha se firmado como um dogma quase absoluto do Direito, ao ponto de alguns não aceitarem sua restrição sequer pela legalidade, seu fundamento, deve ser compreendido como um conceito de Direito positivo, sendo, portanto, variável, a depender da configuração

violação da norma apenas ocorre com a disposição do patrimônio público pelo agente em desconformidade com a lei.

Vejamos decisão do Supremo Tribunal Federal acerca do tema:

Poder Público. Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse públicos são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. É, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. Todavia, há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à última finalidade deste interesse. Assim, tendo o acórdão recorrido concluído pela não onerosidade do acordo celebrado, decidir de forma diversa implicaria o reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado nesta instância recursal (Súm. 279/STF). Recurso extraordinário não conhecido. (STF, RE 253.885, Relatora Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, julgado em 4-6-2002, DJ 21-6-2002).

Nesse compasso, a medida de disposição do patrimônio estatal para consecução do interesse da coletividade é determinada pela lei ordinária do ente federativo titular da competência tributária. Este deve realizar uma ponderação entre os diversos princípios que influem na consecução do interesse público primário por meio da melhor disposição do crédito público. A seguir relacionamos os princípios que influem nessa ponderação.

tópica de cada ordenamento jurídico. A chamada indisponibilidade do patrimônio público é, portanto, relativa, conforme demonstra a frequente disposição de bens e direitos do Estado para os particulares (despublicação). Aliás, na análise dos fundamentos éticos do sistema de resolução de conflitos tributários, deixamos claro que esse princípio não veda a disponibilidade de bens e direitos públicos, apenas a condiciona aos limites constitucionais e legais.” (MELO FILHO, 2018, p. 635).

4.2. ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O Estado de Direito é um princípio constitutivo, com dimensões material, formal e procedimental, relacionado à atuação do Estado frente aos indivíduos. Consubstancia-se em ordenações objetiva, por estruturar e dividir o poder estatal, e subjetiva, ao garantir os direitos fundamentais. Compreende aspectos negativo, por possibilitar o controle do Estado, e positivo, por lhe prescrever a adoção de decisões eficazes e justas (CANOTILHO, 2003).

Desse modo, além do conteúdo formal, a norma deve ser entendida contemplando substancialmente os valores consagrados na Lei Maior (DERZI, 2010), inclusive sofrendo efeitos irradiantes do princípio democrático (art. 1º, *caput*, da CF).⁶⁰ Nessa concepção, além da ideia de Estado de Direito calcada na “limitação do poder político” pela Constituição, deve haver no Estado Democrático a “legitimação democrática do poder” (CANOTILHO, 2003, p. 98).

Com a evolução do Estado, igualmente percebem-se das fases do sistema tributário: (a) impositiva, onde se impunha o regime de polícia, pelo qual o contribuinte não poderia oferecer resistência à tributação, diante do império da lei como vontade do povo e da aplicação exegética pelo Fisco; (b) legalista, cujo advento ocorreu em função de a lei por si só não mais atender ao critério de justiça, admitindo-se o controle do Fisco pelos tribunais, com previsão do processo administrativo, da criação de tribunais e do dever de motivação dos atos; e (c) participativa, que sobreveio devido à incapacidade do Judiciário de atender à

⁶⁰ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]” (BRASIL, 1988).

demanda por justiça e à necessidade de eficiência administrativa, caracterizando-se pela necessidade de composição consensual de conflitos entre Fisco e contribuinte (DACOMO, 2008).

Nesse cenário, o modelo atual de Estado adota concepção de Administração concertada, inclusive fora do âmbito da intervenção econômica e social. No âmbito tributário, por força da necessidade de praticabilidade, o Fisco igualmente não prescinde da colaboração do particular, exemplificando-se com a autoliquidação de tributos, além de outras situações (NABAI, 1994).

Nesse raciocínio, Batista Júnior (2007, p. 412) ensina que a participação do cidadão na tributação deixou de ocorrer apenas pela representação ocorrida nas Casas Parlamentares, para se dar também em situações concretas:

Se a legalidade tributária surgiu, historicamente, como forma de garantir participação dos cidadãos na definição dos tributos que deles seriam exigidos, nas democracias representativas modernas, os acordos entre o Fisco e contribuinte traduzem, de alguma forma, a retomada do consentimento dos cidadãos na tributação não mais de forma genérica, mas em relação a cada situação concreta. As amarras postas pela Administração Pública mais burocratizada tendem a ceder, e um modelo de administração pública consensual, mais democrática, tende a lastrear o traçado de soluções concertadas, mesmo na seara administrativo-tributária. A pragmática solução da transação, diante da complexidade das normas tributárias, é hoje uma necessidade.

Avançando no tema, Helena Marques Junqueira (2009, p. 154) indica que o Fisco moderno deve enxergar o cidadão como um colaborador, tanto para liquidação da obrigação tributária quanto para sua extinção, como segue transcrito:

A participação do particular amplia-se, desse modo, deixando de ser ele mero expectador, no aguardo de soluções para os seus problemas. Da mesma forma como o Estado moderno viu no cidadão-contribuinte um colaborador imprescindível para a apuração e constituição do crédito tributário, descobre nele, agora, um partícipe indispensável à extinção do crédito tributário, por vias mais rápidas e econômicas para aquelas situações em que existe divergência entre a pretensão de ambos. A efetiva adoção da transação tributária representa um reconhecimento do Estado da importância do cidadão – contribuinte na constante busca do equilíbrio entre os interesses da sociedade como um todo e do indivíduo em particular, traduzindo uma tendência do mundo contemporâneo. O particular poderá participar do processo decisório e contribuir para minimizar os danos decorrentes dos conflitos que o envolvem.

Nessa mesma linha, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (2010, p. 156) defende que a utilização da transação tributária é sinal de amadurecimento democrático:

A transação tributária é ideia que matiza uma nova relação entre o Fisco e o contribuinte. É exceção, e não regra. Não é discricionária, conta com limites e parâmetros. Não é mecanismo de indução negativa, no sentido de que reduziria o montante voluntariamente recolhido, porque, simplesmente, aplica-se a situações especialíssimas, delicadas, e que exigem soluções que prestigiem a transparência e o consenso. A transação tributária é sinal de maturidade democrática.

Enfim, o modo de atuar da Administração Pública, tradicionalmente pelo exercício unilateral do poder, deve sofrer revisão à luz do princípio do Estado Democrático de Direito. Como condição da própria legitimação do poder estatal, exige-se participação do administrado na tomada de decisão, visando a assegurar a maior efetividade dos direitos fundamentais. Assim se concebe a Administração Pública consensual, atraindo a participação dos administrados também na solução de controvérsias, inclusive por

meio de transação de tributos.

4.3. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Do ponto de vista da tributação, o princípio da legalidade alcança contornos peculiares. Encontra previsão específica no art. 150, inc. I, da Constituição, a determinar que é vedado ao Estado “exigir ou aumentar tributo sem lei que estabeleça”, representado pelo brocardo *nullum tributum sine lege*.

Assim como no campo penal, na seara tributária essa norma fora concebida consuetudinariamente no século XI, ante a ideia de necessidade do consentimento do sacrifício, sob a veste do princípio da autotributação. Contudo, perante o enfoque do Estado de Direito, com a Magna Carta do século XII, o princípio ganhou o conteúdo da reserva de lei e da lei formal, em função da separação dos Poderes (XAVIER, 1978).

O Estado de Direito inclui conteúdos material (de justiça) e formal (de forma jurídica), além do processual. O primeiro consubstancia-se no princípio da igualdade, sob os aspectos negativo da generalidade da tributação e positivo do critério da capacidade contributiva. O segundo consagra-se na exigência de manifestação legislativa, isto é, no princípio da legalidade (XAVIER, 1978).

A legalidade é corolário do princípio da segurança jurídica, que determina a susceptibilidade de previsão objetiva pelos indivíduos de seus encargos e direitos. Desdobra-se na dimensão formal, da estabilidade do direito, e na dimensão material, qual seja a proteção da confiança na lei. Essa impõe que o contribuinte possa calcular seus encargos apenas observando as prescrições legais (XAVIER, 1978).

O princípio da legalidade desdobra-se em outros dois: (a) o da preeminência da lei, pelo qual se exige a conformidade dos atos da Administração com a lei, exibindo uma função de generalidade, e (b) o da reserva de lei, pelo qual se exige edição de lei para atos que restrinjam a liberdade ou a propriedade dos indivíduos, exibindo uma função de garantia (XAVIER, 1978).

Abordaremos ambos os subprincípios, além da tipicidade, nos próximos itens.

4.3.1. RESERVA DE LEI

O subprincípio da reserva de lei surgiu com a ideia de que somente seria necessário lei para os atos interventivos praticados pela Administração, mas foi se ampliando para outros atos. Contudo, com o advento do Estado providência, vem-se retomando a corrente doutrinária restritiva do princípio (XAVIER, 1978).

A exigência de lei como pressuposto da atividade administrativa pode classificar-se, em função da fonte de normas jurídicas, em (a) reserva de lei material, a qual independe da fonte, desde que se trate de ato normativo geral e abstrato, e (b) reserva de lei formal, somente admitindo as formas legislativas previstas no sistema jurídico (XAVIER, 1978).

O sistema jurídico pátrio é rígido pelo princípio da reserva de lei formal (*lex scripta*), o que exclui das formas disciplinadoras costumes e regulamentos. A princípio, somente atos normativos previstos no ordenamento jurídico podem autorizar a intervenção na propriedade particular.⁶¹ Entretanto, no campo tributário subs-

61 “Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I - emendas à Constituição;

II - leis complementares;

tancial, essa reserva de lei formal é absoluta, enquanto no campo administrativo, relativa (XAVIER, 1978).

No Direito Tributário Administrativo – tal qual no Direito Administrativo – vige a reserva de lei formal relativa, pois não versa sobre elementos essenciais do tributo. Assim, os atos normativos secundários podem disciplinar elementos não essenciais da exação, inclusive acerca dos deveres instrumentais, no limite da execução da lei autorizadora, na forma do art. 97, incisos III e V, e 99, ambos do CTN (XAVIER, 1978).⁶²

No Direito Tributário substancial, a seu turno, vige o princípio da reserva de lei formal absoluta (art. 150, inc. I, da CF c/c art. 97 do CTN), exigindo *lex stricta* para todos os elementos da tributação. Desse modo, tanto os elementos da hipótese como do prescritor da norma jurídica fiscal devem estar previstos em lei formal. Segue didática lição de Tipke e Lang (2008, p. 235-236):

[...] Legalidade da imposição significa duas coisas distintas:

(1) A atribuição de cargas tributárias é reservada à lei; ela só é

III - leis ordinárias;

IV - leis delegadas;

V - medidas provisórias;

VI - decretos legislativos;

VII – resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.” (BRASIL, 1988).

62 “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

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;

[...]

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

[...]

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.” (BRASIL, 1966)

admissível na extensão e na medida em que é ordenada pela lei (a assim chamada reserva da lei). A fixação de um tributo pressupõe que seja preenchido um tipo legal, ao qual a lei conecta um tributo como consequência jurídica (tipicidade da imposição). Mas a consequência jurídica também precisa resultar da lei.

(2) Regulamentos jurídicos e atos administrativos não podem chocar-se contra a lei (o assim chamado primado da lei (Vorrang des Gesetzes)).

Com efeito, pelos regimes formal (*lex scripta*) e absoluto (*lex stricta*), a lei deve fundamentar a atuação administrativa e determinar o conteúdo da decisão em concreto, com a mera subsunção pelo administrador, proibição de analogia e mínima margem de discricionariedade. Excepcionalmente, atos normativos secundários somente podem atuar, em se tratando de elementos essenciais do tributo, nas hipóteses elencadas na Constituição (XAVIER, 1978).

Ainda, o princípio da reserva de lei estende-se a benefícios fiscais, incluindo as vantagens tributárias na forma do art. 150, § 6º, da CF⁶³ e do art. 97, incisos I e II, do CTN.⁶⁴ Como ensinam Tipke e Lang (2008, p. 239-240), “nem autoridades nem tribunais podem abater dívida fiscal sem base legal (favorecendo)”, bem como “a renúncia a tributos por **razões de equidade** ou por razões de **simplificação** técnico-fiscais necessita da mesma forma

63 “Art. 150 [...]”

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)” (BRASIL, 1988).

64 “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; [...]” (BRASIL, 1966).

de autorização legal” (grifos no original), sob pena de se vulnerar também o princípio da capacidade contributiva.

Associado ao princípio da reserva formal de lei está o da tipicidade, a seguir analisado.

4.3.2. TIPICIDADE (FECHADA) DA NORMA TRIBUTÁRIA

O princípio da tipicidade configura aspecto do princípio da legalidade, matizado pela maior necessidade de segurança jurídica. A tipicidade da tributação exige que tributos observem uma tipologia, o que denota maior concretude em relação a um conceito, devendo conter todos os elementos que caracterizam o tributo, na forma do art. 97 do CTN (XAVIER, 1978).

A tipicidade fiscal impõe a tipificação do fato e também dos efeitos jurídicos, incidindo sobre a hipótese e sobre o conseqüente da norma tributária (TIPKE; LANG, 2008). Em relação à hipótese, determina que somente pode ser objeto de tributação o fato típico (art. 97, inc. III, do CTN), que necessariamente deve ser revelador de riqueza. Sobre o mandamento, prescreve a medida do tributo por tipificação legal, exigindo o estabelecimento da alíquota, da base de cálculo e do sujeito passivo (art. 97, incisos III e IV, do CTN)⁶⁵, subtraindo do órgão de aplicação essa valoração (XAVIER, 1978).

São corolários da tipicidade: (a) o princípio da seleção, pelo qual o legislador deve descrever os tipos ou modelos selecionados, trazendo a especificação do conceito geral e excluindo outras situa-

65 “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

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; [...]” (BRASIL, 1966).

ções daquele conceito, de modo a repudiar o método das cláusulas gerais; (b) princípio do *numerus clausus*, indicando a taxatividade dos tipos selecionados pelo legislador, o que impede a utilização de tipos exemplificativos e delimitativos, além do emprego da analogia na sua interpretação; (c) o princípio do exclusivismo, pelo qual os tipos legais contém todos os elementos bastantes para a tributação, não se devendo incluir outras circunstâncias não consignadas na lei; e (d) o princípio da determinação, o qual “exige que o conteúdo da decisão se encontre rigorosamente determinado na lei”, limitando-se a discricionariedade na sua aplicação (XAVIER, 1978, p. 92).

Além desses subprincípios, importante destacar o da preeminência da lei, inclusive no que tange à discricionariedade administrativa.

4.3.3. PREEMINÊNCIA DA LEI E DISCRICIONARIEDADE

Existindo lei formal, enquanto os agentes privados podem fazer aquilo que a legislação não proíbe (art. 5º, inc. II, da CF), o agente público só pode atuar quando a lei prescreve (art. 37, *caput*, da CF)⁶⁶. Do ponto de vista da Administração Pública, impõe o princípio da legalidade que “toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei”, sob pena de incorrer em desvio (CARVALHO FILHO, 2014, p. 19).

Nesse compasso, a preeminência da lei, do ponto de vista da

66 “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[...]

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)” (BRASIL, 1988).

Administração Tributária, contém duas dimensões: (a) do ponto de vista negativo, impõe que o Fisco não se afaste dos comandos da lei, estabelecendo proibição de desvio, e (b) no aspecto positivo, prescreve que a Administração aplique a lei, configurando uma ordem. Com efeito, as autoridades fiscais não são somente autorizadas a atuar, mas obrigadas a cobrar os tributos, de modo prático, uniforme e conforme ao Direito (TIPKE; LANG, 2008).

Na aplicação da lei, o agente público não goza de arbítrio, mas tão somente de certa margem de discricionariedade, devendo sempre atuar dentro dos limites legais. Nesse sentido, “[à] autoridade fiscal é defeso, no interesse unilateral do sujeito passivo, que naturalmente é direcionado à carga tributária o mais reduzida possível, fazer concessões *contra legem* por mal compreendida economia administrativa, comodidade ou oportunismo” (TIPKE; LANG, 2008, p. 243).

Enfim, o subprincípio da preeminência da lei repele as ações do Fisco contra a prescrição legal e ordena a sua aplicação no interesse coletivo, restando ao agente público incumbido dessa tarefa atuar na amplitude discricionária do sistema jurídico, o que se aplica igualmente à celebração do acordo de transação.

4.3.4. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E LEGALIDADE

Do ponto de vista da tributação, o princípio da legalidade pode ter diferentes intensidades. No regime tributário substancial, por compreender disciplina dos elementos essenciais do tributo, quais sejam aqueles atinentes à regra matriz de incidência, aplica-se reserva de lei formal absoluta, incluindo o princípio da tipicidade. No tributário administrativo, aplica-se reserva relativa, podendo ato normativo secundário complementar o conteúdo da lei.

A transação consiste em negócio jurídico tributário adminis-

trativo referente à extinção do crédito tributário⁶⁷. Esse acordo não altera fato gerador da obrigação tributária lançada, mas sim a disciplina o adimplemento do crédito fiscal. Porque não altera nenhum elemento essencial do tributo, aplica-se à transação o regime da reserva de lei formal relativa⁶⁸.

Contudo, deve haver lei autorizadora acerca da disposição do crédito público, estabelecendo parâmetros mínimos que não deixem a livre critério do Poder Executivo⁶⁹. De acordo com o princípio estampado no artigo 37 da Constituição, deve haver autorização para o sujeito ativo transigir por algum dos atos normativos

67 “Por certo, a transação administrativo-tributária deve ser celebrada pela Administração Fiscal no manejo do poder de polícia fiscal. As regras que disciplinam o procedimento de celebração de transações administrativo-tributárias, bem como os princípios que a iluminam, são normas do Direito Administrativo, tais como o princípio da eficiência administrativa, da impessoalidade, da legalidade, da moralidade, da razoabilidade, etc. As normas que regem o procedimento e a celebração de transações administrativo-tributárias não são normas que disciplinam a instituição de tributos, mas normas do que se pode chamar Direito Administrativo Tributário. Exceto por algumas espécies de transações muito específicas, a transação administrativo-tributária está disciplinada no processo administrativo tributário, sistematizado por um Direito Administrativo Tributário. Não há como tentar enxergar essas manifestações do poder de polícia sob as lentes convergentes do Direito Tributário, uma vez que a disciplina dessas figuras está, por demais, nos domínios do Direito Administrativo.” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 317).

68 “O princípio da tipicidade aplica-se tão-somente àquilo que o Direito Tributário tem de específico, isto é, além das fronteiras pelo tipo legal da norma de incidência tributária, a Administração Fiscal pode, se autorizado pela lei, manejar poderes discricionários que a habilitem a celebrar a transação administrativo-tributária.” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 319). “Deve-se sublinhar que presença de incerteza no plano concreto de aplicação da norma (e a necessidade de eliminá-la a fim garantir a paz jurídica) consiste no elemento que revela a ausência de incidência do princípio da estrita legalidade com respeito aos ajustes consensuais entre Fisco e contribuinte.” (POLIZELLI, 2013, p. 144-145).

69 Nesse sentido: “No Direito Privado prevalece o império da vontade das partes capazes, que podem livremente dispor de seus direitos. Em Direito Tributário, o sujeito ativo não pode dispor do crédito tributário, que é público e indisponível. Somente a lei pode dele dispor.” (COÊLHO, 2018, p. 634). “No Direito Tributário brasileiro pode-se dizer, em síntese, que a transação: (a) depende sempre de previsão legal; [...] Se o agente do Estado pudesse transigir sem autorização legal, estaria destruída a própria estrutura jurídica deste.” (MACHADO, 2008a, p. 115). “Tem-se, aqui, uma conciliação entre, de um lado, o Princípio da Legalidade, que exige a presença de uma lei para que se dê a transação e, de outro, o interesse público, que muitas vezes será mais bem atendido se forem encurtadas as demandas judiciais, por meio da transação.” (SCHOUERI, 2019, 695).

primários elencados no art. 59 do Texto, notadamente Lei Ordinária, Lei Complementar, Lei Delegada e Medida Provisória⁷⁰.

Especialmente quando se tratar de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), é necessária a autorização prévia por convênio interestadual e a devida ratificação pela Assembleia Legislativa local, na forma do art. 155, § 2º, inc. XII, “g”,⁷¹ e da Lei Complementar Federal nº 24/1975 (BALEEIRO, 2018).

Além disso, considerando o art. 150, § 6º, da CF (EC nº 03/1993), a lei que autorizar a transação deve ser “específica”⁷²:

70 “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

[...]

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

- I - emendas à Constituição;
- II - leis complementares;
- III - leis ordinárias;
- IV - leis delegadas;
- V - medidas provisórias;
- VI - decretos legislativos;
- VII - resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.” (BRASIL, 1988).

71 “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.” (BRASIL, 1988).

72 “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União,

ou por tratar do tema transação para tributos da Pessoa Política autorizadora ou por versar sobre certo tributo e a correspondente possibilidade de transação⁷³.

É de se registrar que, quando o acordo puder acarretar renúncia de receita, a lei autorizadora deve observar o art. 165, § 6º, da CF⁷⁴ c/c o art. 14 da Lei Complementar Federal nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF)⁷⁵, atendendo aos requisitos para de-

aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)” (BRASIL, 1988).

73 Em sentido contrário, Santi (2007) entende que a transação deve ser veiculada por lei específica, entendendo-se como tal aquela voltada a créditos tributários específicos e determinados, porque somente assim restará preenchido o pressuposto da motivação jurídica.

74 “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 6º 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, 1988).

75 “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: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001)

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.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Cons-

monstração dos efeitos da transação no orçamento da entidade. Entretanto, não se considera renúncia de receita a transação celebrada com fundamento em litígio decorrente de controvérsia jurídica, mas apenas quando o litígio decorre de mera lesão por inadimplemento da obrigação (DERZI, 2004, p. 4 *apud* BATISTA JÚNIOR, 2007).⁷⁶

A autorização da transação deve se dar conforme a regra de estrutura enunciada no art. 171 do CTN,⁷⁷ devendo a lei autorizadora fixar com precisão e clareza pressupostos para celebração do acordo (BATISTA JÚNIOR, 2007). Isso não impede, contudo, que algumas das condições de natureza estritamente técnica já previstas na lei possam se sujeitar a regulamentação por norma secundária, vedado mera delegação legislativa ao Poder Executivo, sob pena de violar o princípio da legalidade.⁷⁸

Enfim, é possível que a lei autorizadora delegue ao ato normativo secundário a possibilidade de reconhecer determinados aspectos do litígio ou da dúvida, desde que se trate de questão eminentemente técnica.

tituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.” (BRASIL, 2000a).

76 Em sentido contrário: “Como a transação não está expressamente prevista dentre as situações discriminadas pelo artigo 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, não se configura a hipótese de renúncia de receita, não se admitindo interpretação extensiva de referido dispositivo legal.” (GRILLO, 2012, p. 283-284).

77 “Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.” (BRASIL, 1966).

78 De modo semelhante, Polizelli (2013, p. 274-275) indica que, apesar do enunciado do parágrafo único do art. 171 do CTN exigir da lei autorizadora apenas a indicação da autoridade competente, o ato normativo deve estabelecer outras medidas e parâmetros, mas “deve criar um espaço de livre atuação administrativa, pois, do contrário, não se tem genuinamente transação”.

4.4. RAZOABILIDADE

Esse princípio passou por um cruzamento de várias culturas jurídicas no Velho Mundo (CANOTILHO, 2003). Não obstante, remanescem diversos entendimentos acerca da norma: na França, origina-se da teoria do desvio de poder dos atos do Poder Público; no *common law*, da feição substancial do *due process of law*; na Espanha, da proibição de arbitrariedade, impondo adequação de meios e fins; na Itália, da ideia de razoabilidade, estreitamente ligada à discricionariedade; e, em Portugal, da proibição do excesso, prescrevendo vedação do arbítrio e observância da exigibilidade, da adequação e da proporcionalidade (HOVARTH, 2002).

A doutrina pátria mormente enxerga esse princípio como aspecto substantivo do devido processo legal, especialmente com fundamento na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do art. 5º, LIV, da CF (MENDES, 2013).⁷⁹ Porém, há entendimentos acerca da norma que não o associam a nenhum enunciado prescritivo específico do Texto, tratando-o (i) como “sobreprincípios de interpretação de normas” (HOVARTH, 2002, p. 57); (ii) como postulado decorrente do “próprio sistema de princípios protegido constitucionalmente”, especialmente liberdade e igualdade (ÁVILA, 2008, p. 56); ou (iii) como dever implícito do Estado de direito decorrente de direitos fundamentais (CANOTILHO, 2003)⁸⁰.

Neste trabalho, adotamos a lição de Roque Carraza (2017, p. 581), que concebe a norma como um “**comando de otimização**,

79 “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; [...].” (BRASIL, 1988).

80 Cf. Câmara (2019), acerca do tema.

que impede que o Estado restrinja a liberdade das pessoas, a menos que isso se revele imprescindível à proteção dos interesses públicos” (grifos no original). Para Carraza (2017), no campo tributário, o princípio tem aplicação quanto (a) a impostos, pela limitação da capacidade contributiva; (b) aos demais tributos, pela proibição genérica de efeito de confisco; (c) às multas administrativas, pela necessidade de proporcionalidade, associada à imposição de individualização da pena; e (d) às obrigações acessórias – ou deveres de colaboração –, impedindo-se a imposição de ônus excessivos no seu cumprimento.

Nesse cenário, atua o princípio fundamentando e controlando a norma autorizadora da transação tributária que vier a ser editada pela Pessoa Política e, conseqüentemente, do acordo celebrado com fulcro naquela. Como fundamento, dadas as circunstâncias do caso, o princípio da razoabilidade impõe a solução contratual da controvérsia como melhor maneira de se atender ao interesse da sociedade, de modo a superar a controvérsia e propiciar a arrecadação fiscal para promoção dos fins estatais.⁸¹

Ademais, o princípio limita a norma autorizadora da transação a padrões de razoabilidade, vedando-se impor ônus demasiado e/ou não relacionado à matéria objeto do litígio. Com isso, proíbe-se

81 “O princípio da proporcionalidade, reitor da administração pública, exige que a atuação administrativa interventiva seja adequada, ajustada nos meios aos fins de interesse público e, sobretudo, necessária. Nesse último sentido, a Administração deve promover a menor ingerência possível na esfera dos direitos do cidadão. A aplicação genérica da lei que cria dever heterônomo ou mesmo fundamenta a emanação de ato administrativo pode, no caso concreto, não favorecer a melhor alternativa para o interesse público, ou mesmo traduzir-se em solução de ofensa desarrazoada a interesses privados. Em algumas situações, o interesse privado pode ser sacrificado, com a solução alternativa, de forma menos intensa, sem que a solução concertada propicie prejuízos ao atendimento otimizado do feixe de interesses públicos. Nesses casos, em sintonia com o exposto, o mandamento de razoabilidade restaria ofendido se o acordo não fosse celebrado, uma vez que o princípio determina que o interesse privado deva ser ofendido da menor forma possível, uma vez atendido o interesse público. Por isso é que o contrato administrativo complexo, muitas vezes, pode/deve ser celebrado, sobretudo em razão da força normativa dos princípios da razoabilidade e eficiência administrativa.” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 379).

que a lei imponha cláusulas abusivas nos contratos, especialmente por meio de exigências acessórias exorbitantes e cominação de multas extremas para a hipótese de descumprimento da transação.

Por fim, quanto ao exercício da função administrativa, o postulado impõe baliza à atuação discricionária do agente público competente para celebrar a transação, quanto à interpretação dos preceitos acerca do acordo tributário.

4.5. IGUALDADE TRIBUTÁRIA

O princípio restou positivado no art. 5º, caput, e, em matéria tributária, no art. 150, inc. II, ambos da CF/88. O primeiro enunciado prescreve que “[t]odos 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 [...]”; o segundo, “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente [...]”.

É lição comezinha que a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, devendo tratar equitativamente todos os cidadãos. A maior dificuldade para viabilizar essa igualdade de tratamento reside no critério comparativo entre os administrados, o que deve guardar correlação lógica com o tratamento deferido a cada um deles, bem como respeitar as diretrizes constitucionais (MELLO, 2000).

Com relação aos critérios para identificação do desrespeito à isonomia, sintetiza Celso Antônio Bandeira de Mello (2000, p. 25):

Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando:

I. A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário deter-

minado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada.

II. A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator “tempo” – que não descansa no objeto – como critério diferencial.

III. A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de *discrímen* adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados.

IV. A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o *discrímen* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente.

V. A interpretação da norma extrai dela distinções, *discrímens*, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita.

A tributação, por força do princípio da igualdade e da justiça fiscal, deve alcançar todos os fatos impositivos, o que conduz ao postulado da generalidade da tributação. Não deve haver discriminação arbitrária pela lei no que concerne à tributação de pessoas e situações equivalentes, tampouco concessão de isenções sem fundamento legítimo (CARRAZA, 2017).

A transação tributária, a despeito de pressupor certa discricionariedade nas concessões recíprocas, não viola a igualdade entre os diversos sujeitos passivos. Em vez disso, concretiza o princípio ao permitir análise pormenorizada dos casos, submetendo-os a critérios equivalentes fixados em disposições regulamentares e superando as distorções ocorridas em função da aplicação prática da lei.

Nessa toada, a igualdade tributária impõe redução da discricionariedade na celebração dos acordos de transação, mediante estabelecimento de condições claras e objetivas em regulamento. Uma vez

preenchidos os requisitos do acordo pelo sujeito passivo, conforme o regulamento, não deve haver margem de discricionariedade do agente público para sua celebração ou não em face da avaliação de condições subjetivas não explicitamente elencadas na norma.

4.6. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado especialmente no artigo 145, § 1º, da Constituição Republicana, *in verbis*:

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

Capacidade contributiva é a “aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação” (COSTA, 2012, p. 112).

Essa capacidade configura elemento causal da obrigação fiscal, impondo a concorrência para os gastos públicos. Além disso, o princípio presta-se a limitar e a condicionar a atuação do legislador tributário, vedando o gravame confiscatório e sobre rendas mínimas e prescrevendo a graduação progressiva da tributação (DERZI, 2010).

A capacidade contributiva pressupõe capacidade econômica, mas com ela não se confunde. Aquela compreende uma manifes-

tação econômica que se pode gravar, nos termos da definidos pelo legislador (COSTA, 2012). De todo modo, deve-se afastar presunções e ficções legais dirigidas a tributar fatos que não apresentem força econômica (DERZI, 2010).

O princípio contém duas dimensões: (a) a capacidade contributiva absoluta, positivada nos enunciados prescritivos constantes da Constituição Federal que estabelecem as hipóteses de incidência tributárias, configurando a “aptidão abstrata para concorrer aos gastos públicos”; e (b) a capacidade contributiva relativa, positivada no art. 145, § 1º, do Texto, que, pressupondo a primeira, “se dirige a delimitar o grau de capacidade” diante de determinado fato tributário (DELGADO; DOMINGUEZ, 1977, p. 74 *apud* COSTA, 2012, p. 28).

Com efeito, o princípio da capacidade contributiva absoluta limita a atividade do legislador, que deve selecionar apenas índices de riqueza hábeis (renda, patrimônio e consumo) para tributar. A capacidade subjetiva prescreve a graduação dos tributos, compreendendo o aspecto quantitativo da exação – base de cálculo e alíquota – em relação ao fato, determinando a progressividade e proibindo a confiscatoriedade da tributação (COSTA, 2012).

O princípio exerce papel fundamental na transação tributária porque disciplina o próprio pressuposto da incidência tributária, qual seja, a demonstração de riqueza mínima e, em situação extrema, impossibilidade de seu esgotamento. Sem ocorrência de fato que demonstre objetivamente capacidade contributiva não é possível constituir o crédito tributário, tampouco transigir no sentido de “validá-lo”. Nesse compasso, o controle jurisdicional sobre a transação, sob a perspectiva da capacidade contributiva, se faz em hipótese de flagrante violação da norma da incidência, pois não pode o contribuinte consentir na cobrança de tributo comprovada-

mente indevido.⁸²

Essa solução, entretanto, não se aplica à margem de incerteza da relação jurídica tributária, especialmente quanto à graduação da tributação (POLIZELLI, 2013), a qual se refere à capacidade contributiva subjetiva. Quanto à intensidade da exação, predominam a competência administrativa, em função das presunções de constitucionalidade da lei e de veracidade do ato administrativo, e a autonomia da vontade, para dispor sobre o litígio e a obrigação fiscal. Aliás, especialmente nas circunstâncias de difícil comprovação acerca da extensão do fato imponible, o acordo fiscal pode ser a melhor maneira de implementar o princípio da capacidade contributiva.

Para encerrar o tópico, discute-se o fato de a lei autorizadora impor ao sujeito passivo, como concessão em favor do Fisco, a confissão do débito. Essa confissão consiste num meio de prova, o que é capaz de inverter o ônus probatório em favor do Fisco, em caso de anulação ou resolução do negócio jurídico. Trata-se, aprioristicamente, de aspecto relacionado à capacidade contributiva subjetiva, seguindo a solução dada acima, salvo demonstração concreta da absoluta ausência de capacidade econômica.

4.7. PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Os princípios administrativos norteiam todo o modo de agir da Administração Pública. Igualmente, essas normas jurídicas disciplinam o Direito Tributário Administrativo, inclusive os contra-

82 De modo semelhante, Costa (2012) admite o controle jurisdicional acerca da observância do princípio da capacidade contributiva somente: (a) da hipótese de incidência eleita em tese pela lei, referente à capacidade contributiva absoluta; e (b) da carga fiscal incidente sobre determinado contribuinte, relacionado ao critério da capacidade contributiva relativa, mas apenas no que se refere à incidência sobre matéria que não constitua manifestação de riqueza, como, por exemplo, ao se considerar como base de cálculo valores a título de correção monetária. A jurista, em síntese, refuta o controle jurisdicional da carga fiscal ante o princípio da separação dos poderes.

tos de transação dessa ordem (BATISTA JÚNIOR, 2007).

A Constituição Federal explicita-os no *caput* do art. 37, a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.⁸³ A par do enunciado, a doutrina reconhece outros princípios administrativos implícitos na Lei, como o da finalidade coletiva, já estudado. Neste item, abordamos os comandos explicitamente enunciados na Lei Maior.

4.7.1. IMPESSOALIDADE

Impessoal significa “aquilo que não pode ser voltado especialmente a determinadas pessoas” (CARVALHO FILHO, 2014, p. 20).

A norma impõe ao Estado o dever de prestar tratamento igualitário entre os administrados, vedando-se que se beneficie uns e/ou prejudique outros para satisfazer interesse pessoal. Configura corolário dos princípios da isonomia e da finalidade pública, devendo o Estado perseguir imparcialmente o interesse coletivo (art. 2º, “e”, da Lei Federal nº 4.717/1965)⁸⁴ (CARVALHO FILHO, 2014).

A norma traz duplo comando: no aspecto negativo, impede ao Estado que, no exercício de suas funções, sofra desvios em função

83 “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)” (BRASIL, 1988).

84 “Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

[...]

e) desvio de finalidade.

[...]

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

[...]

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.” (BRASIL, 1965).

de interesses pessoais, de modo a sempre atender ao interesse da coletividade; no aspecto positivo, determina ao Estado que a valoração da finalidade pública seja realizada de modo neutro, isento e objetivo (BATISTA JÚNIOR, 2007).

O princípio da imparcialidade não se confunde com o postulado da isonomia. Esse último decorre do princípio da igualdade, a determinar critérios comparativos de justiça no tratamento dos cidadãos. Aquele visa a tutelar primordialmente o interesse coletivo, impondo dever de isenção na tomada de decisão para consecução do bem comum (BATISTA JÚNIOR, 2007).

A respeito da aplicação do princípio da impessoalidade no âmbito da Administração Pública Tributária, leciona José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 40):

Consiste no exercício da função administrativa, que tem por finalidade primordial atender ao exclusivo interesse público, de forma isonômica, sem conceder privilégios ou interesses pessoais e particularizados. [...]

Em termos tributários, não pode o Fisco conferir tratamento personalizado, especial, vantajoso (ou prejudicial) a certos contribuintes, em prejuízo de outros. Assim, deve necessariamente observar uma ordem natural e cronológica de atendimento no que concerne às orientações prestadas nos postos fiscais, às respostas às consultas formais, aos pedidos de concessão de regime especial (simplificação de documentos, utilização de sistema de processamento de dados, etc.), e no trâmite dos processos contenciosos.

Um dos maiores problemas acerca da impessoalidade está relacionado à discricionariedade da celebração da transação.⁸⁵ A va-

85 Reconhecendo certa margem de discricionariedade: “A autoridade só pode celebrá-la, com relativo discricionarismo administrativo na apreciação das condições, conveniências e oportunidades, se a lei lho faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados.” (BALEEIRO, 2018, p.

guidade ou a ambiguidade das condições estabelecidas pela norma pode conduzir a situações de falta de uniformidade na celebração do acordo, favorecendo eventuais desvios de finalidade.

Para reduzir tal problemática, o legislador deve estabelecer os critérios legais e regulamentares de modo claro, objetivo e detalhado para a celebração do acordo, pois quanto mais a legislação esmiuçar as condições do ajuste, em maior medida será atendido o princípio.⁸⁶ Essa atitude reduz a margem de discricionariedade do agente administrativo, que deve se abster de suprir caso a caso eventual “deficiência legislativa”.⁸⁷

Porém, não se deve entender que a lei (ato normativo primário) precisa disciplinar todos os aspectos do acordo, considerando que muitas vezes a autorização envolve decisão acerca de questão técnica. É bastante que tais decisões sejam plasmadas em ato

1.323). Refutando a discricionariedade na celebração do acordo: “Não obstante, o referido artigo 171 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de a lei facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, celebrar transação, que, mediante concessões recíprocas, importe em terminação de litígio e, conseqüentemente, extinção da obrigação tributária (ou do ‘crédito tributário’, como diz o Código); deve a lei indicar a autoridade competente para autorizar a transação (art. 171, parágrafo único), o que também não pode implicar outorga de poderes discricionários.” (AMARO, 2017, p. 419).

86 “Observe-se, portanto, que é essencial que a norma da transação estabeleça critérios objetivos de identificação de um fato para que este possa ser ‘transacionado’. Também não é qualquer obrigação tributária que pode ser ‘transacionada’, mas aquela para a qual a Administração Tributária considerar ser menos custoso um acordo que a demanda judicial, por critérios objetivos.” (DACOMO, 2008, p. 124).

87 “É de se observar, ainda, que a incerteza jurídica que justifica a possibilidade de transação é aquela decorrente da própria fluidez natural da norma bem elaborada. Existem, ainda, aqueles casos de incerteza jurídica que são criados pelo próprio legislador, sem qualquer necessidade, em decorrência de deficiente técnica legislativa. Em tais situações, uma vez que a Administração tenha pretendido corrigir a falha através de norma interpretativa, como decreto regulamentar, instrução normativa, parecer normativo ou instrumento semelhante, o âmbito para a transação restará mais reduzido, pois deverá ser verificado se a alteração do entendimento no seio de uma transação não estará implicando violação ao direito dos demais contribuintes em ter tratamento isonômico perante a norma em questão. Mais correto seria a edição de novo ato regulamentar, de maneira que a mudança de entendimento produza efeito perante a coletividade dos contribuintes.” (CRUZ, 2004, p. 199).

normativo regulamentar, para que se dê alcance uniforme na sua aplicação para todos os contribuintes.

Além disso, deve-se possibilitar a transação a todos que atendam as condições legais e regulamentares. A autorização para transigir configura dever da Administração em relação ao sujeito que atender as condições previstas na lei e no regulamento.⁸⁸ Qualquer óbice de natureza subjetiva para a celebração do acordo – como, por exemplo, para devedor contumaz, que tenha descumprido outro ajuste no passado, incorrido em crime ou atuado com dolo ou fraude – deve estar previsto na legislação de regência.

4.7.2. MORALIDADE

O dever de moralidade prescreve “que o administrador público não dispense os preceitos éticos que devem estar presentes em sua conduta” (CARVALHO FILHO, 2014, p. 21). Desse modo, devem os agentes públicos atuar no desempenho de suas funções em conformidade com a lei e com a moral.

Essa moral absorvida pelo Direito Público configura “conjunto de preceitos éticos existentes em determinada sociedade, aceitos e vigentes em dado momento histórico, apto a traduzir as ideias e sentimentos dominantes” (OTERO, 1998, p. 269-270 apud BATISTA

88 “[...] 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 extinga sua obrigação. [...] Ou seja: para cada situação, o legislador deverá disciplinar os termos da transação. Mais ainda: uma vez optando o sujeito passivo pela transação, deve a Administração, nos termos da mesma lei, seguir os passos necessários para sua conclusão. A transação, faculdade para o contribuinte, torna-se obrigatória para a Administração: não só a apuração do tributo é atividade vinculada e obrigatória, mas sua cobrança. Não seria admissível que o sujeito passivo, utilizando-se da faculdade legal, aceitasse a transação e abrisse mão do litígio e a Administração insistisse em sua continuidade.” (SCHOUERI, 2019, p. 695).

JÚNIOR, 2007, p. 117). Assim, a moralidade complementa a noção de Justiça pela ideia de bem comum e pelos deveres de honestidade, boa-fé e lealdade, consoante aduz Batista Júnior (2007).

O princípio da moralidade veicula comandos a balizar a atuação do Estado, condicionando a própria finalidade e restringindo os meios empregados. Ademais, a boa-fé prescreve o dever de honestidade ao Estado, vedando-se seja lesado o indivíduo, inclusive e especialmente no âmbito dos contratos celebrados com a Administração (BATISTA JÚNIOR, 2007).

Mais especificamente, Klaus Tipke (2012) aduz que a moral impõe deveres jurídicos ao legislador, às autoridades fiscais e aos julgadores, inclusive na seara fiscal. Em síntese, ao primeiro prescreve a realização da justiça tributária e da capacidade contributiva, além de reduzir os gastos públicos; as autoridades fiscais têm o dever moral de lançar e arrecadar os tributos de modo uniforme, consoante o direito; e os tribunais, enquanto guardiões da moralidade, devem fixar os princípios de justiça, aplicando-os à medida em que provocados.

Da mesma forma, nos acordos de transação voltados à extinção dos créditos tributários adotam-se padrões morais de conduta pelo legislador, pelo agente administrativo e pelo magistrado, com respeito à uniformidade da tributação e aos direitos fundamentais dos contribuintes.

O legislador melhor aplica o princípio ao estabelecer vedação de remissão do valor do tributo quando não haja controvérsia jurídica suficiente a justificar essa medida, restringindo os eventuais descontos aos juros e penalidades. Dessa maneira, a lei não haverá de tratar desfavoravelmente aquele que pagou o tributo dentro do prazo legal.

Isso, como antecipado, não impede que haja remissão do tributo em situações de relevante controvérsia, em respeito ao princípio da capacidade contributiva e a outros postulados de ordem constitucional. De todo modo, deve a tributação ser uniforme, sem

indesejável benefício injustificado em favor de uns e em detrimento dos demais contribuintes.

Outrossim, a lei deve proibir transação quando haja jurisprudência vinculante acerca da controvérsia jurídica em favor do devedor, consoante enuncia Melo (2012, p. 40-41):

Creio que nas matérias em que o Judiciário já tem decretado a inconstitucionalidade de normas, ou mesmo quando assenta sólidas posições a respeito de questões tributárias, o Fisco deve modificar seus procedimentos usuais, para observar as diretrizes jurisprudenciais, uma vez que aqueles se revelam ineficazes. Reclama-se idêntico comportamento fiscal no caso de os próprios órgãos colegiados administrativos fixarem jurisprudência acerca das intributabilidades relativas a determinadas operações; ou mesmo quando estabelecem diretrizes, orientações e entendimentos firmes sobre específicas práticas tributárias.

Ademais, a legislação deve reduzir, tanto quanto possível, a margem de discricionariedade da atuação administrativa na celebração do acordo. Isso porque “a imoralidade é mais facilmente configurada nos atos discricionários, em que se comete a faculdade ao administrador para agir segundo critérios de conveniência e oportunidade” (MELO, 2012, p. 41).

Outro ponto diz respeito à situação em que a proposta de transação resta pendente. No exercício da função administrativa tributária, a demora na apreciação dos requisitos para a celebração do acordo pode infringir a moralidade, porque no período o devedor se sujeita aos atos de constrição. É necessário que a lei vede ao Fisco a promoção de atos executivos de bens do devedor quando decorrido prazo razoável para apreciação do pedido.

Por fim, o sujeito passivo da obrigação tributária igualmente

deve respeitar o postulado da boa-fé contratual (art. 422 do CC).⁸⁹ Trata-se de imposição decorrente do regime jurídico contratual, a que se submete a transação tributária em função de sua natureza.

4.7.3. PUBLICIDADE

O princípio da publicidade prescreve que “os atos da Administração Pública devem merecer a mais ampla divulgação possível entre os administrados” (CARVALHO FILHO, 2014, p. 26). Essa transparência, assim, possibilita que os cidadãos possam controlar a legalidade, a moralidade e a eficiência do exercício da função administrativa.

O mandamento se compatibiliza com os direitos fundamentais de informação, de petição e de certidão (art. 5º, incisos XXXIII e XXXIV, da CF),⁹⁰ possibilitando ao indivíduo socorrer-se do Judiciário pelas vias do mandado de segurança e *habeas data* (art. 5º, incisos LXIX e LXXII, da CF),⁹¹ respeitando situações de sigilo

89 “Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.” (BRASIL, 2002a).

90 “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado; (Regulamento) (Vide Lei nº 12.527, de 2011)

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal; [...].” (BRASIL, 1988).

91 “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for

na forma da lei (CARVALHO FILHO, 2014).

Contemporaneamente, para muitos atos a falta de publicidade não gera a sua invalidade, mas apenas torna-o inidôneo para produzir os efeitos que lhes são peculiares.⁹² Porém, deve-se analisar o regime jurídico do ato administrativo a ser editado para verificar se a publicidade é pressuposto de validade ou de eficácia (CARVALHO FILHO, 2014).

Quanto ao veículo de publicação, a divulgação do ato administrativo somente em Diário Oficial pode não cumprir satisfatoriamente o mandamento, consoante alerta José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 43):

Do mesmo modo, a simples publicação do resultado da decisão administrativa no Diário Oficial, por si só, não constitui medida suficiente para que a imensa maioria dos autuados tenha conhecimento do julgamento, especialmente pela circunstância de que no processo administrativo não é necessária a participação de advogado. Realmente, salvo as empresas e as instituições de grande porte, não é razoável supor que determinadas categorias de contribuintes (produtores rurais, ambulantes, açougueiros, etc.) procedam à leitura diária dos jornais oficiais (durante anos), para terem ciência da situação processual de seu interesse.

Quanto ao conteúdo da publicação, Polizelli (2013, p. 166) ad-

autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público; [...]

LXXII - conceder-se-á habeas data:

- a) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público;
- b) para a retificação de dados, quando não se prefira fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo; [...]" (BRASIL, 1988).

92 Com relação ao Direito Administrativo: Carvalho Filho (2014); com relação ao Direito Tributário: Melo (2012).

verte para a insuficiência da publicidade apenas da ementa, como ocorre com os resultados das consultas fiscais no âmbito federal:

No cenário atual, a falta de divulgação do conteúdo das soluções de consulta proferidas pelo Fisco na área federal, por exemplo, é fato que atenta contra o princípio da igualdade. A simples divulgação da ementa não atende ao requisito da publicidade, pois muitas vezes não informa univocamente quais são os fatos e tampouco permite uma leitura precisa das conclusões gerando, um processo de retroalimentação da imprecisão normativa.

Na condição de negócio jurídico celebrado entre o Fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária, a transação fiscal deve receber a efetiva publicidade, para ciência dos interessados e da sociedade, como condição de eficácia do acordo. Tanto com relação às condições para celebração do ajuste como aos próprios acordos celebrados, deve-se observar o postulado da publicidade (POLIZELLI, 2013).

Em suma, a publicidade viabiliza o controle das convenções tributárias pela sociedade e pelos órgãos públicos, promovendo igualdade entre os contribuintes por meio da transparência da Administração, cuja relevância é salientada num contexto de possível remissão de créditos tributários.

4.7.4. EFICIÊNCIA

Enunciado no *caput* do art. 37 da CF por força da redação dada pela Emenda Constitucional nº 19/1998, o princípio da eficiência prescreve, num cenário de recursos limitados, “mandamento de otimização, pela Administração Pública, da satisfação das necessidades e dos interesses sociais, econômicos e culturais da sociedade contemporânea pluralista e complexa”, orientando-se

pelo “grau de satisfação dado ao bem comum” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 100).⁹³

O dever jurídico de boa administração aplica-se tanto no atendimento dos administrados quanto no exercício interno dos serviços administrativos (CARVALHO FILHO, 2014). Igualmente, a eficiência da atividade administrativa tributária deve ser analisada dos pontos de vista interno (em relação ao próprio Fisco) e externo (em relação ao contribuinte).

Do ponto de vista interno da atividade administrativa do Fisco, a solução “alternativa” do litígio pela via da transação configura atuação jurídica concretizadora do princípio da eficiência administrativa, pois incrementa a produtividade e a economia da atividade tributária arrecadatória, para satisfação otimizada das necessidades coletivas.

Não obstante uma eventual renúncia parcial do crédito tributário, os valores devem apresentar reduzida chance de arrecadação, em função de aspectos objetivos ou subjetivos do litígio. Objetivamente, a questão controvertida deve indicar elevado risco de sucumbência da Fazenda Pública e, subjetivamente, o tributo deve apresentar situação de difícil recuperação em função da condição do sujeito passivo tributário.

93 A doutrina distingue eficiência, eficácia e efetividade. Para realizar o princípio constitucional é ideal observar os três aspectos, embora nem sempre ocorram simultaneamente. Segue a lição de Carvalho Filho (2014, p. 33, grifos do autor): “A eficiência não se confunde com a eficácia nem com a efetividade. A eficiência transmite sentido relacionado ao modo pelo qual se processa o desempenho da atividade administrativa; a ideia diz respeito, portanto, à conduta dos agentes. Por outro lado, eficácia tem relação com os meios e instrumentos empregados pelos agentes no exercício de seus misteres na administração; o sentido aqui é tipicamente instrumental. Finalmente, a efetividade é voltada para os resultados obtidos com as ações administrativas; sobreleva nesse aspecto a positividade dos objetivos. O desejável é que tais qualificações caminhem simultaneamente, mas é possível admitir que haja condutas administrativas produzidas com eficiência, embora não tenham eficácia ou efetividade. De outro prisma, pode a conduta não ser muito eficiente, mas, em face da eficácia dos meios, acabar por ser dotada de efetividade. Até mesmo é possível admitir que condutas eficientes e eficazes acabem por não alcançar os resultados desejados; em consequência, serão despidas de efetividade.”

Assim, a transação permite à Administração Pública direcionar o foco de sua atividade fiscal àquilo que é mais factível de adimplemento do crédito tributário, reduzindo a aplicação de recursos e tempo em situações de pouca viabilidade.⁹⁴ Uma vez arrecadados os tributos, a Fazenda Pública pode melhor se planejar para a prestação de serviços à população, inclusive melhorando as ações em função do incremento orçamentário.

Do ponto de vista externo, a eficiência igualmente deve atender ao contribuinte. Nesse ângulo, a transação também concretiza o princípio em destaque, visto que possibilita ao devedor solucionar o litígio e voltar suas atenções às atividades da vida cotidiana, com o desprendimento daquele possível débito.⁹⁵ Logo, a transação também apresenta eficiência da atuação do Erário com relação ao contribuinte.

4.8. PRINCÍPIOS PROCESSUAIS

No presente tópico, abordamos os princípios processuais constitucionais⁹⁶ que apresentam mais pertinência com a transação, na condição de meio de solução autocompositiva da relação

94 “Ademais, a transação tributária retrata com acuidade a eficiência da Administração Pública moderna e contemporânea, que não mais insiste em promover e manter em curso ações de execuções fiscais comprovadamente infrutíferas, que lhes acarretam, demais de tudo, excessivos gastos sem qualquer contrapartida econômica.” (PARISI, 2016, p. 157-158).

95 “Já as vantagens para a Fazenda Pública se verificam pela facilidade e rapidez na arrecadação do tributo após a celebração do termo de transação. A cobrança de parte do tributo, por exemplo, será muito mais eficiente e rápida do que esperar 60 (sessenta) meses, no caso de um parcelamento ordinário, por exemplo, para receber os montantes devidos. A vantagem do contribuinte é, por exemplo, reinvestir o valor que teria pago de tributos, na recuperação de sua empresa, ou, ainda, no investimento em determinado setor de sua empresa, para expandir seu próprio negócio.” (FERRAZ, 2018, p. 26).

96 Na lição de Nery Junior (2010, p. 35), princípios constitucionais processuais são preceitos que “englobam e sistematizam os principais e mais elementares direitos fundamentais a serem observados na realização e no desenrolar de todo e qualquer processo (judicial ou administrativo) no âmbito da Constituição Federal de 1988”.

jurídica processual.

4.8.1. DEVIDO PROCESSO LEGAL

O princípio do devido processo legal encontra-se incorporado aos axiomas fundamentais do constitucionalismo atual. Consiste, em síntese, na exigência de um anteparo processual entre os bens e a liberdade do indivíduo e o ato estatal de coação sobre os mesmos (MENDES, 2013).

De origem inglesa, a cláusula *law of the land* prescrevia normas somente processuais, estabelecendo garantias dessa natureza em face do arbítrio estatal. Exigia-se um processo ordenado (*orderly proceedings*), a citação e oportunização da defesa (*notice and hearing*) e demonstração de justa causa para prisão (*without any cause showed*) (DÓRIA, 1986).

A cláusula alçou contornos materiais no Direito Estadunidense. Diante da necessidade de controle dos atos estatais (*substantive due process review of legislation*), além das garantias procedimentais, a concepção substancial (*value oriented theory*) fundamenta o reconhecimento de direitos e liberdades substantivas (*substantive rights and liberties*) (MENDES, 2013).

No Brasil, a norma restou positivada na Carta de 1988, em seu art. 5º, inciso LIV.⁹⁷ No entanto, a doutrina pátria diverge acerca da abrangência da norma: há quem defenda a dupla dimensão processual-material (NERY JÚNIOR, 2010) e há quem entenda

97 “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; [...]” (BRASIL, 1988).

haver apenas a dimensão processual do princípio (MARINONI; MITIDIERO, 2014).⁹⁸

Neste trabalho, voltamos as nossas atenções para o aspecto processual. Trata-se, assim, do direito fundamental ao processo justo, a prescrever “**modelo mínimo** de atuação processual do Estado e mesmo dos particulares em determinadas situações substanciais”, como “condição necessária e indispensável para a obtenção de decisões justas” (MARINONI; MITIDIERO, 2014, p. 704, grifos do autor).

Ao fixar o modelo processual mínimo, o art. 5º da Lei Maior prescreve princípios-guia do devido processo. Inclui as garantias do contraditório e da ampla defesa (inciso LV), da inadmissibilidade de provas ilícitas (LVI), da publicidade (LX), do juiz natural (inc. LIII), da razoável duração do processo (inc. LXXVIII) e da obrigatoriedade de motivação das decisões judiciais (art. 93, inc. IX),⁹⁹ dentre outros implícitos no Texto (MATTOS, 2005).

98 Cf. Câmara (2019), acerca do tema.

99 “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

[...]

LIII - ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente;

[...]

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;

[...]

LX - a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem;

[...]

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

[...]

Configurando direito fundamental, a cláusula do devido processo legal, assim como os princípios-guia, goza de eficácia direta (art. 5º, § 1º, da CF).¹⁰⁰ Desse modo, o princípio funciona como fator interpretativo e integrativo do processo legal, inclusive rearticulando as cláusulas já existentes e vedando a adoção de procedimentos incompatíveis com o ideal de protetividade.¹⁰¹

Nesse quadro, o princípio fundamenta e informa a transação tributária. Fundamenta porque, dentro do modelo constitucional de conformação mínima do processo, impõe diálogo, inclusive com vistas a estimular a autocomposição do litígio.¹⁰² E Informa, em especial por intermédio dos subprincípios da transparência processual e da imparcialidade do julgador, à medida que assegura o controle da uniformidade e da discricionariedade na celebração de acordos dessa ordem (GUIMARÃES, 2008).

Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

[...]

IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)" (BRASIL, 1988).

100 "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata." (BRASIL, 1988).

101 Nesse sentido: Marinoni e Mitidiero (2014), Ávila (2008) e Mendes (2013).

102 "Tanto o devido processo legal como o princípio da dignidade da pessoa humana, que para alguns autores decorre do próprio devido processo legal, se relacionam com o presente tema, na medida em que também são fundamentos para a transação em matéria tributária. Ora, o objetivo de referido instituto é possibilitar o diálogo entre as partes para que seja firmado um acordo. Referido diálogo é importante na medida em que, de um lado, há o fisco, que ajuíza inúmeras execuções fiscais, na maioria das vezes infrutíferas e que apenas assoberbam o poder judiciário durando mais de 10 (dez) anos. Na outra ponta, está o contribuinte que, por dificuldades econômicas, não consegue adimplir a totalidade do crédito tributário e será extirpado de seus poucos bens para a satisfação deste crédito tributário." (FERRAZ, 2018, p. 86).

Nesse compasso, a legislação infraconstitucional prescreve sejam realizadas tentativas de negociação, o que a doutrina vem denominando de “princípio do estímulo estatal à solução por autocomposição” (DIDIER JR., 2018, p. 201-202). Portanto, a transação configura instrumento processual que concretiza o devido processo legal.

4.8.2. ACESSO À JUSTIÇA

O direito do acesso à Justiça, positivado no art. 5º, XXXV, da CF,¹⁰³ prescreve a garantia da inafastabilidade (direito de ação e de defesa) e a possibilidade de prevenção. A cláusula não integra propriamente o conteúdo mínimo da jurisdição, mas configura o pressuposto (acesso) e o objetivo (justiça) do processo justo (CLARO, 2005).

Assim distingue-se o acesso à Justiça da cláusula do *due process of law*, não se confundindo com um dos seus elementos estruturais. Como pressuposto da jurisdição, declara o direito de provocar a atuação do Poder Judiciário. Enquanto objetivo da atividade jurisdicional, reconhece o direito de obter decisão justa e eficaz (MATTOS, 2005).

É bastante comum que a lei autorizadora do acordo de transação imponha ao contribuinte, como concessão sua, além da desistência da demanda, a renúncia às alegações de direito sobre os quais se fundem ações judiciais ou recursos acerca dos créditos incluídos na transação. Numa interpretação conforme à Constitui-

103“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; [...]” (BRASIL, 1988).

ção, tal cláusula não acarreta renúncia ao direito fundamental de acesso à jurisdição (MACHADO, 2008b).

Em verdade, o acordo produz pressuposto negativo de validade da relação jurídica processual. Há falta de interesse de agir pelo compromisso de não demandar, estabelecido no pacto extrajudicial, ou pelo abandono do exercício do direito de ação com formação de coisa julgada, no acordo judicial (ROCHA, 1958).

De todo modo, restará sempre preservado o direito fundamental autônomo de acionar o Estado-Juiz, em especial sendo plenamente exercitável para anular o negócio jurídico de transação nas hipóteses legalmente aceitas.

4.8.3. RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E EFETIVIDADE DA JURISDIÇÃO

A Emenda Constitucional nº 45, de 2004, alargou o rol dos direitos fundamentais ao reconhecer o princípio da razoável duração do processo (art. 5º, inc. LXXVIII, da Constituição Federal), ¹⁰⁴a impedir a tramitação desmensurada dos processos (MATTOS, 2005). Contudo, a norma já encontrava declaração explícita no art. 8º, 1, do Pacto de San José da Costa Rica, de 22 de novembro de 1969, incorporado ao Direito brasileiro pelo Decreto Legislativo Federal nº 678, de 1992.

A cláusula aplica-se a todos os processos, de natureza administrativa e judicial, nesse caso incluindo os cíveis e penais.

104 “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)” (BRASIL, 1988).

Compreende desde o seu início até o seu fim, com o trânsito em julgado, inclusive alcançando a fase recursal. Contudo, a pretexto de acelerar a tramitação processual, a sua aplicação não pode descuidar de outros direitos fundamentais, como o devido processo legal, o contraditório, etc. (NERY JUNIOR, 2010).

O princípio apresenta dupla função, consoante destaca Nery Junior (2010). Numa perspectiva, determina a redução da duração individual do processo, considerando o lapso necessário desde o seu início até o trânsito em julgado. Por outro ângulo, prescreve a adoção de meios alternativos de solução de conflitos, a fim de reduzir o trabalho do Judiciário e, conseqüentemente, o tempo médio de duração dos processos.

A demora da solução do processo prejudica ambas as partes: o Fisco tem a arrecadação obstada, ou até mesmo impedida pela superveniente alteração da situação financeira do devedor, e o sujeito passivo permanece numa situação de insegurança, quanto ao comprometimento de seu patrimônio em função do aguardo da solução (MELO, 2012).

Além disso, a própria manutenção do crédito tributário sem o imediato ajuizamento da execução fiscal prejudica o contribuinte, pois, por vezes, dificulta a oferta de garantia que não seja depósito em dinheiro para obter certidão de regularidade fiscal, na forma do art. 206 do CTN,¹⁰⁵ onerando ainda mais o devedor (FERRAZ, 2018).

105“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC. RESOLUÇÃO STJ Nº 08/2008. EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DE BEM PENHORADO POR PRECATÓRIO. INVIABILIDADE. 1. ‘O crédito representado por precatório é bem penhorável, mesmo que a entidade dele devedora não seja a própria exequente, enquadrando-se na hipótese do inciso XI do art. 655 do CPC, por se constituir em direito de crédito’ (EREsp 881.014/RS, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 17.03.08). 2. A penhora de precatório equivale à penhora de crédito, e não de dinheiro. 3. Nos termos do art. 15, I, da Lei 6.830/80, é autorizada ao executado, em qualquer fase do processo e independentemente da aquiescência da Fazenda Pública, tão somente a substituição dos bens penhorados por depósito em dinheiro ou fiança bancária. 4. Não se equiparando o precatório a dinheiro ou fiança bancária, mas a direito

Nesse cenário, a transação vem ao encontro desse postulado processual, no sentido de possibilitar, pelo acordo acerca do litígio e de aspectos acessórios, abreviar a duração do processo, satisfazendo o objeto da lide e propiciando segurança jurídica às partes para retomar suas atividades com menos custos.

de crédito, pode a Fazenda Pública recusar a substituição por quaisquer das causas previstas no art. 656 do CPC ou nos arts. 11 e 15 da LEF. 5. Recurso especial representativo de controvérsia não provido. Acórdão sujeito à sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ nº 08/2008. (REsp 1090898/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009, DJe 31/08/2009).

5. A TRANSAÇÃO NO CONTEXTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

No desenvolvimento deste capítulo acerca da obrigação fiscal e de suas formas de extinção, recorreremos primeiramente a conceitos e definições manejados pelos civilistas. Parte-se da premissa de que a obrigação tributária não se distingue, quanto à sua estrutura intrínseca, da relação jurídica de natureza civil *ex lege* (COSTA, 2003).

Nesse diapasão, igualmente os modos de extinção das obrigações – civis ou tributárias – podem ser estudados conjuntamente, ponderando-se as peculiaridades de cada um desses regimes jurídicos, consoante elucidada Alcides Jorge Costa (1991, p. 27):

Em suma, obrigação tributária e obrigação de direito privado são iguais, sob o aspecto estrutural. Por isto, as regras de direito privado concernentes a obrigações aplicam-se à obrigação tributária salvo quando a lei dispuser de modo diverso ou quando esta aplicação for claramente incompatível com a função da obrigação tributária ou com a natureza de seu sujeito ativo. É nesta perspectiva que será estudada a extinção da obrigação tributária.

Nessa toada, passamos à análise da obrigação civil para, na sequência, estudar a obrigação tributária, o seu desenvolvimento e as suas formas de extinção. A exposição acerca das espécies de obrigações tributárias serve para identificar aquela modalidade sujeita à transação fiscal e, desde logo, buscar evidenciar que existem regimes jurídicos específicos de transação para cada uma de suas espécies.

5.1. A OBRIGAÇÃO NO DIREITO PRIVADO

A obrigação consiste no dever de uma pessoa prestar algo em favor de outra, a qual tem o poder jurídico de exigir seu cumprimento (PEREIRA, 2012). Venosa (2014, p. 5) conceitua a “[...] obrigação como uma relação jurídica transitória de cunho pecuniário, unindo duas (ou mais) pessoas, devendo uma (o devedor) realizar uma prestação à outra (o credor)”.

Do ponto de vista analítico, a norma obrigacional pode ter por hipótese um suporte fático lícito ou ilícito, conforme o direito o tutele ou o sancione (BETTI, 2003). Dentre os fatos jurídicos lícitos, os mesmos podem ter por estrutura um negócio jurídico, dando origem à obrigação *ex voluntate*, ou um fato jurídico *stricto sensu*, ensejando obrigação *ex lege* (PEREIRA, 2012).

Ocorrido o suporte fático, o prescriptor da norma veicula um vínculo jurídico de natureza transitória, que consiste no “poder que o sujeito ativo tem de impor ao outro uma ação positiva ou negativa” (PEREIRA, 2012, p. 24). Além do vínculo, são elementos da relação jurídica obrigacional os sujeitos, ativo (credor) e passivo (devedor), e o seu objeto, qual seja a prestação.

Essa prestação consiste num “fato humano, que se cumpre mediante a tradição de uma coisa ou a realização de uma ação ou omissão do devedor” (PEREIRA, 2012, p. 23). Os requisitos do objeto encontram-se previstos no art. 104, inciso II, do CC, devendo ser, a princípio, possível, lícita e determinada.¹⁰⁶

Entretanto, diverge a doutrina acerca da necessidade de pa-

¹⁰⁶Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei.” (BRASIL, 2002a).

trimonialidade da prestação, provavelmente devido ao tratamento diversificado conferido pelos Códigos.¹⁰⁷ Assim, entende-se que a imprescindibilidade ou não do caráter pecuniário da prestação deve ser investigada à luz do direito positivo (VARELA, 2005).

Na dogmática nacional, tem-se entendido pela necessária natureza pecuniária da prestação, ainda que implícita (PEREIRA, 2012) ou ainda que somente do ponto de vista subjetivo do credor (VENOSA, 2014). Nessa toada, delimita-se o direito obrigacional como o “complexo de normas que regem relações jurídicas de ordem patrimonial [...]” (DINIZ, 2019b, p. 19).

Com efeito, a patrimonialidade da prestação atrai a incidência do regime jurídico obrigacional. O inadimplemento da obrigação, com efeito, sujeita o patrimônio do sujeito passivo à sua satisfação, mediante execução forçada. Diversamente, não sendo pecuniário o vínculo, o seu descumprimento sujeita-se a sanção pecuniária, donde surge obrigação (VENOSA, 2014).

Feita essa breve apresentação sob o ângulo estático da obrigação, o qual traça o perfil crédito-débito entre os sujeitos, é possível também enxergá-la sob a perspectiva dinâmica, abordando as fases de nascimento, de desenvolvimento e de extinção do vínculo.

5.1.1. O DESENVOLVIMENTO DA OBRIGAÇÃO

A perspectiva dinâmica da obrigação foi detidamente analisada por Clóvis Veríssimo do Couto e Silva (2006), o que lhe possibilitou enxergar aspectos outros como os deveres anexos do vínculo obrigacional.

¹⁰⁷Por exemplo, o Código Civil italiano prescreve que “[l]a prestazione che forma oggetto dell’obbligazione deve essere suscettibile di valutazione economica e deve corrispondere a un interesse, anche non patrimoniale, del creditore”. Diversamente, o Diploma português enuncia que “[a] prestação não necessita de ter valor pecuniário; mas deve corresponder a um interesse do credor, digno de protecção legal”.

O jurista (2006, p. 167) concebe a relação obrigacional como processo, afirmando que “[a] relação jurídica, como um todo, é um sistema de processo”. Como um processo, a obrigação dirige-se sempre mediante um programa a determinada finalidade, qual seja o seu adimplemento, ou a satisfação do interesse do credor.¹⁰⁸

Sob essa perspectiva dinâmica, podem-se diferenciar as fases (a) de nascimento e desenvolvimento e (b) de adimplemento da relação jurídica, estabelecendo uma relação funcional entre elas. Para tornar mais clara a distinção, exemplifica o jurista com obrigação de dar (transferir) direito de propriedade, em que o vínculo inicial é pessoal e o seu adimplemento é de direito real (SILVA, 2006).

Nesse exemplo, a fase de nascimento sofre maior incidência do princípio da autonomia da vontade; a fase de desenvolvimento contempla, além do programa estabelecido na origem do vínculo, deveres anexos (ou instrumentais), tanto dependentes quanto independentes da obrigação, muitos oriundos do princípio da boa-fé; e a fase de extinção contém um negócio jurídico dispositivo de natureza real, qual seja, a transmissão de propriedade (SILVA, 2006).

Desse modo, a obrigação jurídica pode ser vista como um processo, cuja finalidade é a sua extinção pelo ato jurídico prescrito no programa obrigacional.

5.1.2. ATOS DE EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO

Uma das características do vínculo jurídico obrigacional é a transitoriedade, não sendo perene. Com efeito, a obrigação jurí-

¹⁰⁸Faz-se necessário esclarecer que o autor concebe a obrigação, exceto quanto àquelas de dar, independentemente da patrimonialidade da prestação, apenas sendo necessário que “o dano tenha consequências patrimoniais, salvo hipóteses especificamente normadas.” (SILVA, 2006, p. 137).

dica somente persiste até que ocorra um fato jurídico (em sentido amplo) que tenha força para extingui-la. Os fatos extintivos das obrigações são aqueles “que exoneram o devedor da relação creditória, libertando-o do poder jurídico do credor, de maneira que desapareça o direito deste contra aquele” (DINIZ, 2019b, p. 233).

Desse modo, a obrigação pode extinguir-se com ou sem pagamento. Ocorre a extinção sem pagamento nas hipóteses de prescrição, de impossibilidade de execução sem culpa do devedor ou de advento de termo ou condição resolutiva (DINIZ, 2019b). A extinção pelo pagamento pode se dar modo (a) direto (arts. 304 a 333 e 876 a 883, todos do CC), pela execução voluntária da prestação pelo devedor, ou (b) indireto, mediante atos excepcionais que liberam o devedor da prestação (DINIZ, 2019b).

Dentre os últimos, consoante resume Diniz (2019b, p. 236-237, grifos do autor), estão:

2º) **Pelo pagamento indireto**, mediante consignação (CC, arts. 334 a 345), sub-rogação (CC, arts. 346 a 351), imputação do pagamento (CC, arts. 352 a 355), dação em pagamento (CC, arts. 356 a 359), novação (CC, arts. 360 a 367), compensação (CC, arts. 368 a 380), transação (CC, arts. 840 a 850), compromisso (arts. 851 a 853; Lei n. 9.307/96), confusão (CC, arts. 381 a 384), e remissão da dívida (CC, arts. 385 a 388), que, embora empregados excepcionalmente, produzem efeito liberatório do devedor.

Abaixo descrevemos algumas das hipóteses de extinção da obrigação que interessam particularmente ao nosso estudo, mas sem o objetivo de esgotar o tema por estar fora do escopo deste trabalho. Relega-se a análise da transação para capítulo próprio.

5.1.2.1. Pagamento (direto)

O vocábulo “pagamento” pode ser utilizado em sentido amplo

para indicar a solutio pela qual se dissolve o iuris vinculum da obrigação, compreendendo os modos de adimplemento diretos e indiretos do crédito. Em sentido estrito, entretanto, pagamento é o meio extintivo calcado na execução voluntária e exata da prestação no tempo, na forma e no lugar previstos no título constitutivo, sem qualquer alteração do vínculo obrigacional (DINIZ, 2019b).

Trata-se de negócio jurídico bilateral que consiste no “acordo de vontade com finalidade liberatória”, com requisitos quanto a sujeitos, objeto e forma (DINIZ, 2019b, p. 239).¹⁰⁹ Logo, para que ocorra pagamento com efeito liberatório do vínculo obrigacional, é necessário que a prestação seja satisfeita a tempo, modo e lugar, perante sujeito capaz e legítimo, consoante o programa da obrigação.

São pressupostos desse ajuste: (a) a preexistência de um vínculo obrigacional, decorrente de lei ou de negócio jurídico, sob pena de haver pagamento indevido; (b) o animus solvendi, qual seja, a intenção de resolver aquele vínculo, para que não constitua

109Diniz (2019b, p. 238-239) entende pela natureza de negócio jurídico bilateral, mas reconhece a divergência doutrinária: “[...] Bastante controversa é a questão da natureza jurídica do pagamento, pois há autores que nele vislumbram: a) um fato jurídico que extingue a obrigação, realizando-lhe o conteúdo (Giusiana, Orozimbo Nonato, Aubry e Rau, Giorgianni, Larombière etc.); b) um ato jurídico ‘stricto sensu’ (Cariota Ferrara), ante a circunstância de não se anular pagamento eivado de erro, ou de outro vício do consentimento, visto que a ação cabível será, como logo mais veremos, a de repetição do indébito; c) um ato devido (Carnelutti), ou seja, um ato vinculado, que precisa ser praticado para extinguir a relação obrigacional; d) um ato causal, pois só se efetua para extinguir a obrigação; e) um negócio jurídico unilateral, uma vez que pode se completar sem nenhuma manifestação de vontade do credor ou até contra a vontade deste, podendo ser feito a este pessoalmente ou em seu benefício; f) um contrato ou negócio jurídico bilateral (Windscheid, Von Tuhr, Colin e Capitant, Washington de Barros Monteiro, Crome, Allara, Hedemann etc.), pois é um acordo de vontade com finalidade liberatória, visto que um de seus requisitos essenciais é o animus solvendi, sem o que seria uma liberalidade, e, além do mais, submete-se aos princípios que regem os contratos, inclusive o do art. 227 do Código Civil, entendido conforme o art. 401 do Código de Processo Civil, concepção essa que nos parece a mais acertada; g) um negócio jurídico bilateral ou unilateral (Ruggiero e Maroi), segundo a natureza da prestação, sendo bilateral nas obrigações de dar, e unilateral nas de não fazer e em algumas de fazer; h) um negócio jurídico e fato, alternadamente (Lehmann, Stolfi, Venzi, Enneccerus, Kipp e Wolff, Oertmann etc.), já que o pagamento se inclui dentro do negócio jurídico, se tiver função translativa de domínio, e dentro do fato jurídico, se for meramente extintivo de um vínculo obrigacional.” (grifos no original).

uma mera liberalidade; e (c) a satisfação exata do objeto da obrigação, devendo o adimplemento satisfazer os requisitos da identidade, integridade e indivisibilidade, na forma dos artigos 313 e 314 do CC (DINIZ, 2019b).

Com foco nos requisitos da prestação, interessa notar que ela deve ser satisfeita com (i) identidade sobre aquilo previsto no programa obrigacional, não sendo o credor obrigado a receber prestação diversa, ainda que mais valiosa; (ii) integridade, isto é, na inteireza do que foi convencionado ou prescrito por lei; e (iii) indivisibilidade, ainda que a natureza da prestação possibilite a sua divisão.¹¹⁰

Na falta de qualquer desses requisitos, consoante esclarece Diniz (2019b), pode ocorrer meio de pagamento indireto, como a dação em pagamento.

5.1.2.2. Dação em pagamento

Dação é meio de pagamento indireto, configurando negócio jurídico com efeito liberatório da obrigação, como leciona Maria Helena Diniz (2019b).¹¹¹ O Código Civil disciplina a *datio in so-*

110“Art. 313. O credor não é obrigado a receber prestação diversa da que lhe é devida, ainda que mais valiosa.

Art. 314. Ainda que a obrigação tenha por objeto prestação divisível, não pode o credor ser obrigado a receber, nem o devedor a pagar, por partes, se assim não se ajustou.” (BRASIL, 2002a).

111Diniz (2019b, p. 312-313) tece considerações acerca da controvertida natureza jurídica do instituto: “[...] Bastante controvertida é a natureza jurídica da dação em pagamento. Há quem nela vislumbre uma novação objetiva (Baudry-Lacantinerie e Barde; Aubry e Rau; Planiol etc.), por implicar uma mudança do objeto devido, que não se poderá dar sem que a dívida seja novada. Contudo, novação e dação são institutos muito diferentes. Pothier empresta-lhe um aspecto poliforme, apresentando-se ora como troca, ora como compra e venda, ora como novação, ora como compensação. Se se admitisse tal concepção, a dação seria, como observa Giorgi, um monstrum juris, aparecendo, concomitantemente, com três faces completamente diferentes. Outros veem nela um contrato, porém não se pode aceitar essa tese, porque os contratos têm por efeito criar obrigações, ao passo que a dação objetiva extingui-las, exonerando o devedor. Entretanto, esses entendimentos têm sofrido muitas críticas, surgindo a concepção de que a dação seria pagamento indireto, pois, por ser um acordo liberatório, visando extinguir e não criar uma relação obrigacional, teria a mesma índole do pagamento. Constituiria uma variedade de pagamento, por

lutum nos artigos 356 a 359, autorizando que o credor consinta em “receber prestação diversa da que lhe é devida”. Transcrevemos os enunciados acerca do instituto civil:

Art. 356. O credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida.

Art. 357. Determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes regular-se-ão pelas normas do contrato de compra e venda.

Art. 358. Se for título de crédito a coisa dada em pagamento, a transferência importará em cessão.

Art. 359. Se o credor for evicto da coisa recebida em pagamento, restabelecer-se-á a obrigação primitiva, ficando sem efeito a quitação dada, ressalvados os direitos de terceiros.

Nesse quadro, esse negócio jurídico pressupõe (a) um débito vencido, porque sem dívida há mera liberalidade e sem vencimento há alteração do objeto da prestação; (b) o *animus solvendi*, isto é, a intenção de realizar o pagamento; e (c) a diversidade de objeto em relação ao inicialmente devido, o que distingue essa figura do pagamento direto das obrigações alternativas e facultativas (DINIZ, 2019b).

Portanto, em regra a obrigação somente se extingue pelo pagamento da prestação devida,¹¹² consoante o brocardo latino *aliud pro alio invito creditori solvi non potest*. No entanto, atendidos os requisitos legais, o negócio jurídico da *datio in solutum* produz a

derrogação do princípio que obriga o devedor a fornecer exatamente o objeto que prometeu, visto lhe permitir, com o consentimento do credor, entregar coisa diversa daquela a que se obrigara. Apresenta, portanto, uma única diferença, pois, enquanto o pagamento é *praestatio eius quod debetur*, a dação consiste no *solvere aliud pro alio*, ou melhor, no prestar coisa diversa da devida⁹⁸. Por esses motivos poder-se-á afirmar que a *datio in solutum* é modalidade indireta de pagamento.” (grifos no original).

112“Art. 313. O credor não é obrigado a receber prestação diversa da que lhe é devida, ainda que mais valiosa.” (BRASIL, 2002a).

extinção da dívida com a satisfação de prestação diversa.

5.1.2.3. Compensação

O vocábulo compensação advém do substantivo *compensatio*, que se origina do verbo *compensare*, significando “colocar em balança”. Desde a Roma antiga, a expressão vem sendo associada a uma balança de direitos e deveres, pela qual se pesam e contrape-sam o crédito e o débito recíprocos entre os sujeitos, para igualar as posições (DINIZ, 2019b, p. 343-344).

O art. 368 do CC estatui que “[s]e duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”. A legislação civil pátria adotou o modelo francês de compensação, pois, atendidos os requisitos legais, configura-se de pleno direito a compensação, independente da vontade do credor (modelo alemão) ou de decisão judicial (sistema inglês) (DINIZ, 2019b).

A compensação configura, com efeito, meio de pagamento indireto, que (a) exige que os credores sejam reciprocamente devedores um do outro, (b) proporciona que haja extinção de dívidas comuns antes do pagamento direto do eventual remanescente e (c) excepciona a regra da indivisibilidade da prestação (DINIZ, 2019b).

Nesse quadro, a legislação civil admite compensação: (a) legal, já abordada, que independe de manifestação de vontade, configurando fato jurídico, (b) convencional, a qual dispensa os requisitos legais por meio de negócio jurídico bilateral, e (c) judicial, a qual se dá pela sentença que reconhece a compensação legal (DINIZ, 2019b).

Em suma, a compensação excepciona a identidade e a indivisibilidade do pagamento, configurando meio indireto de adimple-

mento da prestação pelo encontro de créditos e débitos das partes, na forma da legislação.

5.1.2.4. Remissão

Remitir é perdoar, termo com origem no latim *remissio*, *remittere*. Maria Helena Diniz (2019b, p. 393-394) define essa figura:

A remissão das dívidas é a liberação graciosa do devedor pelo credor, que voluntariamente abre mão de seus direitos creditórios, com o escopo de extinguir a obrigação, mediante o consentimento inequívoco, expresso ou tácito, do devedor, desde que não haja prejuízo a direitos de terceiro (CC, art. 385).

Citamos os principais dispositivos que regem a remissão no âmbito privado:

Art. 385. A remissão da dívida, aceita pelo devedor, extingue a obrigação, mas sem prejuízo de terceiro.

Art. 386. A devolução voluntária do título da obrigação, quando por escrito particular, prova desoneração do devedor e seus coobrigados, se o credor for capaz de alienar, e o devedor capaz de adquirir.

Art. 387. A restituição voluntária do objeto empenhado prova a renúncia do credor à garantia real, não a extinção da dívida.

Art. 388. A remissão concedida a um dos codevedores extingue a dívida na parte a ele correspondente; de modo que, ainda reservando o credor a solidariedade contra os outros, já lhes não pode cobrar o débito sem dedução da parte remitida.

No direito civil, que regula dívidas patrimoniais de caráter privado, o instituto configura um negócio jurídico bilateral (art. 385 do CC), como entende Diniz (2019b). Por isso, devem-se observar os requisitos subjetivos (art. 386 do CC), objetivos e formais do ajuste, para que se produza o efeito extintivo da obrigação.

Quanto ao objeto, pode atingir parte da prestação ou sua totalidade (DINIZ, 2019b). Quanto à forma, pode ocorrer de modo expresso, quando realizada por instrumento escrito, ou presumida, quando se dê nas hipóteses da lei (arts. 386 e 387 do Código Civil).

Com efeito, a remissão dada pelo credor e aceita pelo obrigado extingue a relação (art. 272),¹¹³ inclusive acessórios e garantias, liberando o devedor e coobrigados, salvo o disposto nos artigos 262,¹¹⁴ 387 e 388 do CC.

Introduzidos os conceitos básicos envolvendo a obrigação civil, seguimos a explanação acerca daquela de natureza tributária.

5.2. A OBRIGAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Recepcionado pela Constituição Federal, o CTN prescreve normas gerais acerca da obrigação tributária, com destaque para o art. 113, *in verbis*:

Art. 113. 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.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalida-

113 “Art. 272. O credor [solidário] que tiver remitido a dívida ou recebido o pagamento responderá aos outros pela parte que lhes caiba.” (BRASIL, 2002a).

114 “Art. 262. Se um dos credores remitir a dívida, a obrigação não ficará extinta para com os outros; mas estes só a poderão exigir, descontada a quota do credor remitente. Parágrafo único. O mesmo critério se observará no caso de transação, novação, compensação ou confusão.” (BRASIL, 2002a).

de pecuniária.

De acordo com os enunciados acima, a obrigação tributária configura um gênero, o qual se subdivide em duas espécies: a principal e a acessória. Aquela compreende a prestação de dar dinheiro aos cofres públicos, enquanto essa última tem por objeto um fazer ou um não fazer no interesse da arrecadação. Nesse quadro, verifica-se que patrimonialidade não é um pressuposto da obrigação tributária em sentido amplo.¹¹⁵

A obrigação principal compreende os deveres de pagar tributos, na forma do art. 3º do CTN,¹¹⁶ e penalidades pecuniárias, consoante o art. 113, § 3º, do CTN. Restando nítido o seu caráter patrimonial (CARVALHO, 2017), aplica-se o regime jurídico “obrigacional” para a sua cobrança. Nesse compasso, é possível a execução forçada do crédito tributário, com fulcro nos artigos 139 a 193 do CTN e, subsidiariamente, nas normas administrativas, civis e processuais.

Contudo, é necessário destacar que essas subespécies de obrigação principal têm hipóteses normativas diversas. Os tributos têm por suporte um fato lícito (art. 3º do CTN), enquanto as multas decorrem de um ilícito (art. 113, § 3º, do CTN). Por isso, sujeitam-se a regimes jurídicos diversos, aplicando-se àqueles a disciplina tributária material – incluindo as normas constitucionais de competência tributária – e às multas, o tributário administrativo – inclusive normas de natureza penal.¹¹⁷

115O CTN foi concebido por Rubens Gomes de Souza sob a perspectiva de uma relação jurídica tributária complexa, sem que se pudesse desconsiderar os diversos deveres concorrentes para o desenvolvimento da preeminente obrigação de pagar tributo (SCHOUERI, 2019).

116“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, 1966).

117Exemplos dessa distinção de regime jurídico: Machado (2017) assinala que, conquanto limites

A obrigação acessória, por seu turno, compreende deveres jurídicos no sentido de viabilizar a arrecadação tributária. Exemplifica-se com “expedição de notas fiscais, preenchimento de declarações, prestação de informações ou escrituração de livros” (COSTA, 2017, p. 200). E, embora possa trazer ônus financeiro ao seu destinatário legal, a prestação acessória não denota, em si mesma, um conteúdo patrimonial (FERREIRA SOBRINHO, 1996).¹¹⁸

Interessa notar que, embora “acessória”, essa obrigação independe da existência da principal. Assim, pode haver o dever de colaborar com o Fisco ainda que não surja o dever de pagar tributo (BECHO, 2015), como nas hipóteses de isenção e imunidade (artigos 14, 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, todos do CTN).¹¹⁹ Ademais, pelo descumprimento da obrigação acessória,

à quantificação da obrigação patrimonial, as sanções sujeitam-se ao princípio genérico da proporcionalidade; os tributos, ao princípio específico do não confisco. Costa (2017, p. 55) aduz que “as normas imunizantes atingem tão somente a obrigação tributária (substancial), restando intactas as obrigações acessórias (deveres instrumentais tributários), assim como a relação jurídica sancionatória, que advém do não cumprimento da prestação objeto das duas primeiras.”. Schoueri (2019, p. 512) sustenta que “o legislador complementar não quis que o dever [da obrigação acessória] assim surgido se submetesse ao Princípio da Legalidade tributária, fundamentando que está no fato de que não há, nesse caso, instituição ou aumento do tributo.”

118 Em sentido contrário, Morando (2010) entende que, por acarretar ônus financeiro aos seus destinatários, as obrigações acessórias ostentam conteúdo patrimonial.

119 “Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Resolução dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são, exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

[...]

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

o § 3º do art. 113 do CTN prescreve o sancionamento com multa, esta sim com caráter patrimonial.

Nesse quadro, a transação tributária, na condição de acordo que visa à extinção do litígio e à conseqüente extinção da obrigação, colhe apenas a principal, de natureza pecuniária. Compreende somente o tributo e/ou a multa veiculados no crédito tributário, o qual configura objeto material da convenção. Adianta-se, entretanto, que há distinção também na disciplina do regime jurídico da transação quanto à parcela referente ao tributo e àquela concernente à multa.¹²⁰

Por último, ainda que desejável, o art. 156 do CTN¹²¹ não autorizou transigir acerca das obrigações acessórias, a qual não ostenta natureza patrimonial. Isso, contudo, não impede de a transação acerca do crédito fiscal envolver aspectos relacionados a obrigações acessórias.

5.2.1. O DESENVOLVIMENTO DA OBRIGAÇÃO

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente. [...]

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.” (BRASIL, 1966).

120Cf. Seção 6, Subseção 6.3, acerca dos motivos da transação tributária.

121 “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

III - a transação; [...]” (BRASIL, 1966).

TRIBUTÁRIA PRINCIPAL

A obrigação jurídica tributária principal, de caráter patrimonial, estabelecida entre sujeito ativo (Fisco) e sujeito passivo (contribuinte e/ou responsável), nasce a partir da ocorrência do fato gerador tributário (tributo) ou do descumprimento de dever instrumental (multa), já com a finalidade de extinguir-se, ordinariamente pelo pagamento.

O nascimento do tributo está integralmente regulado por lei, configurando fato jurídico em sentido estrito; o seu desenvolvimento demanda certos direitos e deveres jurídicos por parte do Fisco e do sujeito passivo tributário, os quais estão prescritos na legislação tributária; e a sua extinção ocorre por fato jurídico (em sentido amplo), elencado no art. 156 do CTN.

Na fase de desenvolvimento do vínculo obrigacional tributário, para alguns tributos se impõe, por determinação legal, a realização do lançamento, cujo conceito tomamos emprestado do Professor Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 393):

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.

O lançamento tributário configura ato jurídico de competência pri-

vativa do Fisco (art. 142 do CTN).¹²² No entanto, em algumas oportunidades a lei prescreve ao sujeito passivo esse dever de confeccionar a norma individual e concreta que delimita a obrigação tributária, a quem incumbe calcular e adimplir a prestação (CARVALHO, 2017).¹²³

O produto final das atividades desenvolvidas pelo Fisco e, em algumas hipóteses, pelo particular, introduz no direito enunciados prescritivos (CARVALHO, 2017). Os comandos impõem a obrigação tributária principal, declarando a adequação do fato gerador tributário à regra-matriz de incidência e prescrevendo o dever de pagar tributo.

Ademais, o § 3º do art. 113 do CTN prescreve a “conversão” da obrigação acessória em principal. Isso quer significar que o descumprimento dos deveres de colaboração configura hipótese de incidência da norma sancionadora, a qual impõe uma penalidade pecuniária (multa), igualmente veiculada no crédito (auto de infração).

Nesse quadro, o crédito tributário somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa e/ou excluída, nos casos prescritos pelo Código (art. 141 do CTN).¹²⁴ Ao final, o requisito da transitoriedade impõe que a obrigação persista somente até quando

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” (BRASIL, 1966).

123 Nesse sentido, a Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça: “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer providência por parte do Fisco”.

124“Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.” (BRASIL, 1966).

ocorra o fato jurídico que tenha força para extingui-la, exonerando o devedor da relação creditícia do poder jurídico do credor.

5.2.2. OS ATOS DE EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL

Os suportes fáticos taxativamente dispostos em lei de que resulta a liberação do devedor do vínculo obrigacional, fazendo desaparecer o crédito, constituem as causas extintivas da obrigação jurídica. Em matéria tributária, essas causas estão submetidas à reserva legal (art. 97, VI,¹²⁵ c/c art. 141, ambos do CTN), atualmente com elenco previsto no art. 156 do CTN.¹²⁶ Transcreve-se o mencionado dispositivo:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

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

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

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

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condi-

125 “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; [...]” (BRASIL, 1966).

126 Alcides Jorge Costa (1991) alerta que esse rol não é taxativo, citando a confusão como causa extintiva da obrigação tributária referente à herança vacante.

ções estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)
(Vide Lei nº 13.259, de 2016)

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

A extinção da obrigação tributária ocorre normalmente pelo pagamento, isto é, pela entrega, aos cofres públicos, de certa quantia de dinheiro (art. 3º do CTN),¹²⁷ o que configura ato jurídico em sentido estrito, cujas disposições do Código Tributário Nacional devem ser integradas pelas normas privadas (COSTA, 1991). Contudo, conforme se constrói da leitura do art. 156, há formas outras de extinção da obrigação sem necessariamente haver satisfação do crédito tributário.

Especificamente sobre o objeto de nosso estudo, o acordo de transação produz norma jurídica individual e concreta, que tem o condão de alterar o programa de extinção da obrigação tributária previsto inicialmente na norma concreta e individual introduzida pelo lançamento ou pela atividade do particular, alterando o suporte fático que produz o efeito extintivo do crédito tributário.¹²⁸

127“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, 1966).

128Na doutrina civilista, Maria Helena Diniz (2019a, p. 31) discorre acerca da criação de norma jurídica pelo contrato: “[...] O contrato constitui uma espécie de negócio jurídico, de natureza bilateral ou plurilateral, dependendo, para a sua formação, do encontro da vontade das partes, por ser ato regulamentador de interesses privados. Deveras, a essência do negócio jurídico é a autorregulamentação dos interesses particulares, reconhecida pela ordem jurídica, que lhe dá força criativa. Num contrato, as partes contratantes acordam que se devem conduzir de determinado modo, uma em face da outra, combinando seus interesses, constituindo, modificando ou extinguindo obrigações. [...] Seu efeito é a criação, modificação ou extinção de direitos e obrigações, ou melhor, de vínculos jurídicos de caráter patrimonial. Portanto, o contrato, como negócio jurídico, é um fato criador de direito, ou melhor, de norma jurídica individual, pois as partes contratantes acordam que se devem conduzir de determinada maneira, uma em face da outra. A norma jurídica negocialmente criada, que não estatui sanção, mas uma conduta cuja conduta oposta é pressuposto da sanção imposta pela norma jurídica geral, não é norma jurídica autônoma. Ela somente será jurídica em combinação com normas gerais estatuidoras de sanções. É uma norma

Nesse sentido, a elucidativa lição de Dacomo (2008, p. 101-102):

Em termos analíticos, o “ato de transação” contém os enunciados necessários e suficientes para construirmos uma norma individual e concreta, em cujos antecedentes vêm relatados:

- 1) o fato da existência da dívida;
- 2) o fato do acordo (concessões mútuas entre credor e devedor).
E, nos consequentes,
- 3) uma relação de pagamento que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo e/ou;
- 4) uma relação de remissão que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo e/ou;
- 5) uma relação de anistia que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo.

Portanto, estamos propondo entender a transação como uma norma individual e concreta.

Sob a perspectiva dinâmica da relação jurídica originada pelo acordo, a transação pode ser analisada como um “processo”, compondo-se das seguintes fases: o seu (i) nascimento decorre de um negócio jurídico bilateral, o seu (ii) desenvolvimento se dá pelo cumprimento dos deveres e direitos atribuídos aos sujeitos e a sua (iii) extinção ocorre em função dos fatos estabelecidos no programa do acordo.

Alguns autores têm destacado esse feito processual da transação.¹²⁹ Essa concepção vai ao encontro do enunciado do art. 171 do

jurídica individual, pois mediante o contrato estabelecem-se, em regra, obrigações e direitos apenas para os contraentes, embora se possa admitir contrato em favor de terceiro, impondo deveres e conferindo direitos a pessoa que não participou na produção do negócio jurídico, porém seu conteúdo deve ser sempre querido pelos contratantes.”

129Nesse sentido, Coêlho (2018, p. 634) aduz que: “Transacionar não é pagar; é operar para possibilitar o pagar. É *modus faciendi*, tem feito processual, preparatório do pagamento. Por meio de uma transação, muita vez ocorre pagamento em moeda consorciado a pagamento por compen-

CTN, que autoriza acordo que “importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário” (grifos nossos). O verbo destacado dá essa tônica de transação como meio para atingir certa finalidade, qual seja, o fim do litígio e a consequente extinção do crédito.

Além disso, pode-se analisar esse fenômeno da transação sob uma perspectiva macroscópica: a extinção da relação jurídica instituída pelo acordo transacional pelo adimplemento do seu programa configura o suporte fático da hipótese de incidência da norma enunciada no art. 156, inc. III, do CTN,¹³⁰ a qual produz o efeito de extinguir a obrigação tributária.

5.3. A NATUREZA DO ATO DE TRANSIGIR

No presente item, investigamos a classificação do suporte fático da transação em matéria tributária. Nessa tarefa, analisamos as características do fato descrito na hipótese da norma jurídica de estrutura a partir da teoria do fato jurídico. O entendimento acerca da natureza jurídica do ato que dá origem à norma transacional delimita o regime jurídico aplicável, permitindo a adequada abordagem dos seus pressupostos e efeitos.

A doutrina diverge acerca da natureza jurídica do fato da transação tributária, havendo basicamente duas correntes. Há autores que entendem se tratar de ato jurídico administrativo, ainda que do-

sação, a aplicação de remissões e anistias, ou mesmo a dação em pagamento de coisa diversa do dinheiro.” Igualmente, o Professor Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 454): “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 sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo. Tão singela meditação já compromete o instituto como forma extintiva de obrigações.”

130 “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

III - a transação; [...].” (BRASIL, 1966).

tado de consenso na sua formação.¹³¹ Outros juristas, mormente seguindo parâmetros conceituais da doutrina civilista, entendem que se trata de negócio jurídico contratual, notadamente em função da necessidade de justaposição de vontades para a sua existência.

A seguir, apresentamos análises de juristas estrangeiros e nacionais que se debruçaram sobre o tema das convenções de Direito Público, destacando o objeto do nosso estudo.

José Casalta Nabais (1994), em relevante obra sobre “contratos fiscais”, registra que o contrato de Direito Público goza de ampla aceitação no sistema civil law. O avanço dogmático experimentado no Século XX fundamentou a adoção da forma contratual como *numerus apertus*, inclusive passando da intervenção do Estado nos campos econômico e social para domínios marcados pela atuação unilateral, como o direito fiscal.

Entende o jurista que, no Direito lusitano, o Fisco pode atuar mediante contrato, desde que não seja vedado pelo direito.¹³² Nesse quadro, excetua-se a celebração de contrato somente quando a lei impor a forma unilateral ou nas hipóteses em que contrariar os princípios democrático e da igualdade ou o interesse coletivo não autorizar a atuação discricionária. Em tese, cabe contrato mesmo diante de poder de autoridade ou de atuação vinculada (NABAIS, 1994).

O autor distingue os verdadeiros contratos fiscais dos falsos. Estes (i) ou são contratos de Direito Privado com efeito fiscal (“contra-

131 Cf. Nabais (1994) e Serrano (1998) acerca dos argumentos negacionistas do contrato de Direito Público.

132 Sobre o Direito alemão, no mesmo sentido, Tipke e Lang (2008) discorrem acerca do princípio da legalidade, defendendo que a Administração Fiscal pode celebrar contratos em vez de ato administrativo, quando a lei for omissa quanto à forma do ato, importando que o seu conteúdo seja conforme à lei. Acrescentam que a jurisprudência alemã, com amparo na boa-fé, aceita o chamado “entendimento fático”, o qual consiste em verdadeiro contrato de Direito Público com vinculação das partes (TIPKE; LANG, 2008, p. 244).

tos de mera incidência fiscal”) – incluindo o negócio indireto fiscal, a simulação fiscal e o mandato fiscal – (ii) ou configuram situações de colaboração do particular que desemboca em atos unilaterais do Fisco (“contratos fiscais aparentes”) – incluindo a avaliação a forfait da matéria coletável, do Direito francês, e a concordata tributária, do Direito italiano (NABAIS, 1994, p. 86-103).

Os verdadeiros contratos, segundo José Casalta Nabais (1994) têm por objeto criar, modificar ou extinguir relações de direito fiscal, substancial ou formal. Vislumbram-se os relativos (i) à determinação da matéria coletável – incluindo (i.a) as avenças portuguesas, (i.b) as transações fiscais alemãs e francesas e (i.c) os convênios fiscais espanhóis de fixação de cotas e de avaliações globais –, (ii) à concessão a particulares da cobrança de impostos, com pouca ocorrência no Estado Moderno, e (iii) à atribuição de desagrvamentos fiscais e benefícios fiscais, muito comuns na Alemanha, Áustria e Suíça.

Enfim, Nabais (1994, p. 108) concebe as transações fiscais como verdadeiros contratos fiscais, assim definindo aquela figura:

b) As transações fiscais. Por vezes, admitem-se, no decurso do procedimento tributário, acordos relativos à prestação tributária – relativos à sua determinação ou mesmo relativos à sua exigibilidade – cuja causa-função é prevenir ou terminar um litígio através de concessões recíprocas (*aliquid datum e aliquid retentum da questão controvertida*). Trata-se das transações fiscais que alguma doutrina aceita nos casos excepcionais em que a lei concede à Administração fiscal faculdades de flexibilização da prestação tributária.

Outra ilustre estudiosa do assunto, María Luisa González-Cuéllar Serrano (1998), sustenta a natureza contratual da transação fiscal.

Defende a jurista espanhola que atualmente já não se podem

rechaçar os ajustes entre a Administração e o contribuinte. Refuta doutrina de Otto Mayer, quem reputava impossível contratos de Direito Público, em função da desigualdade das partes e da ausência de vontade da Administração, reconhecendo apenas atos administrativos de submissão. Afirma a importância do entendimento de W. Jellinek, quem aceitava a maior relevância do consenso no Direito Público, mas o classificava como ato administrativo bilateral, o qual foi abordado por E. Forsthoff como ato administrativo carecido de colaboração. Informa que G. Miele rompeu com essa doutrina, aceitando os contratos de Direito Público entre a Administração e os particulares.

Sustenta a autora que ocorre atuação administrativa pela forma contratual quando a conjugação da vontade das partes configura a base vinculante do ato, independentemente de seus pressupostos ou de seus efeitos. Diversamente, nos atos administrativos, como ocorre nos atos carecidos de colaboração e nos atos-condição, há dois atos de vontade independentes, cuja declaração não tem efeito vinculante (SERRANO, 1998).

Nesse quadro, a autora identifica no término transacional de procedimentos tributários um contrato, pois há emissão conjugada de vontades, com igualdade e dirigida à vinculação das partes; de Direito Público, porque tem por objeto uma relação jurídica tributária; e de subordinação, pois o Fisco atua na condição de garantidor do interesse público, o que em princípio lhe confere exercício unilateral da função pública e influi no regime contratual (SERRANO, 1998).

Serrano (1998) elenca os negócios jurídicos de fixação ou declarativos, os quais visam à autocomposição de conflito de maneira vinculante, reunindo os unilaterais – reconhecimento e renúncia – e bilaterais – mediação, conciliação e transação. Assenta que a transação fiscal tem por notas essenciais a concorrência de vontades, o que indica o caráter contratual; o seu motivo reside na

controvérsia, sem o que configuraria contrato de intercâmbio; e a sua finalidade consiste em dar fim ao litígio, pela autocomposição sem intervenção de terceiro.

Compulsando o direito nacional, Carlos Victor Muzzi Filho (2013) discorre acerca do consentimento do contribuinte no direito tributário.

Muzzi Filho (2013) distingue ato administrativo – o qual consiste em declaração unilateral do Fisco – do contrato administrativo – o qual exige a manifestação de vontades em pé de igualdade para a sua própria formação. Situa em zona intermediária atos administrativos negociais ou carecidos de colaboração, nos quais a vontade do indivíduo concorre como condição de validade ou de eficácia do ato.

O autor (2013) defende a possibilidade de a Administração Pública praticar atos jurídicos negociais ou contratos administrativos no direito nacional, desde que não haja vedação legal à sua celebração. Isso se deve à reduzida diferenciação do regime jurídico entre atos e contratos administrativos – quanto a pressupostos, efeitos e nulidades, etc. – e pelo fato de que refletem apenas diferença da intensidade da participação do administrado.

Nesse quadro, o autor constata a participação da vontade do contribuinte na seara tributária, vedada a hipótese extrema de pagar ou não tributo, com menor – comumente aderindo ao regime de tributação – ou maior intensidade, a ponto de determinar o conteúdo da obrigação tributária – no caso de isenção condicionada/contratual (MUZZI FILHO, 2013).

Acerca da transação, Muzzi Filho (2013), não obstante a divergência doutrinária, explicita o entendimento pela sua natureza contratual, justamente em função da relevância da manifestação de vontade do contribuinte, aplicando-lhe a proteção decorrente desse regime jurídico, e não o regime dos atos unilaterais da Administração Pública (MUZZI FILHO, 2013).

Em outro excelente estudo, Victor Borges Polizelli (2013) reúne sob a categoria genérica de “contratos fiscais” diversas modalidades de consenso obtidas entre o Fisco e contribuinte para a produção de efeitos jurídicos. Identifica-os pelos seguintes requisitos: controvérsia acerca da aplicação da lei; conformidade com o sistema jurídico, bastando que haja ausência de proibição; manifestação volitiva voltada a pôr termo ao conflito, superando a dúvida; vinculação das partes pelo consenso, obstando o direito de impugnar e de revisar a solução dada; e a devida publicidade, pela necessidade de conferir isonomia.

Polizelli (2013) constata a possibilidade de haver, no direito pátrio, “contratos fiscais” com natureza jurídica (i) contratual, como no caso das isenções sujeitas a contraprestações, ou (ii) de ato administrativo (participativo), quando a vontade do particular seja seu pressuposto de validade ou de eficácia, devendo ser adotada essa forma quando a lei expressamente determine, citando como exemplos os acordos de fixação que precedem o lançamento, os regimes fiscais substitutivos e as soluções de consulta.

Nesse caminho, o autor (2013) adota como critério para classificar o “contrato fiscal” – em contrato ou ato administrativo – a exigência legal da forma: se expressamente exigir ato administrativo, deve assim ser reputado; se omissa a norma, prevalece a natureza contratual. Especificamente quanto à transação, ele a define como ato administrativo participativo, considerando que “o Fisco não tem opção entre praticar o ato administrativo ou celebrar o contrato”. Logo, “[u]m ato administrativo haverá de existir e este se munirá do contrato antes celebrado pelas partes” (POLIZELLI, 2013, p. 276).

Ocorre que, para conhecer a natureza do ato de transigir, na esteira das lições de Serrano (1998), é necessário compreender o seu suporte fático. Situar o pressuposto de fato como ato jurídico ou como contrato depende da análise do sentido das vontades de cada

parte interveniente.¹³³ Para tanto, partimos das lições pertinentes à teoria do fato jurídico, assim conceituado por Betti (2003, p. 18):

Fatos jurídicos são, portanto, aqueles fatos a que o direito atribui **relevância** jurídica, no sentido de **mudar** as situações anteriores a eles e de configurar novas situações, a que correspondem novas qualificações jurídicas. O esquema lógico do fato jurídico, reduzido à expressão mais simples, obtém-se estudando-o como um fato dotado de certos requisitos pressupostos pela norma, o qual incide sobre uma situação **preexistente (inicial)** e a transforma numa situação **nova (final)**, de modo a constituir, modificar ou extinguir poderes e vínculos, ou qualificações e posições jurídicas. (Grifos no original).

Os fatos jurídicos podem ser classificados segundo são valorados pelo direito positivo.

Primeiro, analisando-se exclusivamente o teor da hipótese da norma, os fatos jurídicos (em sentido amplo) podem ser distinguidos entre (i) atos jurídicos e (ii) fatos jurídicos em sentido estrito, respectivamente em função da relevância que o direito atribui ou não à consciência e à vontade na conduta do agente (BETTI, 2003).

Se a norma, considerando o comportamento previsto, valoriza a consciência e a vontade que normalmente o impulsiona, o fato qualifica-se como ato jurídico. Diversamente, configura fato jurídico em sentido estrito quando a lei considera apenas o fenômeno natural, sem valorar a eventual concorrência da vontade do agente (BETTI, 2003).

133Serrano (1998, p. 58): “En consecuencia, será el criterio de la voluntad jurídica de vincularse el que habrá de utilizarse para delimitar, en primer lugar, el contrato de aquellas figuras que constituyen meras actuaciones administrativas sin intención de vincularse (por ejemplo, las consultas no vinculantes, los pactos o las meras informaciones). En segundo lugar, dentro de las instituciones que sí persiguen la creación de una obligación para la autoridad, habrá que examinar si ésta nace de la voluntad unilateral de la Administración (acto administrativo) o, por el contrario, de la conjunción de su voluntad con la del particular, respecto al cual también se origina una vinculación.”

Segundo, cotejando a hipótese em face do conseqüente da norma, o direito pode posicionar-se diante dos vários comportamentos humanos selecionados, valorando-os positiva ou negativamente. Conforme aprove ou desaprove a conduta, a regulamentação pode favorecê-la ou sancioná-la, qualificando-a como lícita ou ilícita, respectivamente (BETTI, 2003).

Na categoria dos atos jurídicos lícitos encontram-se os negócios jurídicos. O direito, ao considerar a *fattispecie* negocial, assim pode se posicionar: (a) ou a tem por indiferente, ao não lhe considerar para efeito de aprovação ou reprovação; (b) ou a sanciona, caso em que se estará diante de ato jurídico ilícito; ou (c) a tutela, hipótese em que configurado um negócio jurídico (BETTI, 2003).

Betti (2003, p. 76) sintetiza a *fattispecie* do negócio jurídico:

É que aqui, diferentemente do que acontece noutros casos, a *fattispecie*, a que a norma refere o efeito jurídico, contém já, ela própria, a **enunciação ou a aplicação de um preceito**, a observar na interferência de diversas esferas de interesses: preceito que a ordem jurídica valoriza segundo seu soberano critério de apreciação, e traduz em relação jurídica, com as restrições e as modificações que considera oportunas. Efetivamente, com o negócio jurídico, os particulares dispõem, para o futuro, um regulamento que disciplina interesses de cada um deles, nas suas recíprocas relações. Ora, ao fazê-lo, eles podem estar **tomando posição** em face de um regulamento da mesma matéria ou de outra matéria afim, estabelecido por normas legais: isso é, podem adotá-lo, ou podem, pelo contrário, repudiá-lo, ou modificá-lo (art. 1.340 § 7). (Grifos no original).

Ocorre que já se objetou a possibilidade de celebração de contratos administrativos, ou negócios jurídicos bilaterais, pela Administração Pública. Essa objeção ocorre comumente com fundamento numa teoria objetiva, a qual reputava impossível distinguir entre atos jurídicos e negócios jurídicos com fundamento somente

no elemento volitivo, considerando que em ambas as situações a norma jurídica o valora (DINIZ, 2019c).

Pela teoria objetiva, por outro lado, essa distinção deve ser feita pelo elemento objetivo, qual seja a possibilidade ou não de autorregulamento. Nessa lógica, o negócio jurídico enseja a possibilidade de as partes selecionarem efeitos jurídicos, enquanto no ato jurídico estrito não é possível o autorregramento, pois a lei prescreve os efeitos consequentes (DINIZ, 2019c).

Contudo, essa ideia esbarra no fato de que, no plano do Direito Público, existem normas que dão configuração diversa aos efeitos dos atos jurídicos. Obviamente, as espécies de Direito Público ganham conteúdo próprio do regime jurídico pertinente (administrativo, tributário, processual), em especial em função da aplicação dos princípios da legalidade e isonomia, em vez da máxima da autonomia da vontade privada (MELLO, 2019).

Em essência, porém, tais atos não diferem daqueles de Direito Privado, podendo configurar atos jurídicos *stricto sensu* ou negócios jurídicos. Vejamos as elucidativas lições de Marcos Bernardes de Mello (2019, p. 224):

[...] (b) Na sua regência pelo princípio da legalidade, ao contrário do princípio do autorregramento (autonomia) da vontade, vigente no direito privado. Mesmo quando há discricionariedade, nos negócios jurídicos a administração não tem liberdade negocial, uma vez que somente podem ser praticados nos limites definidos pela lei. O princípio da legalidade os preside. A discricionariedade se prende ao aspecto da oportunidade de praticar o ato, não em relação ao ato em si e ao seu conteúdo. O poder público manifesta o seu poder de autorregramento através da legislação, não como o particular, que tem liberdade de contratar.

Apesar disso, essas peculiaridades não lhes transmudam a essência, pois constituem, na realidade, elementos completantes ou mesmo complementares do suporte fático dos atos jurídicos. Assim, por

exemplo, no plano do direito privado, fala-se na capacidade do agente como pressuposto de validade (= elemento complementar) do negócio jurídico, enquanto no campo do direito público esse pressuposto é denominado competência do agente público (= autoridade). No que respeita à forma, no direito público o ato é sempre solene (no sentido de que se exige sempre solenidade; pelo menos a forma escrita); no direito privado a regra é a liberdade quanto à forma, apesar das exceções. (Grifos no original).

Nesse compasso, o Fisco e o contribuinte estão submetidos à lei, somente podendo contratar na margem permitida pela norma. De todo modo, eventual cláusula exorbitante acerca da possibilidade de revogação administrativa não lhe retira a natureza contratual, inclusive assemelhando-se à cláusula privada da exceção do contrato não cumprido (POLIZELLI, 2013).

Do ponto de vista puramente subjetivo, Polizelli (2013) descreve que se objetiva que não haveria propriamente vontade do Fisco na celebração do ato. Porém, a vontade do Fisco encontra-se presente na margem de discricionariedade autorizada pela lei, dirigida ao atendimento do interesse coletivo. Essa vontade administrativa decorre da vontade positivada na lei e consiste na “escolha feita, com lastro nos referenciais de eficiência, pelo administrador, ou seja, a valoração, muitas vezes até predominantemente técnica, feita pelos órgãos da Administração” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 242).

Ainda do ponto de vista subjetivo, objetiva-se inexistir igualdade jurídica entre as partes, considerando que o Direito Público disciplina relações de subordinação. Entretanto, a igualdade necessária para configurar um negócio jurídico diz respeito às vontades bastantes para a constituição e a manutenção do contrato, “o qual assim deve a sua existência e o seu poder vinculativo em igualdade (isto é, com igual peso jurídico) a cada uma das partes

contratantes” (NABAIS, 1994, p. 23, grifo no original).

Assim, a igualdade que se deve cogitar não é fática, sob pena de não se atribuir natureza de negócio jurídico a pactos privados de adesão. Essa igualdade é jurídica e refere-se ao poder vinculativo da manifestação de vontade de cada sujeito, considerando que ambas são juridicamente iguais para formação e manutenção do vínculo. Vejamos o esclarecimento de Batista Júnior (2007, p. 240) sobre as vontades que compõem o acordo de transação administrativa:

Em um contrato, tal como forjado pelo Direito Privado, comparecem pelo menos dois interesses que expressam duas vontades antagônicas, mas conciliáveis: uma vontade do administrado, que possui toda uma “intimidade”, e que é estudada pelo Direito Privado, e uma “vontade administrativa” moldada pelo Direito Administrativo.

Ainda sob a dimensão subjetiva, outra distinção se faz entre os negócios jurídicos e os atos jurídicos sentido estrito: a vontade naqueles merece investigação mais percuciente, considerando que a sua mácula torna o ajuste juridicamente defeituoso, enquanto “vícios de vontade são quase irrelevantes nos atos jurídicos stricto sensu, porque a intenção da parte situa-se em plano secundário” (DINIZ, 2019c, p. 486).

Nesse quadro, não resta dúvida de que a transação tributária configura negócio jurídico bilateral. Logo, é fato jurídico em sentido amplo, pois o direito a reconhece e lhe confere efeitos dessa ordem; é ato jurídico (em sentido amplo) lícito, pois a vontade manifestada é considerada pela lei para produzir os efeitos desejados; é negócio jurídico, porquanto essencial a justaposição de vontades das pessoas para sua existência; e é bilateral, levando em conta o fato de que as partes (credor e devedor) situam-se em polos de interesses distintos.

Em sendo negócio jurídico, diferencia-se do ato jurídico stricto sensu por diversas razões. Do ponto de vista objetivo, não obstante a reduzida margem de atuação discricionária do Fisco e do contribuinte, é possível escolher o autorregulamento a que ficará sujeita a extinção do crédito tributário. Do ponto de vista subjetivo, o acordo pressupõe a manifestação de vontades em igualdade do Fisco e do contribuinte para a sua formação, regendo-se aquela pelo Direito Administrativo e essa última pelo Direito Privado, inclusive quanto ao regime de nulidade dos atos administrativos em geral e dos vícios do consentimento, respectivamente.

Ainda que ao final do procedimento sejam editados os atos administrativos necessários à efetivação do acordado, isso não desnatura a natureza do contrato que vinculou esses atos de execução. Dito diretamente, não se pode adotar a natureza dos atos que implementam o acordo como sendo as do próprio contrato de transação, para afirmar que se trata de mero pressuposto de validade ou de eficácia do “ato final do procedimento”.

O direito nacional expressamente admite “contrato” entre o Fisco e contribuinte, como ocorre com a disciplina da isenção tributária.¹³⁴ Essa pode ser concedida mediante negócio jurídico bilateral, que se aperfeiçoa pela manifestação de vontades de pessoas situadas em polos de interesses distintos. Nesses termos, a isenção pode ser formalizada discricionariamente mediante ato administrativo ou contrato, na forma da legislação vigente (POLIZELLI, 2013).

134 “Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

[...]

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.” (BRASIL, 1966).

Enfim, negar a essência de negócio jurídico da transação tributária para caracterizá-la como ato administrativo ou significa o retorno à antiga teoria da impossibilidade de contratos de Direito Público ou se presta a aplicar indistintamente a classificação dos atos administrativos bilaterais, negociais e/ou carecidos de colaboração. Em sentido contrário, identificamos na transação verdadeiro contrato, o que vem ao encontro da precisa definição de Grillo (2012, p. 281):

A transação tributária define-se como negócio jurídico administrativo, celebrado entre sujeito ativo e passivo de uma determinada relação jurídica tributária controvertida, que, nos termos e condições estabelecidos pela lei, mediante manifestação expressa de suas respectivas vontades, avençam em relação aos seus interesses contrapostos, por meio de concessões mútuas, resultando na extinção do litígio em face do adimplemento do crédito tributário correlato.

Exposto o entendimento, passamos a analisar as correntes doutrinárias mormente defendidas no Brasil.

5.3.1. A NATUREZA CONTRATUAL DA TRANSAÇÃO

Foi observado que a transação configura negócio jurídico bilateral. Essa concepção é adotada no direito pátrio, por exemplo, por Batista Júnior (2007), Fernanda Drummond Parisi (2016) e Helena Marques Junqueira (2009).

No presente estudo, assim como o fazem José Casalta Nabais

(1994)¹³⁵ e María Luisa González-Cuéllar Serrano (1998),¹³⁶ adotamos a premissa de que o conceito de contrato é comum a todos os ramos jurídicos. Por isso, vejamos lição de Maria Helena Diniz (2019a, p. 32) ao conceituar o contrato:

Ante o exposto, poder-se-á dizer que contrato é o acordo de duas ou mais vontades, na conformidade da ordem jurídica, destinado a estabelecer uma regulamentação de interesses entre as partes, como escopo de adquirir, modificar ou extinguir relações jurídicas de natureza patrimonial.

O conceito evidencia os elementos do contrato: (i) estrutural, calcado na necessária “fusão de duas ou mais vontades contrapostas”, não bastando a mera “soma de dois ou mais negócios unilaterais”, o que impede qualquer das partes de “alterar unilateralmente o que foi avençado”; e (ii) o funcional, qual seja a composição de

135 Nabais (1994, p. 12) explica: “Refira-se, desde já, que o conceito (figura, categoria) contrato é aqui utilizado por nós como um superconceito que, não obstante ter sido historicamente elaborado e consolidado no direito privado (maxime, no direito civil), constitui presentemente patrimônio comum de toda a ciência jurídica, não pertencendo assim exclusivamente ao direito privado ou ao direito público, e com o sentido amplo que o reconduz ao negócio jurídico bilateral: isto é, todo o acordo de vontades que produz efeitos jurídicos. Daí que, à semelhança do que acontece no nosso Código Civil utilizemos indistintamente para designar essa figura as expressões contrato, pacto, convenção ou acordo, não procedendo assim a quaisquer distinções, mormente àquelas típicas do direito romano (em que as convenções se designam por contratos quando produtivas de obrigações civis e por pactos quando produtivas de obrigações naturais) ou do direito francês (que, com base no art. 1001.º do Code Civil, distingue os contratos que criam obrigações das convenções que modificam ou extinguem obrigações, ou criam, modificam ou extinguem direitos não obrigacionais).”

136 Para Serrano (1998, p. 46, grifos no original): “DÍEZ-PICAZO y PONCE DE LEÓN, L., Fundamentos... , cit., pp. 115 Y ss., distingue tres conceptos de contratos: A) El supraconcepto, aplicable a todos los campos jurídicos y cuya definición hemos recogido en el texto (en concreto DÍEZ-PICAZO expone el concepto legislativo de contrato como conjunción de las dos siguientes notas: a) Consentimiento común de dos o más personas, y b) Del contrato deriva siempre la creación de una obligación que tiene la fuerza de ley entre las partes); B) Un concepto de contrato limitado al Derecho privado, que comprende todos los negocios jurídicos bilaterales de Derecho privado y, en consecuencia, tanto los de Derecho patrimonial como los de Derecho de familia o de sucesiones; C) Por último, el concepto de contrato se limita a los negocios jurídicos bilaterales que inciden sobre relaciones jurídicas de naturaleza patrimonial (p. 89). También, LAUBADERE, A. de, *Traité théorique et pratique des contrats administratifs*, vol. 1, librairie générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1983, pp. 7 y ss.”

interesses divergentes – porém harmônicos – para constituir, modificar ou extinguir direitos e obrigações (DINIZ, 2019^a, p. 32-34).

Nesse quadro, a transação tributária configura verdadeiro contrato, pois, para a sua formação, é necessária a conjugação de vontades iguais, entre o Fisco e o contribuinte, as quais dirigem-se à composição da controvérsia e à vinculação do regramento para a extinção da obrigação, superando a situação litigiosa acerca de determinado crédito tributário.

Ocorre que alguns juristas se referem à transação como “acordo”.¹³⁷ Porém, acordos em sentido amplo apenas denotam que são “realizados por pessoas que agem em virtude de legitimações diferentes, ou seja, com base em posições diferentes, relativamente aos interesses em jogo, os quais lhe dão a aparência de partes diferentes [...]” (BETTI, 2003, p. 143, grifos no original).

Nesse compasso, esses negócios jurídicos plurilaterais (ou acordos em sentido amplo) podem ser classificados considerando a direção dos interesses envolvidos. Caso sejam opostos ou divergentes esses interesses, restará caracterizado o contrato; se forem paralelos ou convergentes, acordo em sentido estrito (BETTI, 2003).

Essa distinção decorre de concepção privatística, oriunda do Direito romano, que vem sendo relativizada pela concepção publicística do negócio jurídico, a qual considera que ajustes exigem convergência dos interesses para alcançar o seu fim. Não obstante, a adequada distinção entre as figuras, independente da denominação adotada pelo direito positivo, ainda guarda relevância para o regime jurídico a que se submete o pacto (BETTI, 2003).

Enfim, a transação pode ser concebida como acordo em sentido amplo, mas essa designação não indica especificamente sua

137Nesse sentido: Hugo de Brito Machado (2017) e José Eduardo Soares de Melo (2012).

natureza contratual.¹³⁸ A divergência de interesses entre Fisco, que busca a arrecadação do tributo, e o contribuinte, que almeja a redução do quantum e/ou a extinção da obrigação, encontram a convergência na solução da lide e na extinção do crédito tributário. Mas afirmar que se trata de “acordo” não evidencia que os interesses envolvidos na transação são opostos,¹³⁹ passando a impressão de que são paralelos.

Não obstante a distinção apresentada, além de outras trazidas pela doutrina,¹⁴⁰ uma vez evidenciada a natureza jurídica contratual da transação, no presente estudo empregamos os vocábulos acordo, contrato, ajuste, convenção, pacto, entre outros, como sinônimos.

5.3.2. A DOUTRINA QUE DEFENDE A NATUREZA DE ATO JURÍDICO

Há entendimento doutrinário pela natureza jurídica de ato administrativo de transação. Os principais fundamentos são a re-

138Serrano (1998, p. 54): “A pesar de ello, todavía gran parte de la doctrina y de la jurisprudencia tributaristas siguen utilizando el término ‘acuerdos’ o ‘convenios’ para designar los pactos relativos a la terminación convencional del procedimiento tributario, en una postura reacia a calificarlos según su verdadera naturaleza jurídica, que es la contractual. En nuestra opinión, para enfrentarse a los peligros que pueda suponer la utilización de la figura que analizamos y situarla en una realidad clara de seguridad jurídica es necesario aceptar su naturaleza jurídica, pues sólo así podremos estudiar los medios que el Derecho nos concede para hacer un uso satisfactorio y adecuado al ordenamiento jurídico.

Por lo tanto, al no poder seguir afirmándose que sea característica esencial del contrato la oposición de intereses entre las partes, la búsqueda de un objetivo común entre la Administración tributaria y el contribuyente (la fijación de los elementos inciertos de la obligación tributaria) no es esgrimible como argumento en contra de la naturaleza contractual de éstos.”

139Francesco Carnelutti (2004a, p. 271) entende pela natureza contratual da transação, “posto que os interesses que lhes determinam a operar se encontram em conflito” (grifo no original).

140Como lembra Batista Júnior (2008, p. 199-200), utiliza-se “convenção” para designar negócios jurídicos plurilaterais em geral e “pacto” para nomear as figuras desprovidas de sanção, como um acordo informal (“acordo de cavalheiros”) ou, modernamente, para referir-se a determinada cláusula acessória de um acordo.

duzida margem de discricionariedade conferida ao Fisco, a mera adesão pelo sujeito passivo da obrigação tributária e os efeitos unicamente extintivos determinados por lei.

Nessa perspectiva, Aliomar Baleeiro (2018, p. 1323) concebe a transação como “[a]to jurídico, porque modifica e extingue obrigações preexistentes, e não contrato, apesar de prestigiosas opiniões em contrário, porque não cria tais obrigações”. Nesse raciocínio, o mestre adota entendimento de doutrina civilista atualmente enfraquecida, pela qual contrato apenas modifica ou cria obrigações – e nunca as extingue –, restando à transação a qualificação de ato jurídico.

Embora reconheça que decorre do concurso de vontades entre o Fisco e o contribuinte, Heleno Taveira Torres (2008, p. 313) adota essa mesma orientação, acrescentando-lhe qualificação de “administrativo”, como segue:

No ato decisional do procedimento não há “contrato” entre o contribuinte e a Administração. O que se verifica é tão-só a ponência, no sistema jurídico, de uma norma individual e concreta, típico ato administrativo, por meio do qual o contribuinte chega à solução do litígio em concurso de vontade com a Administração.

Acerca dessa concepção, Dacomo (2008, p. 101) detalha as razões pertinentes, acrescentando ao ato administrativo a qualificação de “participativo”. Vejamos:

Portanto, estamos propondo entender a transação como uma norma individual e concreta.

Na esfera do direito público, essa norma individual e concreta será um ato administrativo. Mas uma espécie do gênero ato administrativo que terá a participação do contribuinte.

[...]

O ato administrativo participativo é uma espécie do gênero ato negocial,

cujos ‘[...] efeitos são queridos por ambas as partes [...]. É o caso da licença, autorização, admissão, permissão, nomeação, exoneração a pedido. São atos negociais, mas não são negócios jurídicos, porque os efeitos, embora pretendidos por ambas as partes, não são por elas livremente estipulados, mas decorrem da lei.’

[...]

No administrativo participativo encontram-se a Administração e o contribuinte, existindo, por fim, como definitiva, uma única manifestação de vontade administrativa.

No processo de formação do ato, cabe à Administração conjugar os interesses das partes para produzir a norma, que é a expressa no ato.

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

Essa classificação (de ato negocial) insere a transação na classe dos atos administrativos propriamente ditos, quais sejam, aqueles que emergem de uma “declaração de vontade da Administração, voltada para a obtenção de determinados efeitos jurídicos” (DI PIETRO, 2014, p. 232, grifo no original). Dentre eles, distinguem-se os dotados de imperatividade, que mormente impõem obrigações, e os atos negociais, que ordinariamente conferem direitos aos administrados, prescindindo de imperatividade.

Quanto aos atos administrativos negociais, deve-se fazer a pertinente distinção em face dos contratos administrativos:

Apenas não têm o atributo da imperatividade aqueles atos em que há uma coincidência entre a vontade da Administração e a do particular, ou seja, naquele tipo de ato em que a Administração não impõe deveres, mas confere direitos. É o que se dá nos chamados atos negociais, como a autorização, a permissão, a admissão. Em todos eles, a Administração, por ato unilateral, consente, em geral atendendo a pedido do interessado, que ele exerça certa atividade ou pratique determinado ato; não lhe im-

põe uma obrigação.

O contrato administrativo, ao contrário, ainda que as cláusulas regulamentares ou de serviço sejam fixadas unilateralmente, só vai aperfeiçoar-se se a outra parte der o seu assentimento; além disso, o contratado não é titular de mera faculdade outorgada pela Administração, como ocorre nos atos negociais, mas, ao contrário, assume direitos e obrigações perante o poder público contratante. Falta, nesse caso, às cláusulas fixadas unilateralmente pela Administração, a imperatividade que caracteriza os atos administrativos unilaterais, pois aquelas não têm, como estes últimos, a capacidade de impor obrigações ao particular, sem a sua manifestação de concordância.

Quer isto dizer que o fato de a Administração estabelecer unilateralmente as condições do ajuste não lhe retira a natureza contratual. Enquanto não se produz o acordo de vontades, nenhum efeito resulta do ato unilateral da Administração. (DI PIETRO, 2014, p. 266-267, grifo no original).

Precisamente, a distinção entre o contrato e o ato administrativo depende da análise da própria estrutura do suporte fático, mediante interpretação das normas aplicáveis. No contrato, a vontade do particular configura pressuposto de sua própria existência; no ato administrativo, a manifestação apenas constitui requisito de validade – como um requerimento – ou de eficácia – como um consentimento – da situação jurídico-administrativa (CORREIA, 2013).

Nesse quadro, a transação não configura mero ato jurídico, ainda que sob a designação de “ato negocial”. Isso porque, nesses casos, pode haver coincidência da vontade do particular com a do Fisco, mas aquela não se situa somente no plano da validade ou da eficácia da relação jurídica. O ajuste não prescinde, no plano da existência, de manifestação volitiva convergente da Administração e do administrado para se aperfeiçoar.

Por último, é de se esclarecer que a designação genérica de “ato administrativo” não destaca o acordo de vontades imprescindível.

dível ao aperfeiçoamento da transação, além de causar confusão.

6. OS PRESSUPOSTOS DO ACORDO DE TRANSAÇÃO

Definida a natureza do fato jurídico da transação como negócio jurídico bilateral contratual, devem-se analisar os seus pressupostos da validade e eficácia, especialmente a partir do art. 104 do Código Civil.¹⁴¹

São elementos do negócio jurídico, (a) os essenciais, incluindo (a.1) os gerais, quais sejam, (a.1.1) a capacidade do agente, (a.1.2) o objeto lícito, possível e determinável, e (a.1.3) o consentimento, e (a.2) o particular, referente à forma; (b) os naturais, acerca dos efeitos do negócio, previstos no próprio sistema jurídico; e (c) os acidentais, incluindo termos, condições ou encargos (DINIZ, 2019c).

O objeto material da avença é a disposição sobre o adimplemento do crédito tributário. Desse modo, a transação veicula cláusulas pertinentes à arrecadação da obrigação fiscal, o que encontra disciplina no regime tributário administrativo,¹⁴² sem prejuízo da observância das normas tributárias substanciais e processuais.

141 “Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei.” (BRASIL, 2002a).

142 Nossa metodologia se serve daquela mesma empregada por Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 393) para estudar o lançamento tributário: “Aplicando-se as lições dogmáticas existentes sobre a organização e as potencialidades jurídicas do ato administrativo ao instituto do lançamento teremos condições de compreendê-lo em tópicos que se mantêm obscuros até hoje, justamente pela ausência de instrumental científico idôneo e eficiente. O instrumento a que nos referimos é a teoria dos atos administrativos. Com efeito, a visualização jurídica do lançamento como ato administrativo abre perspectivas riquíssimas à pesquisa do assunto, possibilitando admirável ingresso nas profundezas do instituto, campo em que o cientista descobrirá, certamente, caminhos novos para a solução das intermináveis testilhas acadêmicas que vêm afligindo tributaristas nacionais, impotentes ante a necessidade de narrar algumas das consequências práticas que o lançamento produz.”

Nessa lógica, além daqueles requisitos enumerados pelo Código Civil, esse contrato também deve observar os pressupostos do ato administrativo, elencados na Lei Federal nº 4.717, de 1965.¹⁴³ Por outras palavras, afora a competência (capacidade), o objeto e a forma, a avença deve observar a finalidade e o motivo prescritos em lei, consoante enuncia Nadja Araujo (2009, p. 66):

A validade desta autorização para transacionar em litígio tributário decorre de sua formação com base na estrutura indicada no Art. 171, CTN. Assim, a autoridade administrativa designada (competência) na lei de permissão e condicionamento, estando configurado um litígio sobre crédito tributário já constituído (motivo), tendo em vista a determinação de pretensões processualizadas e extinção do crédito (finalidade), exerce um juízo de conveniência e oportunidade (objeto) para autorizar e delimitar (forma) a realização de acordos com concessões mútuas entre os sujeitos tributários.

A seguir, analisamos os pressupostos do ajuste transacional a partir da norma de estrutura constante do art. 171 do CTN.

143“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de: a) incompetência; b) vício de forma; c) ilegalidade do objeto; d) inexistência dos motivos; e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas: a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou; b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato; c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo; d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido; e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.” (BRASIL, 1965).

6.1. SUJEITOS

Segundo o art. 171 do CTN, a “lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação” (grifos nossos). Com isso, apenas os sujeitos ativo e passivo da obrigação podem transigir acerca do crédito tributário sob litígio. Os pactos privados acerca do adimplemento de tributos não produzem efeitos quanto à legitimação para transigir, a qual pertence apenas aos sujeitos legais da obrigação principal.¹⁴⁴

De se distinguir que, quanto aos sujeitos da transação, a lei tributária é mais restrita que a norma civil. Enquanto a regra fiscal somente autoriza transação pelos sujeitos da obrigação tributária principal, a regra privada admite transação pelos “interessados”.¹⁴⁵ É natural essa restrição, pois no Direito Público impera o princípio da legalidade, ao passo que no Privado o fundamento do negócio jurídico é a autonomia da vontade.

Além da legitimidade conferida exclusivamente a sujeitos da obrigação tributária principal, os transigentes devem ter capacidade jurídica para dispor acerca de seu direito e/ou pretensão em litígio. Porém, essa capacidade de transigir apresenta-se de modo diverso em relação a cada sujeito, ante a natureza jurídica das pessoas, públicas e privadas, que normalmente ocupam os polos da obrigação tributária. Vejamos.

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a pres-

144 “Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.” (BRASIL, 1966).

145 “Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.” (BRASIL, 2002a).

tação pecuniária objeto da relação jurídica obrigacional. Em regra, na obrigação tributária “é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento” (art. 119 do CTN). Porém, pode haver delegação, por lei do Ente Político, da condição de sujeito ativo – ou capacidade tributária ativa –, com “atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra” (art. 7º do CTN).¹⁴⁶

Apesar do enunciado prescritivo, pessoas jurídicas de direito privado e pessoas físicas podem figurar na condição de sujeito ativo tributário, desde que exerçam atividades de interesse público (CARVALHO, 2017). Por outro lado, como enuncia o § 3º do art. 7º do CTN, “[n]ão constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos”.

Nesse quadro, é legitimado, para celebrar o acordo, sujeito ativo da obrigação tributária principal, incluindo o Ente Político competente para a sua instituição ou, se houver delegação legal da capacidade ativa, pessoa pública ou privada que exerça essa função. Porém, não pode transigir o mero agente de arrecadação do tributo, pois não ostenta capacidade tributária.

De todo modo, deve-se observar a competência específica para transigir, atribuída por lei do Ente federado a órgãos e servi-

146“Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. [...]” (BRASIL, 1966).

dores (DI PIETRO, 2014). Como prescreve o parágrafo único do art. 171 do CTN, “[a] lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”.

Ordinariamente, em processo administrativo, o agente competente para transigir deve ser o titular da Pasta Fiscal; em processo judicial, o Procurador chefe do Ente. Tal competência normalmente é atribuída de modo privativo ao titular do órgão e com ampla margem de discricionariedade,¹⁴⁷ o que lhe impõe o dever de motivação do ato praticado.

Entretanto, a lei que confere tal atribuição de celebrar transação igualmente autoriza a delegação da competência a agente público hierarquicamente subordinado.¹⁴⁸ Com isso, pode-se atribuir competência, por exemplo, a auditores fiscais, na seara do processo administrativo, e a procuradores judiciais, no âmbito do processo judicial.

Ocorrendo delegação, os atos regulamentares devem delimitar minuciosamente o quadro de ação para as concessões mútuas, de maneira a reduzir ao máximo a discricionariedade, atendendo às condições pré-determinadas pelo legislador em observância aos princípios constitucionais.¹⁴⁹ Em caso de desvio, sujeita-se o agen-

147A título exemplificativo, estabelece o inciso X do art. 7º da Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (Lei Complementar estadual nº 1.270, de 2015): “Além das competências previstas na Constituição Estadual e em lei, cabe ao Procurador Geral: [...] desistir, transigir, firmar compromisso e confessar nas ações de interesse da Fazenda do Estado; [...]”.

148Ainda na Lei Complementar paulista nº 1.270, de 2015: “Artigo 7º - Além das competências previstas na Constituição Estadual e em lei, cabe ao Procurador Geral:

[...]

XII - definir parâmetros, nos casos não previstos em lei, para o não ajuizamento, desistência, transação, compromisso e confissão nas ações judiciais de interesse do Estado e de suas autarquias, bem como para a dispensa de inscrição na dívida ativa; [...]” (grifo no original).

149“É necessário que a lei da transação pomenorize tudo o que está suposto, a fim de circunscrever a extensão em que o referido instituto será pertinente. O mecanismo da transação precisa ser regulado de forma transparente, estruturado em conformidade com os princípios constitucio-

te público à responsabilidade funcional.¹⁵⁰

No outro polo, o “[s]ujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (art. 121, caput, do CTN). Distingue a Lei fiscal entre contribuinte, “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, e responsável, “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121, parágrafo único, do CTN).¹⁵¹

Qualquer um dos sujeitos passivos pode celebrar transação tributária, excluídos outros possíveis interessados. Assim, aplica-se a regra do art. 123 do CTN, pela qual não podem ser opostas ao Fisco convenções particulares para modificar a definição legal do sujeito passivo.¹⁵² Também elucida Nadja Araujo (2009) que o contribuinte de fato não pode transigir acerca do crédito tributário, pois sua legitimidade refere-se apenas à repetição de indébito tributário (art. 166 do CTN).¹⁵³

nais e pautado em limites objetivos, dentro dos quais a Administração e os administrados possam celebrar acordos sobre aspectos concretos.” (DACOMO, 2008, p. 131).

150“Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.” (BRASIL, 1966).

151“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” (BRASIL, 1966).

152“Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.” (BRASIL, 1966).

153“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.” (BRASIL, 1966).

É certo que a capacidade, para ser sujeito passivo do ônus fiscal, independe da capacidade de Direito Civil, na forma do art. 126 do CTN.¹⁵⁴ Mesmo figuras sem personalidade jurídica podem figurar no polo passivo da obrigação tributária, como, por exemplo, o espólio (art. 131, inc. III, do CTN)¹⁵⁵ e as sociedades de fato (art. 126, inc. III, do CTN).¹⁵⁶

No entanto, a disposição de bens e direitos depende da necessária capacidade civil para seu exercício. Além da capacidade de direito para ser sujeito passivo da obrigação tributária, o transigente deve ter capacidade civil para exercer renúncia de direito e/ou pretensão, pois transigere est alienare.

Assim, para a validade da manifestação volitiva do sujeito passivo é necessário observar a legislação civil e processual acerca da capacidade para dispor. Ademais, o acordo pode ser formalizado sem presença de advogado (MIRANDA, 2012), bem como pode ser celebrado pelo próprio advogado ou por representante, desde que tenha poderes para transigir (MALUF, 1999).

A professora Maria Helena Diniz (2019a, p. 635) sintetiza as principais normas acerca da capacidade e do poder para transigir:

154“Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.” (BRASIL, 1966).

155“Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

[...]

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.” (BRASIL, 1966).

156“Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

[...]

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.” (BRASIL, 1966).

1º) Acordo de vontade entre os interessados, pois, por ser um negócio jurídico bilateral em que as partes abrem mão de seus interesses, será imprescindível a manifestação volitiva dos transatores; logo, não poderá haver transação em virtude de lei. Daí a exigência de capacidade das partes não dizer respeito somente à capacidade genérica para a vida civil, mas também à legitimação para alienar, ou seja, à capacidade de disposição, por ser necessário que o transator a tenha, visto que a transação constitui um modo especial de extinção de dívidas, envolvendo renúncia de direitos. Não têm capacidade para transigir os absoluta ou relativamente incapazes, salvo se representados ou assistidos por seus representantes legais, devidamente autorizados pelo juiz e com intervenção do Ministério Público – CPC, art. 178, II. Apenas a pessoa maior e capaz poderá transigir, sendo que para o idoso se exige intervenção do Defensor Público (Lei n. 10.741/2003 - com alteração da Lei n 11.737/2008 -, arts. 13 e 75). Entretanto, por importar renúncia de direitos, a lei proíbe a transação: a) ao tutor e ao curador, referentemente aos negócios do tutelado e do curatelado (CC, arts. 1.748, III, e 1.774), a não ser que a transação seja do interesse deles e desde que haja autorização judicial expressa, decidindo a conveniência da transação; b) aos pais, quanto aos bens e direitos de seus filhos menores, salvo mediante prévia autorização do juiz (RT, 146:266, 236:117); c) ao mandatário sem poderes especiais e expressos (CC art. 661, § 1º; CPC, art. 105, § 1º); d) aos procuradores fiscais e judiciais das pessoas jurídicas de direito público interno; e) ao representante do Ministério Público; f) à pessoa casada, exceto no regime de separação absoluta (CC, art. 1.647), sem o consentimento do outro consorte, desde que a transação seja relativa a imóveis (RT, 112:639); g) ao sócio que não tenha a administração da sociedade (CC, arts. 1.010 a 1.021); h) ao inventariante, no caso do art. 619, II, do Código de Processo Civil; i) ao administrador judicial, sobre obrigações e direitos da massa falida, salvo autorização judicial e audiência do comitê e do devedor no prazo comum de dois dias (Lei n. 11.101/2005, art. 22, § 3º).

Logo, somente pode transigir acerca de crédito tributário o

respectivo sujeito passivo, desde que tenha capacidade civil para o seu exercício; se representado, o representante deve ter poderes para tanto, na forma da lei ou do contrato.

6.2. FORMA

A forma do ato administrativo pode ser considerada em duas acepções. Numa acepção estrita, indica o modo de exteriorização da vontade da Administração, referindo-se ao ato administrativo isoladamente. Numa acepção ampla, analisa o procedimento voltado à expedição do ato final, referindo-se aos requisitos de validade para cada ato preparatório na formação da vontade administrativa, inclusive quanto à sua publicidade (DI PIETRO, 2014).

O aspecto formal do ato administrativo configura garantia jurídica, tanto para proteção dos administrados quanto da Administração Pública. Com efeito, esse aspecto tem o condão de viabilizar o controle do ato, seja pelo emissor seja pelos destinatários. Por isso, o desrespeito à forma acarreta nulidade do ato administrativo, porque desconforme o comando legal (DI PIETRO, 2014).

O regime de Direito Público exige, em regra, formalização dos atos do processo administrativo por escrito, independentemente de solenidades específicas (art. 22, § 1º, da Lei Federal nº 9.784, de 1999).¹⁵⁷ Ademais, a motivação, calcada na exposição dos motivos que fundamentam o ato, também deve integrar a forma, pois a sua ausência obsta o controle do ato administrativo (DI PIETRO, 2014).

Antes de adentrar propriamente na forma do termo de tran-

¹⁵⁷Art. 22. Os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir.

§ 1º Os atos do processo devem ser produzidos por escrito, em vernáculo, com a data e o local de sua realização e a assinatura da autoridade responsável. [...]” (BRASIL, 1999).

sação tributária, necessário esclarecer a classificação que se pode adotar. O acordo dessa natureza somente deve ser terminativo de litígio (de lesão ou de discussão) acerca de crédito tributário lançado, podendo se dar no âmbito administrativo/extrajudicial ou na seara judicial.¹⁵⁸ Ainda, o acordo administrativo pode ser levado à homologação judicial para produção de efeitos dessa ordem.

Assim como no Direito Privado, a transação relativa a tributos, em regra, deve ser registrada por escrito para gozar de validade, além de publicada para ter eficácia. Se ocorrido em audiência, o acordo celebrado oralmente deve ser reduzido a escrito, formalizando-se por termo nos autos.

Em se tratando de contrato administrativo, a lei poderá prever outras formalidades para o termo, que configura instrumento público porque confeccionado por agente administrativo. Caso haja demanda judicial em curso, na forma do art. 842 do Código Civil,¹⁵⁹ o termo deve ser levado à homologação pelo juízo para que o ato produza efeitos processuais pertinentes.

6.3. MOTIVO

Os motivos são pressupostos fáticos e jurídicos que servem de fundamento para a prática do ato administrativo, cuja ausência ou falsidade determina a sua invalidação. A explicitação dos motivos é, em regra, obrigatória (art. 2º, parágrafo único, inc. VII, da Lei

158 Diversamente da sinonímia criada no Direito Civil acerca das espécies de transação (extrajudicial/preventiva e judicial/terminativa), o Direito Tributário Administrativo somente admite transação terminativa, que pode ser administrativa/extrajudicial ou judicial.

159 “Art. 842. A transação far-se-á por escritura pública, nas obrigações em que a lei o exige, ou por instrumento particular, nas em que ela o admite; se recair sobre direitos contestados em juízo, será feita por escritura pública, ou por termo nos autos, assinado pelos transigentes e homologado pelo juiz.” (BRASIL, 2002a).

federal ordinária nº 9.784, de 1999).¹⁶⁰ Pela teoria dos motivos determinantes, os fundamentos explicitados vinculam a validade do ato, ainda que não fosse exigida a motivação (DI PIETRO, 2014).

Considerando a normas de estrutura tributárias, a princípio deve-se compreender por motivo da transação fiscal a ocorrência de litígio, na forma do art. 171 do CTN. Diversamente da transação envolvendo direitos patrimoniais disponíveis (de natureza civil), é necessária a instauração de litígio na seara tributária, o qual, por si só, provoca um estado de dúvida (timor litis) quanto à afirmação ou à satisfação do direito.¹⁶¹

Dentre as modalidades de extinção do crédito tributário, a transação é a única a pressupor litígio, diferenciando-se das demais pela finalidade de pôr termo à lide (art. 156 c/c art. 171 do CTN). Ademais, diversamente da transação civil, o acordo tributário não pode ser preventivo de litígio, consoante será demonstrado a seguir.

6.3.1. LITÍGIO ENVOLVENDO DETERMINADO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Bastante preciso, Francesco Carnelutti (2004a, p. 93) define litígio como “conflito de interesses qualificado pela pretensão de um dos interessados e pela resistência do outro”. Consoante ensi-

¹⁶⁰Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...]

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão; [...]" (BRASIL, 1999).

¹⁶¹Polizelli (2013, p. 146) refere-se à res dubia, incerteza ou controvérsia jurídica, genericamente como a “causa motriz dos contratos fiscais”.

na o autor, o conflito de interesses se materializa na relação jurídica, configurando coordenação de vontades, e pode se formalizar no litígio, quando se reveste de luta de vontades.

O conflito de interesses é representado estaticamente pela relação jurídica material, considerando a coordenação de interesses em posições distintas, os quais dão lugar a duas situações jurídicas contrapostas: a ativa/prevalecente e a passiva/subordinada (CARNELUTTI, 2004a).

O mesmo conflito é representado dinamicamente pelo litígio, que ocorre com as atitudes de vontades, pelas manifestações (a) da pretensão, pelo sujeito ativo, ao exigir subordinação do interesse alheio ao próprio, e (b) da resistência, pelo sujeito passivo, ao não se submeter à pretensão deduzida (CARNELUTTI, 2004a).

Configuram elementos do litígio: (a) sujeitos ou partes em sentido material, em função dos interesses ativo e passivo envolvidos; (b) objeto do conflito, qual seja, o bem alvo da disputa; e (c) pretensão, que se manifesta em função de ameaça ou violação de possível direito subjetivo, ainda que infundada (CARNELUTTI, 2004b).

Essa pretensão pode ser resistida (c.1) pela discussão, com apresentação de razões em forma (c.1.1) de defesa, oposta diretamente em face da própria pretensão, ou (c.1.2) de exceção, que versa sobre os fatos modificativos ou impeditivos daquela pretensão; (c.2) pela lesão, com a ocorrência do não cumprimento em face da exigência; ou (c.3) por ambas, em conjunto (CARNELUTTI, 2004b).

A discussão sobre razões da pretensão ou da oposição (em forma de defesa ou de exceção) pode originar uma questão, que consiste em “ponto duvidoso, de fato ou de direito, e sua noção é correlativa da afirmação”, caracterizando “um conflito, não de interesses, mas de opiniões”. Logo, “as razões da pretensão ou da

discussão transformam-se em questões (do processo) e estas se traduzem em razões (da decisão)” (CARNELUTTI, 2004b, p. 39, grifos no original).

Nesse cenário, a instauração do litígio obsta a solução do conflito de interesses consubstanciado pela relação jurídica material, necessitando de remédio para obter a sua composição (CARNELUTTI, 2004a), dentre os quais a transação.

Especificamente, o litígio tributário, em tese, inicia-se pela oposição pelo sujeito passivo à exigência tributária, potencial ou efetiva, pelo Fisco.

Num primeiro momento, pode ocorrer litígio já em face do próprio resultado do exercício da competência tributária. Isso ocorre quando o sujeito se opõe judicialmente – por exemplo, por ação declaratória de inexistência de relação jurídica ou por mandado de segurança preventivo – à ameaça concreta de aplicação da lei, por reputá-la formal ou materialmente inconstitucional, buscando impedir o surgimento da obrigação tributária e a consequente formalização do crédito tributário (ARAUJO, 2009).

Num segundo momento, pode se estabelecer litígio após a ocorrência do fato imponible e antes de lançado o crédito fiscal, quando o sujeito apresenta consulta acerca da aplicação da lei tributária à situação específica. Comumente as legislações dos Entes Federativos preveem a suspensão dos procedimentos fiscais relacionados à questão analisada até a publicação da resposta (ARAUJO, 2009).

Num terceiro momento, pode acontecer um litígio após a constituição do crédito tributário, quando o sujeito passivo deve ser notificado acerca do lançamento (ARAUJO, 2009). Na ocasião, esse pode concordar, pagando o crédito; mas, se silenciar ou impugnar o ato administrativo, instaura-se o litígio, respectiva-

mente, por lesão ou por discussão, na própria via administrativa ou na seara judicial.

Com a impugnação administrativa instaura-se o processo administrativo, impondo-se o respeito às garantias constitucionais processuais.¹⁶² Essa modalidade de processo tributário desenvolve-se, inicialmente, perante o órgão de primeira instância, com possibilidade de recurso a órgão colegiado de segunda instância (tribunal administrativo). Durante as fases processuais, a cobrança do crédito fica suspensa por força do art. 151, inc. III, do CTN.¹⁶³

Com a impugnação judicial, mediante ação anulatória ou mandado de segurança repressivo, além de embargos à execução fiscal, instaura-se discussão perante a via jurisdicional. Isso impede a continuidade de eventual processo administrativo, determinando a extinção na forma do art. 38, parágrafo único, da Lei Federal nº 6.830/1990.¹⁶⁴ Em qualquer caso, pode haver suspensão do crédito por ato judicial, na forma do art. 151, incisos IV e V, do CTN.¹⁶⁵

162 James Marins (2018, p. 93) ensina que “[s]omente em eclodindo a litigiosidade na relação fiscal, caracterizada pela existência de pretensão fiscal do Estado (por meio da notificação do lançamento) resistida pelo contribuinte (por meio de impugnação administrativa formal) é que tem início a etapa crítica que transmuda o procedimento de lançamento em processo administrativo fiscal, agora sim presidido por novos postulados (garantias processuais do contribuinte).”

163 “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; [...]” (BRASIL, 1966).

164 “Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.” (BRASIL, 1990).

165 “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

Como visto acima, é possível instauração de conflito de interesses antes mesmo de lançado o crédito tributário. Entretanto, a transação tributária somente pode ocorrer naqueles litígios envolvendo determinado crédito tributário já constituído pelo lançamento, o qual formaliza a pretensão estatal, haja vista o enunciado do art. 171 do CTN.¹⁶⁶

Nesses termos, impõe-se que o crédito tributário sob litígio seja válido e vigente, ainda que ineficaz por força da suspensão de sua exigibilidade (art. 151 do CTN). Não se deve transigir acerca de crédito reconhecidamente inválido¹⁶⁷ ou já extinto, sob pena de afronta aos princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva e da moralidade. Do contrário, restará configurada a ilicitude do objeto do acordo, de modo a viciar o negócio jurídico.

Ora, se a finalidade da autocomposição é terminar o litígio e extinguir crédito tributário, não cabe acordo antes da notificação do lançamento, quando o Fisco manifesta sua pretensão.¹⁶⁸ Ademais, veda-se transigir no curso no procedimento de lançamento, que exige atividade “vinculada e obrigatória” da Administração Pública,

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) [...]” (BRASIL, 1966).

166Nesse sentido: Dacomo (2008), Grillo (2012), Polizelli (2013) e Schoueri (2019).

167Elucida Andrade (2017) que, no Direito Privado, é vedado transação sobre ato nulo, considerando o prescrito no art. 169 do Código Civil (“O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo”), o que não se aplica ao ato anulável por força do art. 172 do citado Codex (“O negócio anulável pode ser confirmado pelas partes, salvo direito de terceiro”). Com mais razão, não se deve transigir sobre crédito tributário nulo, porquanto violador dos postulados constitucionais básicos da tributação; de outro modo, a existência de erros meramente formais no crédito tributário não impede a transação acerca do mesmo.

168Acertadas as palavras de Ruy Barbosa Nogueira (1995, p. 316): “Como se vê, o CTN não previu a possibilidade da transação preventiva, pois a incluiu como modalidade de extinção do crédito, portanto é somente sobre o crédito já constituído. O momento preponderante da transação, no próprio direito privado, como acentua Clóvis Beviláqua, é mesmo o extintivo de obrigação e no caso já é sobre esta, quantificada como crédito.” (grifos no original).

conforme prescreve o art. 142, parágrafo único, do CTN.¹⁶⁹

Não obstante, há respeitáveis opiniões em contrário, defendendo possibilidade de transação tributária no curso do procedimento de lançamento.¹⁷⁰ Ainda que desejável, a norma de estrutura tributária somente autoriza transigir acerca de litígio sobre determinado crédito, ainda que não definitivamente constituído. Além disso, a coincidência da vontade do sujeito passivo com o ato jurídico unilateral de lançamento não configura transação, pois não há vinculação da Administração ante a ausência de autorização legal nesses termos.¹⁷¹

Nessas condições, é amplamente aceita a transação em sede

169 “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” (BRASIL, 1966).

170 Nesse sentido: Cruz (2004), Batista Júnior (2007) e Mendonça (2013). Registra-se, ainda, que Helena Marques Junqueira (2009, p. 100) admite transação tributária em litígio decorrente da mera edição da lei tributária, impedindo o próprio surgimento da obrigação fiscal: “A possibilidade de que o indivíduo se insurja contra a exigência tributária, desde o momento da sua criação pela lei, traz uma questão bastante interessante no que se refere à inclusão da transação tributária como forma de extinção do crédito tributário. Já vimos que o Código Tributário Nacional não foi coerente nas suas disposições sobre o crédito tributário e, em especial, no que se refere à previsão de hipóteses que, na verdade, atingem a obrigação tributária, antes mesmo do lançamento. De toda forma, concluímos que qualquer forma de extinção atingirá, inexoravelmente, a obrigação tributária, ou seja, o vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. No caso específico da prevenção do litígio tributário, a solução convencionalizada poderá impedir, inclusive, o nascimento da obrigação tributária, uma vez que o conflito poderá se originar com a simples edição da lei que criar ou alterar o tributo.”

171 Victor Borges Polizelli (2013, p. 231) distingue que essa modalidade de convenção configuraria propriamente um “acordo de fixação” ou “acordo determinativo”, que compreende “uma forma de contratação que pode se verificar entre Fisco e contribuinte na fase de fiscalização”. Defende o autor que não há empecilho à adoção dessa modalidade contratual por ausência de vedação legal, mas registra que houve tentativas sem sucesso de autorizar legalmente a “transação preventiva”, a “interpelação preventiva elusiva” e o “procedimento contencioso de fiscalização”. Ademais, indica que, na prática, esses acordos vêm ocorrendo informalmente, à margem da lei, e dão ensejo a um ato administrativo participativo.

administrativa.¹⁷² Deve-se considerar que a regra de estrutura do art. 171 do CTN não faz distinção entre o litígio judicial e o administrativo (ou extrajudicial). Como visto, litígio pode ocorrer ou pela discussão ou pela mera lesão à pretensão, ambas situações que ocorrem na esfera administrativa. Logo, pode haver transação tributária judicial ou extrajudicial, isto é, dentro ou fora de processo jurisdicional.

Em suma, somente pode ocorrer transação fiscal de modo terminativo, ou seja, após já instaurado o litígio acerca de determinado crédito fiscal, na esfera administrativa ou judicial. É justamente a instauração do conflito, pela atuação das vontades das partes da relação jurídica tributária, com a manifestação da pretensão pelo Fisco e a lesão ou a discussão provocada pelo sujeito passivo, que diferencia a transação das demais modalidades de extinção do crédito tributário. Essa é a finalidade primordial da transação: a solução do litígio.

6.3.2. DÚVIDA OU INCERTEZA ACERCA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Já dissemos que o objeto material da transação fiscal é o crédito tributário. Ele veicula a obrigação tributária principal, de natureza patrimonial, incluindo o tributo (obrigação ex lege decorrente de fato lícito) e a penalidade pecuniária (obrigação ex lege decorrente de fato ilícito). Por força da distinção quanto à licitude/ilicitude do fato gerador, tributos sujeitam-se ao regime tributário substancial e multas regem-se pela disciplina tributária administrativa, com

¹⁷²Nesse sentido, lições de Alcides Jorge Costa (1991), Paulo de Barros Carvalho (2017), Hugo de Brito Machado (2017), Natalia Di Nardi Dacomo (2008) e Fernanda Drummond Parisi (2016). Somente admite transação na seara judicial: Edvaldo Brito (2016), considerando que o crédito apenas resta definitivamente constituído ao final do processo administrativo, quando finda a fase de imposição.

aplicação das normas constitucionais de conteúdo penal.

No último caso (multas), basta a exigência legal do litígio para a celebração de transação. Ainda que se trate de litígio de mera lesão, provocado tão somente pelo inadimplemento da obrigação, resta caracterizada a dúvida (natural) quanto ao êxito da cobrança, o que é suficiente para a transação dessa verba. Não obstante, de bom alvitre que o princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo oriente a autorização para transigir.

Entretanto, para a parcela referente ao tributo, além da instauração de litígio, a transação que superar o requisito da integridade do pagamento – ou seja, que reduzir o quantum da exação – pressupõe que haja dúvida objetiva acerca da matéria litigiosa.¹⁷³ Dito diretamente, apenas deve haver autorização legislativa para a remissão parcial do próprio tributo se configurada a res dubia ou incerteza acerca de qualquer dos aspectos da imposição.¹⁷⁴

173O tema do alcance das concessões em sede de transação encontra divergência doutrinária. O Professor Paulo de Barros Carvalho (2015) entende, em síntese, não ocorrer concessão acerca dos valores das penalidades e dos tributos, o que configuraria, respectivamente, anistia e remissão; nesse raciocínio, o acordo para extinção do litígio somente concederia valores referentes às verbas acessórias das penalidades e tributos. Fabio Artigas Grillo (2012) advoga que somente são passíveis de transação as penalidades pecuniárias e os acréscimos referentes ao inadimplemento, excluídos os valores referentes ao tributo e às multas por infração de deveres instrumentais.

174Sem fazer distinção entre tributos e penalidades, a maioria da doutrina entende pela necessidade de ocorrer dúvida como pressuposto da transação: “Assim, temos que na transação tributária é requisito básico de existência válida da mesma uma res dubia. Não havendo uma incerteza a ser eliminada, pode ser até que legalmente seja possível a realização de algum tipo de negócio entre a Administração e o contribuinte envolvendo o crédito tributário (como, por exemplo, a remissão do crédito condicionada à realização de investimentos), mas não teremos no caso transação.” (CRUZ, 2004, p. 192). “Materialmente, uma transação somente pode prosperar naqueles casos em que se reconheça efetiva incerteza, geradora de litígio nos quais a Administração, por si própria, reste impedida de alcançar, satisfatoriamente, a um resultado mais compatível com o princípio inquisitório da verdade material.” (TÓRRES, 2008, p. 307). “A existência de dúvida quanto à pretensão da parte que transige é elemento essencial na caracterização da transação.” (MACHADO, 2008a, p. 128). “E, mais, a transação depende de lei, e lei que cuide especificamente dos aspectos duvidosos da regra matriz de incidência de cada tributo. Observe-se que jamais a lei poderá tratar de normas gerais de direito tributário que só podem ser veiculadas por lei complementar. Dessa forma, a transação só poderá ocorrer, por lei, nos casos em que a Fazenda

Apesar da literalidade do art. 171 do CTN somente exigir explicitamente o “litígio”, impõem o requisito da dúvida objetiva, em especial, os princípios da generalidade da tributação, da capacidade contributiva e da igualdade. Nesse sentido são as memoráveis palavras de Sasha Calmon Navarro Coêlho (1993, p. 70) acerca da remissão de tributos:

A remissão com dois esses (ss), esta sim, é outra força autônoma de extinção do crédito tributário. O credor perdoa o devedor, em atenção à nobreza de valores mais importantes que a percepção do tributo. Se a remissão não for nobre haverá trampa, vileza e ilegalidade, que de todos é o dever de contribuir para o tesouro da pólis, em homenagem a isonomia. (Grifo no original).

Observados os pressupostos legais, a tributação deve alcançar todos os fatos (generalidade) que configurem demonstração de riqueza (capacidade contributiva), vedando-se exonerar situações sem discriminação razoável (igualdade). Logo, deve haver relevante controvérsia jurídica reconhecida por lei para que haja a superação do requisito da integridade do pagamento do tributo no seio da transação.

Sem res dubia pode ocorrer outro modo de extinção sem satisfação integral do tributo em litígio, mas não transação. A dúvida deve estar reconhecida objetivamente pela lei que autorizar o acordo, indicando – ainda que implicitamente – o seu motivo, pois os agentes públicos somente podem dispor da exação na exata me-

Pública tenha dúvidas quanto aos aspectos relevantes da regra matriz de incidência tributária.” (DACOMO, 2008, p. 121). “Deverá existir dúvida sobre a incidência do tributo e essa dúvida restará melhor esclarecida com o trabalho conjunto da autoridade tributária e do contribuinte” (JUNQUEIRA, 2009, p. 194). “A incerteza que permite juridicamente a busca de uma saída consensual para o problema deve representar uma dúvida objetivamente genuína. As situações de conflito que decorrem simplesmente do convencimento, errôneo e infundado, de uma das partes com relação às suas alegações (litis temerária) não revelam incerteza apta a justificar a adoção de um contrato fiscal, mas sim um vício de consentimento.” (POLIZELLI, 2013, p. 147).

dida da lei. A dúvida subjetiva – não reconhecida por lei – não permite celebração de transação tributária, por escapar tal aspecto da discricionariedade do agente público e da vontade do agente privado.

Também no regime de Direito Privado, para os autores que sustentam a necessidade de dúvida objetiva, o princípio da boa-fé proíbe que uma pretensão ou contestação de má-fé possa constituir, por si só, motivo bastante para transigir e, dissimuladamente, assegurar ao sujeito uma vantagem indevida (CARNELUTTI, 2004a). Do contrário, seria forçado litígio pelo sujeito passivo, simplesmente para obter a possibilidade de transação, aumentando a litigiosidade ao invés de reduzi-la.¹⁷⁵

Enfim, basta mero litígio causado por inadimplemento do crédito para autorizar a transação acerca da integridade das penalidades, bem como de verbas acessórias. Igualmente, basta que haja simples lesão do tributo para que se autorize transigir sobre a identidade do objeto da prestação (dação em pagamento), sua indivisibilidade (compensação e parcelamento) e o seu tempo (moratória), independentemente de dúvida. Contudo, somente deve haver autorização para transigir sobre a integridade da parcela referente ao tributo – devidamente corrigido – se previamente instaurado litígio e presente dúvida objetivamente indicada na lei acerca da exação.

Aprioristicamente, não há restrição da matéria litigiosa que

175“Admitir uma faculdade geral de transação, seja a uma pessoa ou a um colegiado, é, antes de tudo, distorcer o próprio conceito de tributo. Este, de compulsório, passa a ser opcional. Haverá órgão que decidirá se o sujeito passivo deve, ou não, recolher um tributo que pressupõe devido. Bastará o sujeito passivo entender que não deve pagar um tributo, para que se abra a possibilidade para uma transação. À guisa de se terminarem litígios, abre-se o caminho para sua multiplicação, dada a possibilidade de se recolher montante menor a título de tributo. Sendo o sujeito passivo frustrado em seu pleito, o pior que lhe acontece é recolher o tributo que, afinal, já era considerado devido pela Administração.” (SCHOUERI, 2019, p. 695).

possa motivar a transação tributária. Desde que atendidos princípios constitucionais, pode dizer respeito (i) à delimitação do fato gerador, em função de vício de provas, ou (ii) ao enquadramento jurídico, em razão do erro de subsunção (JUNQUEIRA, 2009).

Assim, a transação pode ser motivada por divergência acerca da matéria fática da incidência tributária, especialmente referida a qualquer dos elementos da regra matriz de incidência, incluindo materialidade (e base de cálculo), tempo e espaço. Assim, ganha maior ocorrência o acordo nas situações em que o lançamento tributário é realizado por meio de presunções, para corrigir a aplicação prática da lei.

A doutrina cita diversos possíveis motivos para transigir, envolvendo a delimitação do fato gerador da obrigação. Há muito Baleeiro (2018) indicava campo fecundo para se transigir na contribuição de melhoria, com base na revogada Lei federal nº 854, de 1949. Além disso, colacionamos os exemplos dados por Mendonça (2013), incluindo a quantificação da base impositiva de tributos como o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto de Transmissão de Bens Móveis (ITBI) e a apuração de preço-parâmetro relativo a cálculo de ajuste do Imposto de Renda para Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Entretanto, não cabe transação, por esse motivo, se devidamente comprovada a matéria fática, consoante alerta Lapatzka (1996, p. 265 apud CRUZ, 2004), salvo quando o acordo diz respeito à qualificação jurídica dos fatos comprovados. Assim, é lícita a transação motivada por divergência de interpretação jurídica sobre fatos delimitados, especialmente possibilidade de alteração de interpretação de conceitos jurídicos indeterminados.

Exemplifica-se a possibilidade de transação quanto à questão de direito acerca da classificação fiscal para o Imposto sobre Pro-

duos Industrializados (IPI) incidente no desembaraço aduaneiro (MENDONÇA, 2013) e o correto enquadramento do serviço prestado na lista anexa à Lei complementar federal nº 116, de 2003 (PARISI, 2016).

Porém, não cabe ao Poder Executivo transigir em relação à constitucionalidade de determinada norma, sob pena de sobrepujar o Poder Legislativo por via oblíqua que não a do veto legislativo (art. 66, § 1º, da CF),¹⁷⁶ da representação de inconstitucionalidade (art. 102, inc. I, alínea “a”, da CF)¹⁷⁷ e do devido processo legislativo para alteração da lei reputada inconstitucional (artigo 61 da CF).¹⁷⁸

Em caso de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado ou súmula vinculante, dever-se-á observar a decisão adotada com efeito erga omnes e eficácia vinculante (art. 102, § 2º, e art. 103-A, da CF).¹⁷⁹ A deci-

176“Art. 66. A Casa na qual tenha sido concluída a votação enviará o projeto de lei ao Presidente da República, que, aquiescendo, o sancionará.

§ 1º Se o Presidente da República considerar o projeto, no todo ou em parte, inconstitucional ou contrário ao interesse público, vetá-lo-á total ou parcialmente, no prazo de quinze dias úteis, contados da data do recebimento, e comunicará, dentro de quarenta e oito horas, ao Presidente do Senado Federal os motivos do veto.” (BRASIL, 1988).

177“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente: a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]” (BRASIL, 1988).

178“Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.” (BRASIL, 1988).

179“Art. 102. [...]”

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

são proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade vincula a Administração apenas quando a lei tenha sua eficácia suspensa, consoante art. 52, X, da CF.¹⁸⁰

Em ambos os casos, sequer pode haver transação, pois a decisão em controle concentrado, na forma do art. 850, primeira parte, do CC,¹⁸¹ e a súmula vinculante e a suspensão da lei, ambas por força do princípio da legalidade, vinculam a Administração. Assim, incumbe ao juiz policial o negócio, deixando de homologá-lo por ausência de pressuposto legal (CRUZ, 2004).

Questão mais difícil se coloca diante dos demais precedentes, elencados no art. 927 do CPC, cuja vinculação alcança exclusivamente órgãos jurisdicionais, na condição de normas de estrutura judiciais. O principal aspecto da dúvida remanesce, ainda, devido à possibilidade de modulação dos efeitos, de alteração do entendimento pelo Tribunal e de realização de distinção para determinada hipótese, consoante preconiza o art. 927, §§ 2º a 4º, do CPC.¹⁸²

[...]

180“Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

[...]

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal; [...]" (BRASIL, 1988).

181“Art. 850. É nula a transação a respeito do litígio decidido por sentença passada em julgado, se dela não tinha ciência algum dos transatores, ou quando, por título posteriormente descoberto, se verificar que nenhum deles tinha direito sobre o objeto da transação.” (BRASIL, 2002a).

182“Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou

Nesses casos, entendemos cabível a autorização para a transação, como medida pragmática para o adimplemento do crédito tributário ainda sob discussão, renunciando a Administração parcialmente e submetendo-se o sujeito passivo também em parte, a fim de evitar o risco processual. Entretanto, se houver alteração de entendimento jurídico pelo Fisco, curvando-se à definição adotada no precedente, não cabe a transação, por força dos princípios da impessoalidade e da moralidade (CRUZ, 2004).

Ainda, o litígio pode versar sobre a própria extinção do crédito tributário, por exemplo quando se discute prescrição e decadência. Por força do princípio da legalidade tributária, contudo, não é possível transação acerca de crédito já extinto por alguma dessas causas,¹⁸³ inclusive incumbindo ao magistrado deixar de homologar o acordo. Por outras palavras, o próprio acordo não deve dar sobrevida à obrigação tributária, a qual decorre sempre da lei.

Enfim, importante observar que as circunstâncias que envolvem a incerteza em relação à satisfação ou ao deslinde da controvérsia jurídica dirigem o conteúdo da transação, cujas concessões e condições devem ser ponderadas pelo legislador e pelo agente público, dentro de suas competências, para perseguir o interesse

entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.” (BRASIL, 2015).

183“Ora, o ‘novo’ crédito tributário não é ‘novo’, é o mesmo crédito tributário constituído à época da ocorrência dos fatos geradores que está sendo objeto de um acordo de vontades. Admitir o contrário seria admitir que créditos tributários já fulminados pela decadência, por exemplo, deixassem de ser atingidos pela decadência e se tornassem exigíveis novamente pelo simples fato de se haver assinado o termo de transação.” (FERRAZ, 2018, p. 33).

da coletividade. No próximo item, abordamos essa finalidade (pública) do acordo e, na sequência, o objeto e o conteúdo do ajuste.

6.4. FINALIDADE

Finalidade consiste no resultado que a Administração pretende obter com o ato. Numa acepção ampla, corresponde ao atendimento do interesse público; numa acepção restrita, consiste na perseguição de objetivo específico para o ato, conforme determinado em lei. Infringido qualquer desses, resta configurada a ilegalidade por desvio de poder (DI PIETRO, 2014).

Juntamente com o motivo, a finalidade configura a causa-função da edição do ato administrativo. Isto é, “diante de certa situação de fato ou de direito (motivo), a autoridade pratica certo ato (objeto) para alcançar determinado resultado (finalidade)” (DI PIETRO, 2014, p. 218). Além disso, diferencia-se do objeto por este corresponder ao efeito jurídico imediato, enquanto a finalidade, ao mediato.

Pelo exposto, resta estreme de dúvida que a transação atende à finalidade pública em sentido amplo, pois proporciona a arrecadação do crédito com menor custo em função da superação de litígio, voltando as atenções do Poder Público para a satisfação dos interesses da coletividade.

A finalidade estrita do acordo de transação é determinada pela lei. No âmbito tributário, prescreve o art. 171 do CTN que “lei pode facultar [...] celebrar transação que [...] importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário”. Como se vê, a finalidade específica da transação fiscal configura unidade que deve compreender conjuntamente a superação do litígio, de natureza processual, com a conseqüente extinção do crédito, de cunho substancial.

Nesse quadro, destaca-se a principal finalidade do ajuste, qual seja, a solução do litígio, eliminando a incerteza que ele carrega quanto à situação jurídica dos litigantes. Frise-se: litígio – e não processo –, já que pode haver mesmo homologação de transação sem objetivo de pôr fim a processo judicial específico (MIRANDA, 2012). Essa é a principal finalidade do acordo, inclusive em matéria tributária, uma vez que não é propriamente o fato da transação que tem por efeito a extinção da obrigação.

Há muito lecionava Paulo Henrique Figueiredo (2004, p. 128-129):

Geralmente, da transação decorre a extinção da relação obrigacional que acolhia o litígio. Contudo, a extinção obrigacional não constitui o objetivo primeiro da transação, vez que o que há de ficar extinto por este instituto é o litígio em potencial ou instalado, ou, em termos mais profundos, a incerteza quanto à relação jurídica, que albergava pretensões opostas. Portanto, com a transação desaparece a própria lide, ou seja, a pretensão resistida, e não necessariamente a relação ensejadora das pretensões contrapostas.

Logo, a finalidade da transação é eliminar a situação controvertida, substituindo-a por outra certa mediante as concessões recíprocas, e não a busca da verdade material. Como adverte Serrano (1998, p. 93), “la causa de este contrato no se encuentra en la aclaración de dicha situación litigiosa, en una búsqueda de la verdad material, sino en el establecimiento de una verdad formal”. Aliás, o efeito processual típico do contrato de transação consiste na renúncia à investigação dos elementos da obrigação para possibilitar a solução prática do conflito.

Enfim, a finalidade de encerrar o litígio revela-se pelas cláusulas avençadas no acordo celebrado, o qual deve veicular o reconhecimento de direitos e de deveres jurídicos que conduzam à integral extinção do crédito. Essas cláusulas são abordadas no item seguinte.

6.5. OBJETO E CONTEÚDO

O objeto do negócio jurídico consiste na “obrigação constituída, modificada ou extinta” (DINIZ, 2019a, p. 36). Nos termos do art. 104 do Código Civil, “[a] validade do negócio jurídico requer: [...] objeto lícito, possível, determinado ou determinável; [...]”. Independentemente da relação jurídica de que se cuida, são requisitos do objeto contratual (a) a possibilidade (fática), (b) a liceidade (ou possibilidade jurídica) e (c) a determinabilidade (PEREIRA, 2012).

Pela possibilidade, o brocado latino já determinava que ad impossibilita nemo tenetur. Entretanto, deve-se distinguir a impossibilidade atual à constituição do vínculo, caso em que ele sequer se forma; da superveniente, cujos efeitos variam, contudo sem que se possa negar o vínculo e a eficácia do negócio. De todo modo, a impossibilidade de que se cuida é a absoluta (atual), ou seja, aquela que não comporta variação de efeitos (PEREIRA, 2012).

A liceidade é a “qualidade e requisito que têm assento na própria essência dos direitos”, reputando-se inválidos negócios jurídicos vedados ou em desconformidade com o sistema jurídico (PEREIRA, 2012, p. 20). Do mesmo modo, a indeterminabilidade do objeto, seja pela sua natureza, seja pelas circunstâncias que obstam à determinação, causa a invalidade do negócio jurídico.

Aplicam-se, ao regime de Direito Público, os mesmos pressupostos elencados pelo Direito Privado. Entretanto, naquela seara há quem distinga o objeto e o conteúdo do ato administrativo, referindo-se àquele como a relação jurídica sobre a qual recai o seu conteúdo (efeito). Além disso, o efeito pode ser natural, quando decorrente da própria lei, ou acidental, se oriundo de condição, termo ou encargo (OLIVEIRA, 1978 apud DI PIETRO, 2014).

Nesse quadro, a transação tributária recai sobre o litígio (lis) e

o crédito tributário (res), os quais configuram, respectivamente, os seus objetos processual e material. O acordo tem por conteúdo ou efeito a solução do litígio e a fixação de normas para extinção do crédito fiscal. Nesse quadro, o acordo tem, em tese, objeto possível e determinado, bem como lícito em função da conformidade legal.

Sob a perspectiva processual, a finalidade da transação consiste na extinção do litígio, trazendo segurança para a situação jurídica conflituosa. O objeto processual do acordo compreende a relação jurídica adjetiva – administrativa ou judicial –, pois o pacto recai sobre ela. A seu turno, o seu conteúdo processual típico consiste na composição do litígio e na renúncia ao exercício do direito de ação ou no abandono da demanda em curso.

Ademais, a transação distingue-se das demais modalidades autocompositivas especificamente pela reciprocidade de concessões acerca do direito material entre litigantes, independentemente de ser precedida de mediação, conciliação ou negociação. Processualmente, ambas as partes abdicam de suas posições para alcançar o efeito da solução do litígio e tornar indiscutível o modo de adimplemento do crédito tributário.¹⁸⁴

Sob a perspectiva material, a transação veicula, mediante concessões recíprocas, cláusulas pertinentes à extinção do crédito tributário sob litígio. Nesse cenário, o objeto material do acordo, isto é, sobre o que recaem essas concessões mútuas, é o próprio crédito. O conteúdo da convenção, por sua vez, consiste na extinção do tributo e/ou da penalidade constante do crédito, do modo como veiculado nas cláusulas que compõem o ajuste.

184Parisi (2016, p. 119) dá destaque à renúncia da posição processual pela parte passiva: “A primeira decisão que o contribuinte toma é a de desistir do litígio e abrir mão da chance de obter, seja pela decisão administrativa, seja pela judicial, sucesso em sua empreitada. Significa que o contribuinte desiste de correr o risco de ganhar o processo e ter o débito cancelado, do que decorreria a ausência da necessidade de dispor de qualquer numerário para a quitação de dívida que reputa indevida com o objetivo único de encerrar, desde logo, o litígio pela via da transação.”

Destaca-se que o crédito tributário – objeto do pacto – ostenta caráter patrimonial, pois veicula obrigação de dar dinheiro ao Erário. Quando lançado, passa a integrar o patrimônio da Administração Pública.¹⁸⁵ Em função do seu titular, tem natureza pública. Logo, a sua disponibilidade se dá na forma da lei, assim como a possibilidade de transigir acerca do seu adimplemento.

São bastante elucidativas as palavras de Pontes de Miranda (2012, p. 219-220) quanto à transigibilidade dos créditos públicos:

Transacionabilidade e intransacionabilidade. Diz o Código Civil, art. 1.035: “Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação”. Se o direito patrimonial é de caráter público, e.g., impostos e taxas federais, estaduais, ou municipais, ou paraestatais, a transacionabilidade depende de lei especial. O art. 1.035 apenas diz, segundo se há de interpretar, que não havendo *lex specialis*, nem lei para o caso, no sentido em que a expressão é empregada na Constituição de 1946 e nas anteriores, e.g., Constituição de 1946, art. 146 – não pode haver transação a respeito de direitos que não são patrimoniais ou que são de caráter público. Assim, o ramo do direito que rege o direito não patrimonial é que responde se pode haver, quanto a esse, transação, e o ramo do direito público que rege o direito de caráter público é que corresponde se, quanto a ele, pode haver transação.

Com o lançamento, em tese, o adimplemento deve ocorrer pelo pagamento (direto) da prestação em até 30 dias, a contar da notificação.¹⁸⁶ Com a celebração da transação, introduz-se norma

185 “Reafirmamos nosso entendimento de que o poder tributário, isto é, o processo de produção da norma individual e concreta introduzida pelo lançamento, é vinculado, mas, depois que a obrigação tributária ingressar no ordenamento, torna-se o crédito dela decorrente patrimônio disponível da Administração.” (DACOMO, 2008, p. 104-105).

186 “Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento. Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.” (BRASIL, 1966).

jurídica individual e concreta disciplinando a extinção do crédito tributário, revogando a norma veiculada no lançamento, que estabelecia o programa original de pagamento.

No âmbito da transação, ocorrendo concessões acerca do crédito fiscal, a Administração Tributária renuncia a um ou alguns dos requisitos do pagamento (identidade, integridade, indivisibilidade e tempo) e o sujeito passivo submete-se ao crédito fiscal na forma acordada, o qual, a princípio, ao menos subjetivamente, repudiava em validade, vigência e/ou eficácia.

Vejamos a arguta lição de Ricardo Lobo Torres (2018, p. 290):

Embora a transação tenha efeito meramente declaratório (art. 843 do CC de 2002), quase sempre encobre um ato jurídico subjacente à própria concessão, também autorizado por lei. Assim acontece, por exemplo, com o parcelamento da dívida fiscal, com a dação em pagamento, com a remissão parcial. Se a discussão sobre o crédito tributário já se tiver projetado para a esfera judicial, a transação consistirá no reconhecimento pelo sujeito passivo da liquidez e certeza do direito da Fazenda e na renúncia de interposição de recurso e, por parte do sujeito ativo, na concordância em receber o seu crédito parceladamente ou mediante a entrega de bens.

Assim como ocorre com a transação em matéria civil, apesar do caráter oneroso do acordo, as concessões mútuas da transação fiscal não devem necessariamente representar equivalente exato umas das outras (ARAÚJO, 2009). Diversos fatores influem na avaliação do risco do litígio, sem que possa ser aferida uma exata medida de correspondência entre perdas e ganhos.

Não obstante as concessões, o acordo não altera a capitulação ou delimitação do fato gerador da obrigação tributária, isto é, a relação jurídica subjacente ao crédito tributário. Como emana dos

artigos 140 e 141 do CTN,¹⁸⁷ a modificação do lançamento somente deve ocorrer nos casos elencados nos artigos 145 a 149 do CTN, dentre os quais não se inclui transação.

Esse negócio jurídico apenas dispõe acerca do modo de adimplemento do crédito. Embora o acordo possa adotar como motivo a possível diversidade de interpretação jurídica ou de delimitação do fato gerador da obrigação, isso configura, aliado ao risco de a parte restar vencida, a causa-motivo da transação, e não o seu objeto-conteúdo. Assim como na seara civil, a transação “determinará um novo modo para a regulamentação da relação primitiva (e que provocou a transação)” (ROCHA, 1958, p. 102, grifo no original).

Ilustrando essa posição, colacionamos a autorização para transigir instituída na Lei nº 14.062, de 2001, do Estado de Minas Gerais.¹⁸⁸ Citada lei adota como motivo (implícito) divergência jurídica envolvendo créditos tributários do ICMS relativos às operações de exportação dos produtos considerados semielaborados, envolvendo os artigos 155, § 2º, X, “a”, da CF, e 1º da Lei Complementar federal nº 65, de 1991. O diploma legislativo autorizou

187“Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.” (BRASIL, 1966).

188“Art. 31 - Ficam remetidos 75% (setenta e cinco por cento) do crédito tributário, constituído ou não, inclusive aquele inscrito em dívida ativa, ajuizada ou não a sua cobrança, relativo às operações de exportação dos produtos considerados semielaborados, desde que o contribuinte renuncie a qualquer procedimento administrativo ou judicial que vise a contestar a exigência do crédito tributário e promova, à vista, a quitação do saldo remanescente.

§ 1º - O contribuinte se responsabilizará pelo pagamento das custas processuais, no caso de ação judicial, bem como pelos honorários advocatícios, se devidos, observado o arbitramento judicial.

§ 2º - Na hipótese do caput deste artigo, fica dispensada a cobrança de multas e juros moratórios incidentes sobre o montante do débito, desde que o contribuinte faça a opção no prazo de trinta dias contados da data de publicação desta lei.” (ESTADO DE MINAS GERAIS, 2001).

fosse celebrado acordo de transação em que o Fisco remite 75% do crédito e o contribuinte satisfaz o saldo à vista, renunciando à impugnação e arcando com ônus da sucumbência. Como cláusula obrigatória, o acordo ainda deveria prever renúncia de multa e juros, desde que celebrado dentro de 30 dias da publicação do diploma normativo.

Embora não haja uma distinção estrutural entre a transação civil e o acordo de natureza tributária, algumas peculiaridades do objeto do acordo fiscal merecem destaque, em função das restrições impostas pela norma de estrutura do art. 171 do CTN.

Em face da autonomia da vontade privada, o acordo de natureza cível pode ser parcial – solucionando apenas alguns capítulos do litígio – ou total. De modo diverso, a transação tributária, na dicção do art. 171 do CTN, deve invariavelmente compreender todo o litígio sobre o crédito transigido. Igualmente, nas transações tributárias complexas, as quais compreendem mais de uma obrigação submetida a litígio (PARISI, 2016), deve-se alcançar a terminação integral do litígio quanto aos créditos transigidos.

Também sob o fundamento da autonomia da vontade, o acordo privado goza de ampla possibilidade de modificar e/ou extinguir a relação jurídica sob discussão, inclusive criar outras, com ou sem novação. No acordo tributário, celebrado sob o comando do princípio da legalidade, as partes somente podem dispor acerca do programa de extinção do crédito, sem criar outra obrigação ou dispor de matéria estranha à transigida, salvo aquela que lhe seja conexa.¹⁸⁹

Evidenciados os objetos processual e material da transação

¹⁸⁹Tem restrita aplicação em matéria tributária o art. 515, § 2º, do CPC quanto ao objeto, à medida que não pode incluir matéria totalmente estranha àquela deduzida em juízo, salvo autorização legal.

tributária, importante tecer comentários mais detalhados acerca do conteúdo substancial – principal e acessório – do acordo fiscal, cujas repercussões serão abordadas ao tratar dos efeitos do ajuste.

6.5.1. CONTEÚDO PRINCIPAL DO ACORDO

Como dito, a finalidade de encerrar o conflito revela-se pelo conteúdo do acordo celebrado, cujas cláusulas devem veicular o reconhecimento de direitos e deveres que conduzam à extinção do crédito tributário objeto do ajuste. Nesse raciocínio, as cláusulas devem compreender, no que couber, as normas constantes do art. 156 do Código Tributário Nacional, a saber:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

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

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

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

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) (Vide Lei nº 13.259, de 2016)

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

O pagamento é forma ordinária de extinção da obrigação tributária, mediante a entrega ao Estado – ou ao agente arrecadador – da quantia correspondente ao crédito, no tempo, modo e lugar determinados pela legislação.¹⁹⁰ Os artigos 157 a 163 do CTN fixam diversas regras sobre o pagamento do crédito tributário, inclusive sobre a sua imputação, estabelecendo disciplina de sobreposição às normas do Direito Privado (art. 109 do CTN).¹⁹¹

Ocorre que o acordo de transação individualiza norma jurídica acerca da extinção do crédito tributário sob litígio, superando as normas acerca do pagamento determinadas pelo lançamento.¹⁹² Nesses termos, o pacto pode veicular normas jurídicas excepcionando a identidade do objeto da prestação, ao autorizar dação em

190De se registrar, na esteira do entendimento de Alcides Jorge Costa (1991, p. 221 e 256), que a consignação em pagamento, a conversão de depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nada mais são do que meras formas de pagamento. Ademais, a decisão administrativa e a judicial não configuram propriamente causa de extinção da obrigação tributária, porque tão somente ou reconhece a sua inexistência/nulidade ou que já estava extinta.

191“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” (BRASIL, 1966).

192Nesse sentido: “É certo que a transação tributária envolve procedimentos muito mais complexos do que um simples acordo entre as partes para promover a extinção da obrigação. Muitas vezes, a extinção irá se operar através de uma conjunção de formas distintas de satisfação do crédito tributário. Tudo, entretanto, deverá constar como condições pactuadas entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária e, sempre, com a adoção das hipóteses permitidas pela lei. A principal característica da transação tributária, herdada do instituto civil, é a necessidade de que se apresentem concessões mútuas, ou seja, que não só o sujeito passivo se comprometa a promover a extinção do crédito tributário, mas também, o sujeito ativo ceda, em alguma parte, para possibilitar ou facilitar o cumprimento da obrigação pelo devedor.” (JUNQUEIRA, 2009, p. 95-96). “Instrumental somado às características pessoais das partes relacionadas, tem-se em comum a fixação de ampla quantidade de parcelas nas moratórias ou parcelamentos de débitos tributários, ou, também, aplicação de um determinado percentual de desconto a título de juros e multa (remissão e anistia), de acordo com valores nominais a serem pagos pelo sujeito passivo, por decorrência da celebração da transação, que, fundamentalmente, extingue a contraposição de interesses existente, por conta do liame obrigacional, entre as partes relacionadas.” (GRILLO, 2012, p. 184). “Praticada em matérias potencial ou efetivamente litigiosas, a transação administrativo-tributária pode, desde que autorizada por lei, versar tanto sobre o quantum debeat, como sobre a forma de pagamento (prazo de pagamento, entrega de bens, etc.).” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 419).

pagamento; a sua integridade, ao prever remissão do crédito; e a indivisibilidade, ao prever parcelamento ou compensação; além de poder excepcionar o seu tempo, ao veicular moratória.

6.5.1.1. Remissão e anistia do crédito fiscal

Neste item, abordamos conjuntamente a remissão e a anistia do crédito tributário. Isso porque ambas configuram formas de exoneração tributária que atingem a integridade do quantum da obrigação fiscal. Não obstante, realizamos a devida distinção entre essas possíveis cláusulas do acordo e entre a sua disciplina típica e a do próprio ajuste.

A remissão configura forma extintiva da obrigação, que se realiza mediante o perdão do tributo. Segundo Carvalho (2017, p. 455), com a remissão “desaparece o direito subjetivo de exigir a prestação e, por decorrência lógica e imediata, some também o dever jurídico cometido ao sujeito passivo”.

Na seara tributária, a remissão encontra disciplina particularmente nos artigos 125, inc. II, 156, inc. IV, e 172, todos do CTN, verbis:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

[...]

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

[...]

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

IV - remissão;

[...]

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

- I - à situação econômica do sujeito passivo;
- II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
- III - à diminuta importância do crédito tributário;
- IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Sobre a natureza jurídica da remissão, há diversas possibilidades de classificar o referido fato jurídico: na hipótese de remissão geral, concedida por lei, trata-se de ato jurídico em sentido estrito; na hipótese de remissão diante de requerimento do particular, pode caracterizar um negócio jurídico unilateral; e havendo considerações de equidade quanto à obrigação tributária, a remissão pode configurar negócio jurídico bilateral (COSTA, 1991).

Como se lê nos enunciados prescritivos, quanto à eficácia extintiva do crédito fiscal, a remissão pode ser classificada como parcial ou total (art. 172, caput, do CTN). Além disso, os efeitos da remissão podem decorrer diretamente da lei (norma geral e abstrata) ou demandar a edição de ato administrativo (norma individual e concreta), como nota Machado (2017).

No âmbito da transação, o acordo pode, se autorizado por lei, conter norma individual e concreta de remissão do tributo, como concessão por parte do Fisco. Mas esse perdão, o qual supera o requisito da integridade do pagamento, somente pode ser parcial, sob pena de ocorrer verdadeira renúncia ao direito. Ademais, para que haja remissão do quantum do próprio tributo, é necessária a ocorrência da dúvida objetiva, nos termos da lei autorizadora.

Além dos aspectos citados, a norma de remissão prevista no CTN distingue-se da cláusula remissiva pactuada no seio da transação fiscal em função de outros fatores, a iniciar pelo fato de que o ajuste em tela tem por finalidade precípua a determinação de litígio, mediante a realização de concessões recíprocas. Esse não é o objetivo da remissão, que pode ser deferido unilateralmente pelo credor, sem qualquer concessão por parte do devedor.

Nesse compasso, a remissão que integra a transação refere-se aos riscos e às dúvidas que cercam o litígio.¹⁹³ Ao ponderar os motivos para a concessão do perdão, o Estado não se vincula aos motivos elencados nos incisos do art. 172 do Código Tributário Nacional. Pode, sim, utilizá-los para compor a justificativa do perdão do tributo, mas somente naquilo que for pertinente às condições do litígio.

Prosseguindo na distinção, salienta-se que a remissão, diversamente da transação, não deve se sujeitar a condição resolutiva. O simples perdão da dívida está sujeito à invalidação ou cassação, na forma do art. 155 do CTN,¹⁹⁴ e não à condição ou ao termo final. Noutra perspectiva, a cláusula remissiva do acordo tem sua solução disciplinada nos termos do regime jurídico da transação, não se sujeitando ao prescrito no parágrafo único do art. 172 do CTN.

193Cf. Seção 6, Subseção 6.3, acerca dos motivos da transação tributária.

194“Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.” (BRASIL, 1966).

Por último, distingue-se que mera remissão concedida pessoalmente a um coobrigado não aproveita aos demais (art. 125, inc. II, do CTN), enquanto a cláusula constante do negócio transaccional aproveita ao codevedor. Isso ocorre porque, na forma do caput do art. 171 do CTN, o acordo deve pôr fim ao litígio e extinguir o crédito, o que favorece aos coobrigados que não tenham participado do ajuste.

A anistia, por sua vez, corresponde ao “perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal” (CARVALHO, 2017, p. 487). Trata-se de hipótese de exclusão do crédito tributário, a qual encontra disciplina nos artigos 175 e 180 a 182 do CTN, a seguir transcritos:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

[...]

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Art. 181. A anistia pode ser concedida:

I - em caráter geral;

II - limitadamente:

a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;

b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;

c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições e ela peculiares;

d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Estabelecido o conceito, é importante distinguir a anistia da remissão. Para tanto, faz-se necessário entender que o crédito tributário veicula duas espécies de obrigações: (i) o tributo, cuja hipótese compreende um fato jurídico lícito, consoante regime tributário substancial, e (ii) a multa, cuja hipótese consiste no descumprimento de obrigações tributário-administrativas, incidindo o regime penal tributário. Nesse quadro, remissão perdoa tributo e a anistia, multa.¹⁹⁵

Com efeito, a anistia propriamente extingue – e não exclui – parcela do crédito tributário referente à penalidade. Quando se tratar de infração que configure também delito ou tenha ocorrido com dolo, fraude, simulação ou conluio, a lei do ente federati-

¹⁹⁵ É de se registrar que, majoritariamente, a doutrina tem entendido como exposto, isto é, a remissão configura causa de extinção da parcela referente ao tributo e a anistia, do valor atinente à pena aplicada. Esse é o pensamento, por exemplo, de Aliomar Baleeiro (2018), Paulo de Barros Carvalho (2017), Sacha Calmon Navarro Coêlho (2018), Regina Helena Costa (2017) e Luís Eduardo Schoueri (2019). Entretanto, registra-se o entendimento de que a remissão alcança todo o crédito tributário – incluindo tributo e penalidade –, enquanto a anistia perdoa apenas a infração cuja multa ainda não fora lançada. Essa concepção é adotada, dentre outros, por Hugo de Brito Machado (2017) e Ricardo Lobo Torres (2018). Para mais esclarecimentos acerca das premissas de cada uma dessas correntes, remetemos à leitura de Schoueri (2019), considerando que não se trata do foco do nosso trabalho.

vo deve expressamente autorizar o perdão para essa circunstância (SCHOUERI, 2019), respeitada a competência legislativa da União para anistiar delitos (BALEEIRO, 2018).

No âmbito da transação, igualmente pode haver cláusula de anistia do crédito tributário, a qual atinge a parcela referente à penalidade pecuniária. Para que haja perdão da multa não é necessária a ocorrência de dúvida objetiva, bastando litígio decorrente meramente da lesão do crédito. As penalidades não se sujeitam aos princípios da generalidade da tributação e da capacidade contributiva, tendo vocação pragmática para integrar concessão do Fisco devido ao seu regime jurídico.

Em tese, o perdão da pena pode ser total, considerando que sobejará a parcela referente ao tributo, sem que se caracterize a renúncia do crédito tributário. Porém, entendemos que deve haver percentuais de redução de penalidades em função de circunstâncias como tempo, boa-fé, gravidade da infração, etc., para não acarretar eventual favorecimento do transigente em detrimento de contribuintes adimplentes.

Valem para a anistia os mesmos aspectos que diferenciam a mera remissão do acordo de transação. Nessa esteira, o mero perdão da multa não tem, por si só, finalidade de extinguir litígio, tampouco exige concessões recíprocas das partes. Apesar disso, o art. 182, inciso II, alínea “d”, do CTN autoriza a anistia “sob condição do pagamento de tributo”, a qual pode ser realizada também no acordo de transação, cujo motivo específico é o litígio.

Registra-se que leis autorizadas de transação fiscal, como será visto, mormente prescrevem “redução” do crédito, sem utilizar os termos do CTN (“remissão” e “anistia”). Neste estudo, comumente referimo-nos genericamente a remissão para aludir a qualquer dessas figuras. De todo modo, foi feita a pertinente distinção para não se descuidar do regime jurídico de cada uma delas.

Em suma, o acordo tributário pode prever cláusula de remissão e/ou anistia do crédito tributário, superando a integridade respectivamente do tributo e/ou da penalidade aplicada. Para o que sobejar, consoante as normas autorizadoras, a convenção pode estabelecer o pagamento por dação e compensação e estabelecer moratória, com ou sem parcelamento.

6.5.1.2. Pagamento pela dação de bem imóvel

O Código Tributário Nacional, em seu art. 156, inc. XI, autoriza “a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei”. Com efeito, a prestação da *datio in solutum* para extinção de crédito tributário deve ter por objeto necessariamente um bem imóvel.¹⁹⁶

Ocorre que a dação em pagamento tributária difere da civil: rege-se pelas normas de Direito Público, e não pelas regras da compra e venda (art. 357 do CC).¹⁹⁷ Em qualquer regime, no entanto, o acordo de transação, por si só, não transmite o direito real de propriedade sobre o bem imóvel (art. 843 do CC),¹⁹⁸ aplicando-se, na hipótese, enunciados prescritivos sobre o registro da coisa (art. 1.227 do CC).¹⁹⁹

196“Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;

II - o direito à sucessão aberta.

Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis:

I - as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local;

II - os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.” (BRASIL, 2002a).

197“Art. 357. Determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes regular-se-ão pelas normas do contrato de compra e venda.” (BRASIL, 2002a).

198“Art. 843. A transação interpreta-se restritivamente, e por ela não se transmitem, apenas se declaram ou reconhecem direitos.” (BRASIL, 2002a).

199“Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245

Sendo lícita a dação em pagamento para extinção de crédito tributário, a lei da transação pode, em tese, autorizar seja veiculada cláusula dessa ordem, alterando-se a própria identidade do objeto da prestação ao substituir o dar dinheiro pela entrega de bem imóvel.²⁰⁰ Assim, importa que seja fixado o valor de recebimento do bem para fins de extinção do crédito tributário (MACHADO, 2017).²⁰¹

Contudo, ressalva-se a aplicação do art. 845 do CC, que estabelece que, “[d]ada a evicção da coisa [...] transferida à outra parte, não revive a obrigação extinta pela transação; mas ao evicto cabe o direito de reclamar perdas e danos”. No campo tributário, reputamos incabível tal regramento, pois não há margem para eventual novação do tributo por obrigação decorrente de ato ilícito, devendo ser resolvido o acordo.

Ademais, assim como no pagamento (direto), a princípio a *datio* voltada para satisfazer crédito indevido gera dever de restituir a coisa (DINIZ, 2019b). Entretanto, isso não se aplica à cláusula

a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.” (BRASIL, 2002a).

200Segue lição de Batista Júnior (2007, p. 420): “A transação administrativo-tributária pode se dar também, mediante dação em pagamento, por meio de acordos pelos quais se extinga obrigação que o contribuinte contesta. Trata-se, por certo, de solução acordada com a Administração, prevista no art. 156, XI, do CTN, para a solução de conflitos tributários, que só pode ser celebrada em uma espécie de contrato administrativo de transação parcial (não-substitutivo), pois ao invés de pagar o tributo, em espécie, com o consentimento da Administração, que deseja encerrar o litígio, na forma da lei da pessoa política tributante, o contribuinte extingue a obrigação tributária entregando ao patrimônio do Estado um bem de interesse deste. A Administração Fiscal, para encerrar o litígio, aceita, no caso concreto, um bem para que possa o crédito tributário ser extinto e o litígio encontrar termo. Basta verificar que, para a Administração aceitar o bem, no mínimo, as partes devem celebrar um acordo sobre o valor do bem, sobre as condições de entrega, sobre o prazo, etc.”.

201Há mera discricionariedade técnica acerca do valor da coisa recebida pelo Fisco, consoante a lição de Alcides Jorge Costa (1991, p. 169-170): “Assim, ao permitir a dação em pagamento, a lei pode abrir para a administração, a possibilidade de agir discricionariamente aceitando ou não a dação em pagamento ou, tornando-a de aceitação obrigatória, a possibilidade de agir discricionariamente para fixar o valor da coisa objeto da dação. No primeiro caso – aceitação ou não aceitação – trata-se de atividade discricionária propriamente dita, enquanto que no segundo – fixação de valor – a discricionariedade é meramente técnica.”.

que compõe o contrato de transação, porque se veda a rediscussão da validade e eficácia do crédito tributário, salvo eventual anulação do próprio negócio jurídico.

Por último, entendemos que o acordo autorizado, por exemplo, pelo § 2º do art. 4º da Lei Federal nº 13.259, de 2016,²⁰² configura hipótese de transação envolvendo dação em pagamento, pois sua causa-função é o encerramento do litígio, ainda que de mera lesão.

6.5.1.3. Pagamento mediante compensação

O Código Tributário Nacional trata a compensação como causa de extinção do crédito tributário (art. 156, II), modalidade que se encontra disciplinada pelos artigos 170 e 170-A, ambos do CTN, *in verbis*:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.
Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei

202“Art. 4º O crédito tributário inscrito em dívida ativa da União poderá ser extinto, nos termos do inciso XI do caput do art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, mediante dação em pagamento de bens imóveis, a critério do credor, na forma desta Lei, desde que atendidas as seguintes condições: (Redação dada pela Lei nº 13.313, de 2016)

I - a dação seja precedida de avaliação do bem ou dos bens ofertados, que devem estar livres e desembaraçados de quaisquer ônus, nos termos de ato do Ministério da Fazenda; e (Redação dada pela Lei nº 13.313, de 2016)

II - a dação abranja a totalidade do crédito ou créditos que se pretende liquidar com atualização, juros, multa e encargos legais, sem desconto de qualquer natureza, assegurando-se ao devedor a possibilidade de complementação em dinheiro de eventual diferença entre os valores da totalidade da dívida e o valor do bem ou dos bens ofertados em dação. (Redação dada pela Lei nº 13.313, de 2016)
[...]

§ 2º Caso o crédito que se pretenda extinguir seja objeto de discussão judicial, a dação em pagamento somente produzirá efeitos após a desistência da referida ação pelo devedor ou corresponsável e a renúncia do direito sobre o qual se funda a ação, devendo o devedor ou o corresponsável arcar com o pagamento das custas judiciais e honorários advocatícios. (Redação dada pela Lei nº 13.313, de 2016)” (BRASIL, 2016).

determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Diversamente do regime das obrigações civis, o Código Tributário Nacional exige autorização legal para que ocorra a compensação dos créditos tributários. Consoante elucidada Alcides Jorge Costa (1991), reputa-se inconveniente compensação de créditos públicos sem limitação, a fim de que não reste o Ente privado de recursos financeiros. Nessa esteira, a lei autorizadora deve estabelecer hipóteses de compensação legal ou convencional, nesse caso cabendo à autoridade administrativa certa discricionariedade, observando os requisitos legais e regulamentares (COSTA, 1991).

Entendemos cabível a compensação como elemento das concessões mútuas no âmbito da transação.²⁰³ Esse acordo, excepcionando a indivisibilidade do crédito, pode veicular norma de compensação, desde que devidamente autorizada por lei.²⁰⁴ Devem-se

203No mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins (2008).

204“É o que se dá, por exemplo, na seara do Direito Administrativo Tributário brasileiro, quando a lei, especificamente, estabelece a possibilidade de redução do montante da obrigação tributária já constituída com investimentos realizados no incentivo à cultura. Quando a Administração celebra com o contribuinte contrato administrativo alternativo que permita a compensação do imposto corrente devido com investimentos realizados por este na cultura, mesmo na ausência de qualquer litígio efetivo, a Administração Tributária celebra contrato administrativo complexo com o administrado. É certo que os benefícios e a possibilidade aberta pela lei favorece o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, afastando ou minimizando, em tese, a possibilidade de controvérsias entre o Fisco e o administrado. O mesmo ocorre quando a Administração celebra com o contribuinte contrato administrativo alternativo que permita a extinção de litígio fiscal mediante a compensação do crédito tributário devido, inscrito em dívida ativa e em fase de cobrança, com investimentos realizados na cultura; nesse caso, a Administração celebra contrato administrativo de transação terminativo com o administrado. Nas duas situações, os interesses públicos atinentes à cultura, secundários para o Fisco, nos termos da lei, são considerados, no

observar, no que couber, as disposições do CTN acerca do instituto.

A título de exemplo, Batista Júnior (2007, p. 421) anota a possibilidade de compensação de crédito tributário então sob litígio com valores investidos na cultura, atualmente nos termos do art. 26 da Lei nº 22.944, de 2018, do Estado de Minas Gerais:²⁰⁵

No Brasil, o desenvolvimento da cultura aparece como dever estatal no art. 215 da CRFB/88. Para que cumpra tal desiderato constitucional, o Estado de Minas, por exemplo, editou a Lei Estadual n. 12.733, de 30 de dezembro de 1997. Os contribuintes, por meio de acordos com o Fisco, ouvidos os órgãos administrativos dedicados ao incentivo à cultura, se assim desejarem, podem extinguir créditos tributários controversos, parcialmente, mediante a compensação com os valores

caso concreto, na ponderação de interesses levada a cabo pelo decisor, podendo ser decisivos na formatação da decisão final. Nos dois casos, a potencial conflituosidade, típica das relações tributárias, é minimizada pelo manejo das técnicas contratuais.” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 377-378).

205“Art. 26 - O contribuinte com crédito tributário inscrito em dívida ativa há mais de doze meses, contados da data do requerimento a que se refere o § 2º, poderá quitá-lo com desconto de 25% (vinte e cinco por cento) se apoiar financeiramente o FEC.

§ 1º - Para a aplicação do desconto previsto no caput, o contribuinte deverá promover a quitação ou o parcelamento de todos os créditos tributários inscritos em dívida ativa, permitida a exclusão de créditos tributários específicos, nos termos e segundo os critérios previstos em regulamento.

§ 2º - Para obter o benefício previsto no caput, o contribuinte incentivador deverá apresentar requerimento à SEF ou à Advocacia-Geral do Estado – AGE –, conforme o caso, e, no prazo de cinco dias de seu deferimento, efetuar o recolhimento do valor obtido após o desconto, nas seguintes condições:

I - 75% (setenta e cinco por cento) serão recolhidos por meio de Documento de Arrecadação Estadual – DAE –, observada a legislação sobre o pagamento de tributos estaduais;

II - 25% (vinte e cinco por cento) serão repassados diretamente pelo contribuinte incentivador ao FEC, observadas, ainda, outras condições estabelecidas em regulamento.

§ 3º - Os valores repassados ao FEC serão destinados ao financiamento dos projetos culturais aprovados em seleção pública de projetos inscritos na modalidade não reembolsável.

§ 4º - Na hipótese de pagamento parcelado do crédito tributário, o repasse de que trata o inciso II do § 2º poderá, a critério da SEF ou da AGE, conforme o caso, ser também efetuado parceladamente, na forma e no prazo previstos em regulamento.

§ 5º - O pagamento ou a implantação do parcelamento do crédito tributário para obtenção do benefício que trata o caput importam na confissão do débito tributário.

§ 6º - O disposto no caput não alcança crédito tributário objeto de ação penal por crime contra a ordem tributária com sentença condenatória transitada em julgado.” (ESTADO DE MINAS GERAIS, 2018).

investidos na cultura. De fato, havendo res litigiosa, efetiva ou potencial, ocorre a celebração de contrato de transação administrativo-tributário, que abre a possibilidade de extinção do crédito tributário por meio da compensação com investimentos do contribuinte, de interesse do Estado, realizados em prol da cultura.

Outro exemplo vem da Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nº 9.917, de 14 de abril de 2020, a qual permite a compensação do crédito tributário já transigido, para efeito de amortização ou de liquidação do saldo.²⁰⁶ De se notar que a possibilidade de compensação integra o próprio acordo, como facilidade para liquidação do crédito transigido, cuja controvérsia já foi superada, em conformidade com o art. 170-A do CTN.

Em suma, a compensação também pode figurar como norma introduzida pelo acordo de transação tributária, respeitadas as balizas legais.

6.5.1.4. Pagamento com moratória e/ou parcelamento

Os aspectos referentes à moratória e ao parcelamento configuram propriamente hipótese da norma individual e concreta de pagamento (direto ou satisfativo) veiculada pela convenção, quanto ao saldo do crédito fiscal não atingido pela remissão, dação e/ou compensação, restando regida subsidiariamente pelas disposições do CTN.

A moratória configura “prorrogação concedida pelo credor, ao devedor, do prazo para pagamento da dívida, de uma única vez ou parceladamente” (MACHADO, 2017, p. 189). Isto é, a moratória é gênero, do qual o parcelamento é espécie. Essas figuras encon-

²⁰⁶ “Art. 57. O devedor poderá utilizar créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou precatórios federais, próprios ou de terceiros, para amortizar ou liquidar saldo devedor transacionado, observado o disposto neste capítulo.” (BRASIL, 2020).

tram disciplina nos arts. 152 a 155-A, todos do CTN.²⁰⁷

207“Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:

I - em caráter geral:

a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;
b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.

Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

Art. 153. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:

I - o prazo de duração do favor;

II - as condições da concessão do favor em caráter individual;

III - sendo caso:

a) os tributos a que se aplica;

b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;

c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

O negócio jurídico de transação pode veicular normas individuais e concretas concedendo tempo (moratória) e autorizando a divisão da prestação (parcelamento), assim excepcionando a norma veiculada no crédito tributário que rege o pagamento da obrigação.²⁰⁸

Com efeito, ambas as cláusulas ora tratadas têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário durante o seu curso, por força do art. 151, incisos I e VI, do CTN.²⁰⁹ Contudo, a extinção do crédito apenas se dará pelo adimplemento integral do saldo da prestação, na forma do art. 156, inc. I, do CTN.²¹⁰

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)” (BRASIL, 1966).

208 “Nesse sentido, o acordo pode ser celebrado tendo por objeto apenas a forma pela qual o administrado, para eliminar o litígio, pretende cumprir o dever ou obrigação, ou exercer o direito. Esse é o caso, por exemplo, do contrato de parcelamento de dívida fiscal já inscrita em dívida ativa e que já está sendo executada judicialmente; o acordo não visa preparar ato administrativo algum, uma vez que a obrigação tributária já surgiu diretamente da lei, mas o contrato de parcelamento, sem alterar os aspectos mais elementares que estruturam o crédito tributário, que mantém o seu quantum, altera o prazo e a forma de pagamento. O pagamento que deveria ser efetuado à vista, nos prazos estabelecidos na legislação tributária, excepcionalmente, em virtude do contrato, celebrado com o intuito de encerrar a controvérsia, é parcelado. O tributo não tem e nem poderia ter sua fonte no contrato celebrado, portanto, o contrato de parcelamento fiscal não institui tributo algum. Se a lei que instituiu o tributo for, por exemplo, declarada inconstitucional, não subsiste a obrigação tributária, porque esta não tem sua origem no contrato, mas na lei. O parcelamento é apenas um contrato que altera as condições de pagamento (forma e prazo), mas que não tem o condão de substituir a lei, enquanto fonte da obrigação tributária.” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 367).

209 “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

[...]

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)” (BRASIL, 1966).

210 “[...] A transação pode, por exemplo, redundar em parcelamento do crédito tributário remanescente; nesse caso, a extinção apenas se dará com o adimplemento da última parcela, ficando o crédito tributário com a exigibilidade suspensa durante o curso do parcelamento. Se o parcelamento não é cumprido, o crédito tributário pode voltar a ser exigido pelo saldo remanescente atinente às parcelas não quitadas.” (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 418-9). “É bem verdade que se prevê, também, pagamento parcelado, mas, nesse caso, a transação não opera imediatamente, já

A distinção entre transação e parcelamento é bastante discutida pela doutrina. Na prática, pode haver mero parcelamento – causa de suspensão da exigibilidade do crédito – como pode ocorrer transação para pagamento parcelado – causa de extinção do litígio que visa ao adimplemento da obrigação cumulado com a sua suspensão (OLIVEIRA, 2013). Inclusive, pode existir transação sob o rótulo de parcelamento, como no caso do Programa de Recuperação Fiscal – Refis (GODOY, 2010).

Fabio Artigas Grillo (2012, p. 239) enumera três programas de recuperação tributária que configuram “parcelamentos especiais com característica de transação”: o Programa de Recuperação Fiscal (Refis), criado pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, cuja concessão do Fisco incluiu parcelamento, compensação e desconto nas verbas acessórias, e do sujeito passivo, prestação de garantia ou arrolamento de bens, além de quebra do sigilo bancário; o Programa de Parcelamento Especial (Paes), instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003; e o Parcelamento Excepcional (Paex), instituído pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, veiculando um parcelamento semelhante ao anterior, com redução de penalidades e acessórios, e outro ordinário, com maior número de parcelas. O autor ainda cita o “Refis da crise”, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Nessa esteira, independente do nomen iuris, para que ocorra transação é preciso haver o litígio, as concessões recíprocas e a finalidade de dar fim à lide com a extinção do crédito (SCHOUERI, 2019). Logo, para identificar a norma em destaque, faz-se necessário cotejar os elementos pertinentes ao instituto, aplicando-se o regime jurídico correspondente.

que celebrada com condição do pagamento das parcelas: o que se tem é suspensão da exigibilidade, por conta do parcelamento concedido; completado este, opera, aí sim, a transação e dá-se o efeito da extinção.” (SCHOUERI, 2019, p. 696).

6.5.2. CONTEÚDO ACESSÓRIO DO AJUSTE

Vislumbramos a possibilidade de o ajuste transacional conter cláusulas acessórias, de ordem pecuniária ou não, especialmente quando relacionados à matéria em litígio.

Do ponto de vista processual, o acordo fiscal pode, conforme lei autorizadora, conter, por exemplo, além da necessária desistência das impugnações acerca do crédito tributário, a renúncia a honorários advocatícios (COELHO, 2018). Além disso, em sendo possível a transação em sede de processo cautelar, nada obsta que se transija acerca da garantia oferecida pelo sujeito passivo da obrigação.

Do ponto de vista material, a lei de regência pode determinar, como condição à celebração do ajuste, por exemplo, a regularidade do cumprimento das obrigações acessórias pelo sujeito passivo (FERRAZ, 2018).

Igualmente, a lei autorizadora pode fixar que conste do acordo penalidade pecuniária ao transigente que descumpri-lo (art. 847 do CC).²¹¹ Porém, a pena convencionada (acessória) não existe sem a principal, razão pela qual a invalidação da transação acarreta a nulidade da multa; diversamente, a eventual anulação da pena convencionada não vicia o acordo (FRAGA, 1928, p. 163 apud MALUF, 1999). No entanto, a convenção fiscal não admite cláusula penal para a hipótese de inexecução completa da obrigação, pois ensejaria a novação do tributo por obrigação decorrente de ilícito, sem respaldo no art. 156 do CTN.

211 “Art. 847. É admissível, na transação, a pena convencional.” (BRASIL, 2002a). Registra-se a crítica da doutrina no sentido de que o enunciado é desnecessário, pois a transação já consta do Código vigente entre as diversas modalidades contratuais, diversamente da previsão entre as modalidades de extinção da obrigação do Código revogado (MALUF, 1999).

6.6. ELEMENTOS ACIDENTAIS

Consoante a doutrina civilista, em princípio, na condição de contrato oneroso, na transação somente têm lugar condição e termo. Por outras palavras, é incabível fixação de encargo, pois somente aplicável aos atos de mera liberalidade (MALUF, 1999).

Ademais, é incompatível com o ajuste cláusula de termo final da composição da lide. Essa incompatibilidade não se verifica quanto ao termo inicial, que pode ser estipulado quanto aos efeitos ou à própria execução do contrato. Pelas mesmas razões, também é cabível condição suspensiva (MALUF, 1999), como, por exemplo, a homologação judicial do acordo.

Condição resolutiva expressa é comumente aceita. Porém, não há consenso na doutrina quanto à condição resolutiva tácita em transação civil, havendo três entendimentos: (a) os que enfocam a natureza declaratória do acordo não admitem resolução tácita, devendo o ajuste ser executado; (b) os que destacam a natureza contratual da transação admitem a cláusula, de modo que o seu inadimplemento reaviva a lide; e (c) aqueles que analisam a natureza translativa ou declarativa do acordo em concreto, respectivamente, admitem ou não a resolução tácita (MALUF, 1999).

No que diz respeito ao acordo acerca de tributos, assim como as transações em matéria cível, entendemos cabível a fixação de condições e termos para os efeitos processuais e materiais. Contudo, incabível termo ou condição desfazendo a composição do litígio e a condição resolutória tácita quanto aos seus efeitos materiais. Na última hipótese, à falta de pacto resolutório expresso, deve o crédito transigido ser executado na forma do acordado.

7. DOS EFEITOS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A celebração do acordo de transação, atendidos os pressupostos de validade, vigência e eficácia do negócio, inaugura relação jurídica que pode ser analisada (ii.a) quanto aos sujeitos e (ii.b) quanto ao seu objeto. No último aspecto, pode-se descrever o efeito (i) processual, de solucionar o litígio, e (ii) material, de inserir norma jurídica concreta e individual disciplinando o adimplemento do crédito tributário transigido.

Do ponto de vista subjetivo, fazendo uma breve comparação, os efeitos do acordo cível restringem-se aos transigentes (*res inter alios*), ressalvadas as hipóteses prescritas nos parágrafos do art. 844 do Código Civil.²¹² Aprioristicamente, em relação às pessoas que nele não intervieram, o contrato não lhes aproveita (*nec prodest*), nem lhes prejudica (*nec nocet*), como ensina Maluf (1999).

A seu turno, o ajuste de natureza tributária necessariamente aproveita a todos os sujeitos passivos, embora algum deles não tenha intervindo (COSTA, 1991). Sequer há de se cogitar da natureza do vínculo do codevedor, pois é invariável a prescrição de extinção do crédito tributário (art. 171 do CTN).²¹³ Contudo, de nenhum modo o acordo deve prejudicar os contribuintes e respon-

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

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

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

§ 3º Se entre um dos devedores solidários e seu credor, extingue a dívida em relação aos codevedores.” (BRASIL, 2002a).

213“Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.” (BRASIL, 1966).

sáveis que não interviram, pois esse contrato pressupõe a manifestação de vontade acerca da renúncia de direito.

Do ponto de vista do objeto, destaca-se a natureza híbrida do acordo tributário, assim como no ajuste civil (MALUF, 1999). Como observado, o pacto fiscal tem por finalidade conjunta a eliminação da situação litigiosa e a conseqüente extinção do crédito tributário, nos termos do art. 171 do CTN. Com efeito, essa unidade finalística material-processual reflete-se no objeto desse pacto, o qual recai sobre as relações jurídicas processual e substancial tributárias envolvendo o tributo sob litígio. Por isso, a natureza híbrida do acordo fiscal.²¹⁴

Todavia, para melhor observação, devem-se analisar separadamente os efeitos que recaem sobre a relação jurídica adjetiva e os que atingem o vínculo substantivo.

7.1. EFEITOS PROCESSUAIS

Na lógica civilista, a transação pode ser classificada em judicial/terminativa ou extrajudicial/preventiva, conforme respectivamente haja ou não relação jurídica processual instaurada previamente. Ambas têm mesma natureza e disciplina substancial, distinguindo-se apenas que a judicial produz efeitos sobre o processo (CARNELUTTI, 2004a).

Na seara tributária, consoante exposto, a transação deve ser

214No mesmo sentido, Serrano (1998, p. 69): “Los contratos que dan lugar a la terminación convencional del procedimiento tributario ostentan una doble naturaleza. Por un lado, constituyen actuaciones administrativas procesales, puesto que se realizan en el seno del procedimiento administrativo, desarrollando una regulación preparatoria de la resolución administrativa final. Por otro, tiene una eficacia jurídico-material, al incidir en el establecimiento, modificación o supresión de una relación jurídico pública, lo que determina su calificación de contratos de Derecho público.”

terminativa de litígio. Prescreve o art. 171 do CTN que “[a] lei pode facultar [...] celebrar transação que [...] importe em determinação de litígio”.²¹⁵ Por isso o acordo fiscal deve ser sempre celebrado quando já instaurada uma relação jurídica processual, o que pode ocorrer tanto no âmbito do processo administrativo como no contexto do processo judicial.

Nesse compasso, nas respectivas órbitas de atuação, o acordo tributário sempre produz efeitos processuais – administrativo ou judicial. Em comum, a convenção inaugura efeito imediato de gerar preclusão acerca da composição do litígio (art. 200, caput, do CPC).²¹⁶

No campo administrativo ou extrajudicial, as partes obrigam-se a não demandar judicialmente acerca do objeto litigioso, renunciando ao exercício do direito de ação e de defesa acerca da matéria transigida. Além disso, o acordo administrativo pode al-

215Acerca do termo “determinação”, discorre Nadja Araujo (2009, p. 97-99): “A determinação de litígio como a finalidade positivada para a transação no direito tributário, em geral, é interpretada como ‘erro de digitação da lei’. Editores que reproduzem o texto do Código Tributário Nacional acrescentam notas de esclarecimento ao Art. 171 para indicar a palavra ‘terminação’ como o signo supostamente correto. [...] Uma primeira explicação (semântica) para a utilização da palavra ‘determinação’ na redação do Art. 171, CTN, leva à indicação de que a finalidade a ser considerada na (des)autorização da transação deve ser a busca de uma decisão, a resolução, o encerramento de litígio tributário. É esse o sentido adotado pelos editores do Código Tributário Nacional como fundamento para a usual ‘nota de correção’ do texto legal. Contudo, é preciso atentar para as acepções indicativas de conformação, delimitação da solução da contenda. A edição do ato administrativo prévio ao acordo deve ser resultado de ponderações acerca do litígio. Trata-se de avaliar seus elementos em face das soluções admissíveis, de modo a indicar a conclusão que melhor atenda aos interesses públicos na espécie. Com isso, é delimitado o âmbito para atuação do agente administrativo em interação com o sujeito passivo. Ademais, determinar o litígio pode indicar a discussão sobre a incerteza (subjéctiva) até sua elucidação pela compreensão recíproca entre os litigantes. Nessa perspectiva, a transação envolveria a eliminação da imprecisão que gerou a polémica entre as partes, solucionando o litígio que esteja em processamento administrativo ou judicial.”.

216“Art. 200. Os atos das partes consistentes em declarações unilaterais ou bilaterais de vontade produzem imediatamente a constituição, modificação ou extinção de direitos processuais. Parágrafo único. A desistência da ação só produzirá efeitos após homologação judicial.” (BRASIL, 2002a).

cançar a condição de título extrajudicial (art. 784, inc. IV),²¹⁷ ou, se levado à homologação em juízo, de título executivo judicial (art. 515, inc. III, do CPC).²¹⁸ E, ainda que sem homologação em juízo, o ajuste autoriza a *exceptio litis per transactionem finitae*, equivalente à *exceptio rei judicatae*.

Na seara judicial, o ato sujeita-se à homologação para que produza alguns dos efeitos no processo. Com a composição perante o juízo, as partes abandonam o exercício do direito de ação e de defesa em curso. Com efeito, a decisão homologatória cessa a instância por força da renúncia ao processo (487, inc. III, alínea “b”, ambos do CPC),²¹⁹ constitui título executivo judicial (art. 515, inc. II, do CPC)²²⁰ e permite o efeito de coisa julgada (art. 502 do CPC).²²¹

Independentemente de prévio litígio judicial, o acordo celebrado extrajudicialmente, como dito, pode ser levado à homolo-

217“Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:

[...]

IV - o instrumento de transação referendado pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública, pela Advocacia Pública, pelos advogados dos transatores ou por conciliador ou mediador credenciado por tribunal; [...]" (BRASIL, 2015).

218“Art. 515. São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título:

[...]

III - a decisão homologatória de autocomposição extrajudicial de qualquer natureza; [...]" (BRASIL, 2015).

219“Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

[...]

III - homologar:

[...]

b) a transação; [...]" (BRASIL, 2015).

220“Art. 515. São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título:

[...]

II - a decisão homologatória de autocomposição judicial; [...]" (BRASIL, 2015).

221 “Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.” (BRASIL, 2015).

gação pelo juiz, adquirindo status de título executivo judicial (art. 515, III, do CPC). De qualquer modo, quer se trate de sentença homologatória de transação obtida nos próprios autos ou extrajudicial, deve-se submeter o decisum à fiscalização do Tribunal ad quem por força da remessa necessária, na forma do art. 496 do CPC.²²² A desconstituição da decisão homologatória deve ser realizada, em princípio, por meio de ação anulatória (art. 966, § 4º, do CPC),²²³ salvo sobre vício da própria sentença, quando cabível a ação rescisória.²²⁴

Por último, nas leis de transação muitas vezes exige-se do demandado a confissão irretratável e irrevogável dos créditos tributários envolvidos. Essa confissão configura meio de prova acerca da

222Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça: “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ISSQN. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL (APROVEITAMENTO HIDRELÉTRICO DE JAURU). ACORDO ENTRE A CONSTRUTORA E O MUNICÍPIO, FUNDADO EM CONVÊNIO INTERMUNICIPAL. DECISÃO JUDICIAL HOMOLOGATÓRIA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARTIGO 171, DO CTN. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA INDISPONIBILIDADE DOS BENS PÚBLICOS. REEXAME NECESSÁRIO. CABIMENTO. ARTIGO 475, DO CPC. 1. A sentença homologatória de acordo acerca da alíquota do ISS, calcada em convênio municipal declarado inconstitucional pela Corte Local e que contaminou a transação levada a efeito pelas partes, ostenta natureza de decisão de mérito proferida em desfavor do município, ensejando o duplo grau de jurisdição, posto afinada, a remessa ex officio, com a ratio essendi do artigo 475, inciso I, do CPC. 2. A sindicância do teor do convênio esbarra na Súmula 5/STJ e os fundamentos constitucionais (artigo 150, § 6º, da Constituição Federal de 1988) também não são passíveis de cognição no Superior Tribunal de Justiça, mercê de interposto recurso extraordinário, sendo certo que a lei local autorizativa da citada transação é obstada na aferição da sua sintonia com o Código Tributário Nacional, por força da Súmula 280/STF. 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.” (REsp 929.121/MT, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 11.12.2007, DJe 29.5.2008).

223“Art. 966. [...]”

§ 4º Os atos de disposição de direitos, praticados pelas partes ou por outros participantes do processo e homologados pelo juízo, bem como os atos homologatórios praticados no curso da execução, estão sujeitos à anulação, nos termos da lei.” (BRASIL, 2015).

224Diniz (2019b, p. 366) acrescenta que “[a] homologação apenas dá à transação o efeito extintivo da relação jurídico-processual. Tanto isso é verdade que, se houver rescisão da sentença homologatória, o processo continua, mas a transação não é considerada inválida, pois o direito material a considera perfeita e válida. A homologação apenas irradia a eficácia processual. A transação judicial homologada produz efeito de coisa julgada, extinguindo a controvérsia e definindo os direitos.”

matéria fática sob litígio, na forma dos artigos 389 a 395 do CPC. Isso tem o condão de inverter o ônus da prova acerca do objeto transigido, na hipótese de eventual anulação do negócio. Porém, como assevera Machado (2008b), a própria transação já acarreta renúncia parcial ao direito, de modo a impedir a rediscussão da questão.

7.2. EFEITOS TRIBUTÁRIOS

Consoante determinado na regra de estrutura enunciada no art. 171 do CTN, o negócio jurídico veicula norma jurídica concreta e individual, que reconhece no antecedente o acordo e no consequente estabelece o novo programa de adimplemento do crédito tributário, incluindo cláusulas de remissão/anistia, dação, compensação e/ou pagamento do saldo com moratória, com ou sem parcelamento.

Nesse sentido, a elucidativa lição de Dacomo (2008, p. 101-102):

Em termos analíticos, o “ato de transação” contém os enunciados necessários e suficientes para construirmos uma norma individual e concreta, em cujos antecedentes vêm relatados:

- 1) o fato da existência da dívida;
 - 2) o fato do acordo (concessões mútuas entre credor e devedor).
- E, nos consequentes,
- 3) uma relação de pagamento que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo e/ou;
 - 4) uma relação de remissão que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo e/ou;
 - 5) uma relação de anistia que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo.

Portanto, estamos propondo entender a transação como uma norma individual e concreta.

Do ponto de vista material tributário, a norma veiculada no acordo prevê, em seu consequente, os fatos jurídicos aptos à extin-

ção do crédito tributário. Cada uma das cláusulas pactuadas pode produzir efeitos jurídicos separadamente. Por exemplo, cláusulas de remissão e de anistia, por independerem de execução, podem adquirir eficácia imediatamente com a celebração do ajuste. Nessa hipótese, o contrato, por si só, extingue parcialmente o crédito tributário, salvo condição suspensiva ou termo inicial.

Entretanto, cláusulas de pagamento com moratória – com ou sem parcelamento –, de compensação e de dação, por sua natureza, apenas produzem efeitos quando devidamente executadas, quando restará configurado o suporte fático de cada uma, na forma do art. 156 do CTN. De acordo com isso, alguns juristas têm enfatizado que o que extingue o crédito tributário é, ao final, o pagamento – e não a transação.²²⁵ Siga a lição do Professor Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 276):

As concessões que a lei pode permitir à autoridade administrativa seriam muito restritas, dizendo respeito a providências ancilares que facilitassem a solução de impasses que estivessem impedindo a regular extinção do vínculo. Não posso conceber que se incluía entre as concessões o abrir mão do valor do tributo, pois configuraria hipótese de remissão ou perdão da dívida, bem como a faculdade de compensar créditos, modalidades extintivas que não de ser diferentes da transação. Do mesmo modo, a dispensa de quantias relativas a sanções, punitivas ou moratórias, cairiam debaixo da anistia, que é instituto igualmente diverso. Sobrariam as iniciativas superadoras de divergências sobre aspectos acessórios do implemento da dívida, tendentes a propiciar a criação de clima favorável entre os sujeitos da relação, tudo para estimular o contribuinte a liquidá-la pelo pagamento. E, sendo assim, vê-se que não teria força para fulminar o liame obrigacional, circunscrevendo seu papel a simplesmente preparar as condições da extinção, que, efetivamente, dar-se-ia pelo pagamento. [...] Pelo prisma da verificação lógica, se a transação efetivamente prepara a relação para que venha a desaparecer por virtude do pagamento,

225 Nesse sentido, Grillo (2012).

claro está que não deve ser incluída entre os procedimentos que põem termo à existência do vínculo obrigacional tributário.

Com isso, configuram fatos jurídicos extintivos da obrigação fiscal em virtude da transação a remissão, a anistia, o pagamento com moratória e/ou parcelamento, a dação e a compensação, os quais vão extinguindo o crédito tributário parcialmente até alcançar a sua integralidade. Isso vem ao encontro do art. 171 do CTN, que impõe ao acordo que “importe em [...] conseqüente extinção de crédito tributário” (grifo nosso).

É de salientar que o Código Tributário Nacional se inspirou no então vigente Código Civil de 1916, que previa a transação como fato extintivo da obrigação. Como visto, a lei revogada divergiu das codificações modernas e recebeu críticas da doutrina civilista, cujos suplícios foram acolhidos no Código Civil de 2002, que passou a prever o instituto como contrato.

Com efeito, o acordo tributário reconhece a obrigação preexistente e modifica alguns aspectos do seu programa para alcançar a sua extinção. Contudo, estabelecendo-se disposição de direito real, o ajuste, por si só, não o transmite, sendo necessária a prática dos atos pertinentes conforme a lei civil, na forma do art. 843 do Código Civil.²²⁶

Diante disso, a redação do art. 156, III, do CTN²²⁷ pode ser entendida de duas maneiras: ou que o ato de transigir extingue, por si só e parcialmente, a obrigação quando veicula cláusula de

226 “Art. 843. A transação interpreta-se restritivamente, e por ela não se transmitem, apenas se declaram ou reconhecem direitos.” (BRASIL, 2002a).

227 “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

III - a transação; [...]” (BRASIL, 1966).

remissão e/ou anistia com efeito imediato (ESPÍNOLA, 1951);²²⁸ ou que o cumprimento integral do acordo configura o suporte fático da norma extintiva veiculada naquele enunciado prescritivo.²²⁹

Na última hipótese, pode-se aludir ao vocábulo transação, além de denominar o negócio jurídico introdutor de norma individual e concreta que disciplina a extinção da obrigação, como ato jurídico em sentido estrito extintivo da obrigação fiscal, cuja norma encontra respaldo no art. 156, inc. III, do CTN.

Por último, pode-se visualizar o fenômeno da seguinte forma: a norma jurídica negocial tem o condão de retirar a vigência do crédito tributário lançado. A nova regra (decorrente da transação) associa o fato gerador da primeira norma (do lançamento) ao litígio e a revoga, inaugurando outra relação tributária com a mesma causa jurídica.²³⁰ Embora não esteja incorreta, parece-nos que essa

228Hugo de Brito Machado (2008a, p. 116) ventila a hipótese, embora a repute prejudicada: “Aliás, não é da essência da transação a extinção da relação obrigacional que ensejara o litígio. Como o Código Tributário Nacional refere-se à terminação do litígio e conseqüente extinção de crédito tributário, pode parecer que a transação, no Direito Tributário, só estará caracterizada se dela decorrer a extinção do crédito tributário em cuja sede instaurou-se o litígio. Não é assim, porém. Embora na generalidade dos casos da transação resulte a extinção do litígio e também do crédito tributário a respeito do qual se havia aquele instaurado, pode ocorrer que de uma transação não decorra a extinção da relação obrigacional tributária.

Realmente, a transação destinase essencialmente a extinguir o litígio. Pode ocorrer, por exemplo, que em face da transação seja concedido um novo prazo para o pagamento, de uma só vez ou em parcelas, do crédito tributário respectivo. Desde que tenham sido feitas concessões mútuas com o objetivo de terminar o litígio, estará caracterizada a transação. [...] A não ser que se entenda a extinção como referida apenas à parte do crédito tributário da qual abriu mão a Fazenda, na verdade a transação, embora arrolada como causa de extinção do crédito tributário, a rigor e ao menos ordinariamente não o extingue.”

229Aproximam-se desse ponto de vista Nery Junior e Nery (2016).

230Sob o ponto de vista da semiótica: “As relações jurídicas nascem, vivem e desaparecem no plano das construções comunicativas, no estrato de linguagem jurídica competente. Para a modificação das relações jurídicas, é necessário haver outra linguagem, para que o cálculo de relações seja efetuado. Portanto, para retirar a obrigação do ordenamento, conforme a noção de sistema por nós apresentada, deverá ser introduzida outra norma individual e concreta. [...] Portanto, a introdução da linguagem competente no ordenamento jurídico, isto é, da norma individual e concreta da transação, traz como conseqüência jurídica a extinção da obrigação tributária veiculado

concepção tem dado ensejo à confusão entre a transação e a novação, cuja distinção se faz no próximo item.

7.3. DISTINÇÃO ENTRE TRANSAÇÃO E NOVAÇÃO

Alguns estudiosos entendem que a transação tributária funciona como novação, pois o ajuste teria o condão de extinguir a relação jurídica preexistente e inaugurar outra nova, a qual se extingue pelo pagamento.²³¹ Nesse caminho, Luís Eduardo Schoueri (2019) classifica a nova obrigação como crédito de natureza pública, cujo fato gerador é o acordo.

No entanto, no âmbito do Direito Tributário não existe novação como forma de extinção de crédito fiscal, ante o rol do art. 156 do CTN.²³² Sob outra perspectiva, equiparar os institutos – transação e novação – abre a possibilidade jurídica para o Fisco inovar na obrigação tributária quanto a aspectos da regra matriz. Ademais, há distinção dogmática distanciando esses institutos, o que se pode deduzir a partir da legislação civil (art. 109 do CTN).²³³

A novação foi concebida pelo Direito Romano para contornar a imutabilidade da relação jurídica obrigacional, especialmente quanto à sua transmissão. Para possibilitar a mudança de sujeito,

pelo lançamento.” (DACOMO, 2008, p. 116).

231 “Ademais, o produto das transações é justamente o contrato que simultaneamente extingue as obrigações até então controversas, criando outras em seu lugar, consubstanciando espécie de novação. Logo, se de um lado extingue obrigações ou uma relação jurídica com determinado feito, cria outra, com novo conteúdo, para substituí-la.” (PARISI, 2016, p. 116).

232 Embora o rol não seja taxativo (COSTA, 1991), pelos requisitos da transação, prescritos no art. 171 do CTN, entendemos não ser possível seja realizado um acordo que veicule novação da obrigação.

233 “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” (BRASIL, 1966).

ocorria novação mediante acordo (*stipulatio*), com a extinção da relação anterior e criação de nova (*transfusio*) com mesmo objeto (*idem debitum*), mas sob nova forma (*translatio*) (DINIZ, 2019b).

No direito moderno, no entanto, a novação perdeu em aplicação, porque é permitida a transmissão das obrigações sem a necessidade de novar a dívida. Normalmente, a novação apenas se dá quando necessário alterar a causa da obrigação. Desse modo, os códigos contemporâneos, como o brasileiro, dedicam-lhe capítulo específico e com fisionomia diferenciada, embora tenha subsistido o requisito do *animus novandi* (DINIZ, 2019b).

O direito positivo moderno prevê tal norma como modificação substancial da obrigação novada, a ponto de extingui-la e substituí-la por uma nova relação (*animus novandi*). Essa nova obrigação deverá veicular elemento novo (*aliquid novi*) para configurar novação, seja com relação à prestação, às partes ou à sua causa. Com efeito, a novação extingue de pleno direito a obrigação antiga, com todos os seus acessórios (DINIZ, 2019b).

No direito pátrio, “ocorre novação quando as partes interessadas criam uma nova obrigação com o escopo de extinguir uma antiga”, sem que haja o imediato pagamento da anterior (DINIZ, 2019b, p. 323).

Nesse compasso, a novação pressupõe (a) uma obrigação anterior (*obligatio novanda*), ainda que anulável, mas não nula ou já extinta;²³⁴ (b) criação de uma nova obrigação, em substituição,²³⁵

234“Art. 367. Salvo as obrigações simplesmente anuláveis, não podem ser objeto de novação obrigações nulas ou extintas.” (BRASIL, 2002a).

235Diniz (2019b, p. 327) relata os problemas que podem ocorrer com a obrigação e quais os efeitos em relação à obrigação nova: “Como os problemas que decorrem do exame da obrigação precedente podem surgir no que se refere à nova, podem se assentar os seguintes corolários: a) se nula a nova obrigação, não haverá novação; b) se o débito que se pretende novar for nulo, o novo vínculo obrigacional será ineficaz em virtude de lei e por lhe faltar a causa *debendi*; c) se a

(c) elemento substancialmente novo (*aliquid novi*), quanto ao objeto e/ou aos sujeitos; (d) intenção de novar (*animus novandi*), devendo restar inequívoca a intenção de a criação da nova ser causa extintiva da antiga obrigação, sob pena de se tratar de mera confirmação do primeiro vínculo (art. 361 do CC);²³⁶ e (e) capacidade e legitimação das partes (DINIZ, 2019b).

O instituto contempla duas espécies: (a) objetiva ou real, que modifica a dívida da obrigação extinta (art. 360, inc. I, do CC), e (b) subjetiva ou pessoal, que altera os sujeitos ativo e/ou passivo da relação anterior (art. 360, incisos I e II, do CC).²³⁷ Pela novação objetiva, altera-se a própria causa *debendi* ou a prestação; pela subjetiva passiva, o devedor, por delegação ou por *expromissão* (art. 362 do CC);²³⁸ e pela subjetiva ativa, o credor. Ainda, é possível a combinação entre os elementos novados, ocorrendo acordos mistos (DINIZ, 2019b).

A novação tem o duplo efeito de extinguir a obrigação anterior e, ao mesmo tempo, de criar uma relação jurídica diversa daquela. A extinção do vínculo originário inclui a prestação principal e seus acessórios, assim como as garantias eventualmente existentes, salvo disposição em contrário (artigos 364, 365 e 366 do CC).²³⁹

antiga dívida for válida e a nova anulada, esta última dará lugar à revivescência da antiga obrigação; d) se o débito anterior for puro e simples e o novo condicional, a extinção do antigo não se dará antes da realização do evento condicional.”

236“Art. 361. Não havendo ânimo de novar, expresso ou tácito mas inequívoco, a segunda obrigação confirma simplesmente a primeira.” (BRASIL, 2002a).

237“Art. 360. Dá-se a novação:

I - quando o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir e substituir a anterior;

II - quando novo devedor sucede ao antigo, ficando este quite com o credor;

III - quando, em virtude de obrigação nova, outro credor é substituído ao antigo, ficando o devedor quite com este.” (BRASIL, 2002a).

238“Art. 362. A novação por substituição do devedor pode ser efetuada independentemente de consentimento deste.” (BRASIL, 2002a).

239“Art. 364. A novação extingue os acessórios e garantias da dívida, sempre que não houver

Igualmente, desaparece o estado de mora em que se encontrava o devedor, bem como as pretensões e exceções oriundas da antiga obrigação (DINIZ, 2019b). Com relação à nova obrigação, não há qualquer vinculação com a anterior. Mesmo no caso de o novo devedor ser insolvente, não cabe reavivar o vínculo anterior, salvo comprovada má-fé (art. 363 do CC).²⁴⁰

Nesse cenário, transação e novação não devem ser confundidas. Para celebração da novação exige-se o *animus novandi*, isto é, a intenção de criar nova obrigação como causa extintiva da preexistente. Nesse sentido, prescreve o art. 361 do Código Civil que, “[n]ão havendo ânimo de novar, expresso ou tácito mas inequívoco, a segunda obrigação confirma simplesmente a primeira”. Na transação, diferentemente, a manifestação da vontade dirige-se a pôr fim ou prevenir litígio, mediante concessões recíprocas acerca da relação jurídica controvertida.

Quanto ao efeito jurídico, a novação necessariamente extingue o crédito em decorrência da criação de outra obrigação, cujo vínculo deve conter elemento novo, de modo a configurar diferenciação substancial do anterior. Desse modo, pode-se alterar a causa *deben-di*, a natureza da prestação e qualquer dos sujeitos do vínculo.

Sob a perspectiva da transação tributária, mais restrita que a civil por força das regras de estrutura vigentes, as diferenças sobressaem. Na relação jurídica inaugurada pela transação regula-se apenas a extinção do crédito tributário, pelas formas do art. 156

estipulação em contrário. Não aproveitará, contudo, ao credor ressalvar o penhor, a hipoteca ou a anticrese, se os bens dados em garantia pertencerem a terceiro que não foi parte na novação. Art. 365. Operada a novação entre o credor e um dos devedores solidários, somente sobre os bens do que contrair a nova obrigação subsistem as preferências e garantias do crédito novado. Os outros devedores solidários ficam por esse fato exonerados. Art. 366. Importa exoneração do fiador a novação feita sem seu consentimento com o devedor principal.” (BRASIL, 2002a).

240“Art. 363. Se o novo devedor for insolvente, não tem o credor, que o aceitou, ação regressiva contra o primeiro, salvo se este obteve por má-fé a substituição.” (BRASIL, 2002a).

do CTN. Não se altera a causa debendi, que continua sendo a obrigação tributária como prescrita no lançamento; nem a natureza da prestação, que continua sendo de dar coisa; tampouco os sujeitos da relação, os quais devem estar em conformidade com a lei.

Nessas condições não há animus novandi necessário à configuração da novação, como elucida Maria Helena Diniz (2019b, p. 329):²⁴¹

Assim, não se terá a intenção de novar quando: a) se adicionarem à obrigação novas garantias (RT, 479:57, 436:121), como, p. ex., a pactuação de uma garantia hipotecária, que não atinge, de modo algum, a essência da obrigação; b) se abate o preço (RF, 93:239); c) se concedem maiores facilidades de pagamento ou parcelamento da dívida (RF, 160:163; RT, 382:174, 394:311, 496:168); d) se dilata ou prorroga o prazo do vencimento (RT 487:214, 590:80, 748:220, 762:363; RF, 222:163); e) se reduz o montante da dívida (RT, 143:645, 485:51) ou se amortiza o quantum debeatur (RT, 792:272) f) se anui a modificação da taxa de juros (RT, 109:142); g) se transforma a forma do ato, convertendo-se em escritura pública o que se havia firmado por instrumento particular; h) se tiver mera tolerância do credor (RT, 154:752, 441:196); i) houver simples emissão ou renovação de cambial, sem outra declaração de vontade, expressa ou tácita (RF, 60:141, 67:103; RT, 459:199, 443:216, 114:656)151; j) mera alteração de uma garantia; k) emissão de cheque sem fundo para pagamento de duplicata (TJSP, Ap. Cív. 142.517-4, 4a Câm. D. Privado, rel. Aguilar Cortez, j. 6-4-2000) etc. (Grifos no original).

Ademais, no caso da transação tributária, a extinção da obrigação ocorre com o pagamento, a remissão/anistia, a dação e/ou a compensação fixada no acordo; diversamente, no caso da novação, o próprio ajuste extingue o crédito preexistente por ato jurídico

241 Na mesma linha, Pontes de Miranda (2012, p. 199) afirma que há transação quando “o demandado reconhece a pretensão do demandante e esse acordo em receber em quotas, ou sem juros, ou por alguma tabela de amortização, o que lhe é devido”.

único: a criação de obrigação substituta, a qual também disciplina.

Logo, não há que se confundir transação com novação, pois não há autorização legal para novar crédito tributário, nem por meio de transação. Eventual confusão entre esses institutos pode acarretar disposição do crédito tributário de modo dissociado da lei.

8. DAS LEIS AUTORIZADORAS DE TRANSAÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO

Neste capítulo abordamos algumas normas autorizadoras de transação em matéria tributária no âmbito de Estados federados, para, na sequência, passar à análise da autorização dada pela norma editada pela União Federal. Adverte-se, contudo, que abordamos, por ordem cronológica, somente leis gerais de transação tributária no âmbito dos Estados, consoante elenco informado por Grillo (2012).

8.1. LEIS ESTADUAIS

A Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, com alteração da Lei nº 11.475, de 28 de abril de 2000, do Estado do Rio Grande do Sul, autoriza a transação de créditos tributários sob litígio judicial.²⁴²

Com relação aos créditos sob litígio judicial decorrente de inadimplemento, a Fazenda Pública remite 20% do valor da multa se o sujeito passivo pagar o saldo no prazo para apresentar embargos à execução, evitando a discussão.²⁴³ Com relação aos créditos sob discussão judicial, já com sentença ou acórdão favorável à Fazenda Pública, o Fisco concede remissão de 30% do montante das penalidades se o sujeito passivo se obrigar ao pagamento do

242Cf., acerca da constitucionalidade de alguns dispositivos da lei, ADI 2405, Relator Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-215 DIVULG 02-10-2019 PUBLIC 03-10-2019.

243“Art. 132. A multa constante do crédito tributário inscrito como Dívida Ativa poderá ser reduzida de 20% (vinte por cento), na hipótese de o devedor não oferecer embargos à ação de execução fiscal, e o respectivo pagamento, em moeda corrente nacional, ocorra de uma só vez no prazo fixado para oferecer o referido recurso. (Artigo acrescentado pela Lei nº 11475, de 28/04/2000).” (ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 1973).

saldo e à desistência do recurso.²⁴⁴

A proposta do sujeito passivo, a qual não suspende a exigibilidade da obrigação, deve contemplar a integralidade do crédito ou de seu saldo.²⁴⁵ O obrigado renuncia ou desiste da impugnação na esfera administrativa ou judicial, bem como obriga-se ao pagamento da verba de sucumbência, limitados os honorários a 2% do valor da dívida;²⁴⁶ como se vê, também há acordo quanto à verba honorária. A proposta não gera direito senão mediante aceitação, a qual somente se dará no interesse da administração pública;²⁴⁷ po-

244“Art. 131. Na hipótese em que o sujeito passivo promover ação judicial, visando à desconstituição do crédito tributário e a sentença do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul for favorável ao réu, a multa constante do Auto de Lançamento poderá ser reduzida em 30% (trinta por cento), caso haja desistência do recurso da referida sentença, e o pagamento, em moeda corrente nacional, do respectivo crédito tributário efetue-se de uma só vez, no prazo de trinta dias, contados do trânsito em julgado da sentença.

§ 1º O disposto no caput aplica-se, também, para os casos em que o crédito tributário foi constituído em face de depósito judicial, após a propositura da ação judicial contra o Estado.

§ 2º Nas hipóteses de conversões de depósitos judiciais em renda, aplicar-se-ão as disposições do caput, dispensando-se eventuais diferenças de valores em função de índices de atualização monetária empregados na correção dos créditos tributários e nos respectivos depósitos.

§ 3º O disposto no caput aplica-se ainda, na hipótese de sentença de primeiro grau. (Artigo acrescentado pela Lei nº 11475, de 28/04/2000).” (ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 1973).

245“Art. 115. A proposta de extinção de crédito tributário só será recebida se abranger a sua totalidade, ou o saldo ainda remanescente, e importará, de parte do sujeito passivo, na renúncia ou desistência de qualquer recurso na esfera administrativa ou judicial, inclusive quanto a eventuais verbas de sucumbência.

Parágrafo único. A proposta não implicará a suspensão da ação de execução fiscal ou do recolhimento de qualquer crédito tributário, mesmo dos que se encontram sob moratória. (Artigo acrescentado pela Lei nº 11475, de 28/04/2000).” (ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 1973).

246“Art. 116. Ao crédito tributário serão acrescidos, quando for o caso, as custas judiciais e os honorários advocatícios.

Parágrafo único. Os honorários advocatícios do Estado não ultrapassarão 2% (dois por cento) do valor da dívida, e as verbas de sucumbência correrão a conta do devedor. (Artigo acrescentado pela Lei Nº 11475 DE 28/04/2000).” (ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 1973).

247“Art. 117. A aceitação da proposta de dação em pagamento ou de transação compete, conforme o caso, ao Secretário de Estado da Fazenda ou ao Procurador-Geral do Estado. (Redação dada ao artigo pela Lei nº 12.209, de 29.12.2004 - DOE RS de 30.12.2004, com efeitos a partir de 01.01.2005)

Art. 118. A proposição de extinção de créditos tributários não gera nenhum direito ao proponente ou ao sujeito passivo, e sua aceitação somente se dará na hipótese de interesse da administração

rém, atendidos os requisitos legais, o Fisco deve celebrar o acordo.

A Lei nº 13.334, de 28 de fevereiro de 2005, do Estado de Santa Catarina, autoriza a transação de créditos tributários sob litígio judicial ou administrativo. A competência para celebrar tais acordos incumbe à Procuradoria Geral do Estado.²⁴⁸

Entre as concessões, o Fisco remite até 50% do crédito, exceto aqueles sujeitos a lançamento por homologação, e compensa o saldo com valor pago ao FUNDOSOCIAL, o qual pode ser quitado parceladamente;²⁴⁹ o sujeito passivo renuncia expressamente “ao

pública. (Caput acrescentado pela Lei Nº 11475 DE 28/04/2000).” (ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 1973).

248 “Art. 11. A Procuradoria Geral do Estado fica autorizada a efetivar, caso a caso, transação em juízo ou administrativamente, para os fins desta Lei.” (ESTADO DE SANTA CATARINA, 2005).

249 “Art. 9º O sujeito passivo responsável por obrigação tributária vencida até 31 de julho de 2004, originária de crédito tributário inscrito ou não em dívida ativa, objeto de litígio administrativo ou judicial, poderá realizar transação com o Estado de Santa Catarina, mediante contribuição voluntária ao FUNDOSOCIAL, correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito tributário devido.

§ 1º Poderá o sujeito passivo optar por:

I - duas contribuições mensais e sucessivas, correspondentes a 52,5% (cinquenta e dois inteiros e cinco décimos por cento) do valor do crédito tributário devido;

II - três contribuições mensais e sucessivas, correspondentes a 55% (cinquenta e cinco por cento) do valor do crédito tributário devido;

III - quatro contribuições mensais e sucessivas, correspondentes a 57,5% (cinquenta e sete inteiros e cinco décimos por cento) do valor do crédito tributário devido;

IV - cinco contribuições mensais e sucessivas, correspondentes a 60% (sessenta por cento) do valor do crédito tributário devido;

V - seis contribuições mensais e sucessivas, correspondentes a 62,5% (sessenta e dois inteiros e cinco décimos por cento) do valor do crédito tributário devido;

VI - sete contribuições mensais e sucessivas, correspondentes a 65% (sessenta e cinco por cento) do valor do crédito tributário devido;

VII - oito contribuições mensais e sucessivas, correspondentes a 67,5% (sessenta e sete inteiros e cinco décimos por cento) do valor do crédito tributário devido;

VIII - nove contribuições mensais e sucessivas, correspondentes a 70% (setenta por cento) do valor do crédito tributário devido;

IX - dez contribuições mensais e sucessivas, correspondentes a 72,5% (setenta e dois inteiros e cinco décimos por cento) do valor do crédito tributário devido.

§ 2º Em qualquer das hipóteses previstas no parágrafo anterior, a primeira contribuição deverá ser recolhida ao Fundo em até sessenta dias após a publicação desta Lei.

direito em que se fundam eventuais ações judiciais em tramitação, inclusive quanto à desistência de recursos, envolvendo o crédito tributário objeto da transação” (art. 12, inc. II).²⁵⁰

Com efeito, a norma remissiva atinge especialmente o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), dispensando de pagamento parcela substancial do crédito tributário (até 50%), sem pressupor qualquer controvérsia jurídica acerca do litígio. Nesse quadro, reputamos inconstitucional a lei, por não exigir o requisito da dúvida objetiva para a remissão do tributo, ao passo que concede tratamento mais benéfico aos contribuintes que simplesmente provocaram litígio, violando os postulados da generalidade da tributação e da capacidade contributiva.

Em 2009, o Estado do Ceará editou a Lei nº 14.505, a qual autoriza transação de créditos tributários relacionados com o ICMS, exceto a parcela retida por substituição tributária, o IPVA e o ITCMD, inscritos em dívida ativa até a data da publicação do diploma legal e referentes a fatos geradores ocorridos nos exercícios 2007 e 2008.

[...]

§ 5º Em substituição ao disposto no caput, a contribuição voluntária poderá ser paga em até 12 (doze) parcelas mensais iguais, aumentando-se o percentual nele previsto:

I - em 10 (dez) pontos percentuais, quando requerida em 2 (duas) prestações;

II - em 2,5 (dois vírgula cinco) pontos percentuais, a partir do percentual previsto no inciso I, a cada parcela requerida. (NR)

§ 6º Para fins de transação, tratando-se crédito decorrente de imposto declarado pelo próprio sujeito passivo, a contribuição ao Fundo não poderá ser inferior ao valor do imposto. (NR)” (ESTADO DE SANTA CATARINA, 2005).

250“Art. 12. A participação e colaboração em programas ou ações de desenvolvimento, inclusão ou promoção social, deverá ser manifestada, expressamente, em documento firmado pela pessoa física ou pelos representantes legais da empresa jurídica interessada, dirigida à Secretaria Executiva do FUNDOSOCIAL, no qual conste, expressamente:

I - o interesse em participar e colaborar com o FUNDOSOCIAL; e

II - a renúncia expressa ao direito em que se fundam eventuais ações judiciais em tramitação, inclusive quanto à desistência de recursos, envolvendo o crédito tributário objeto da transação.” (ESTADO DE SANTA CATARINA, 2005).

A lei autoriza o Fisco a conceder a remissão de até 100% das multas e juros e o parcelamento do valor correspondente ao tributo, inclusive com dispensa de honorários advocatícios e de garantias.²⁵¹ A adesão do contribuinte configura “confissão irretratável da dívida e expressa renúncia a qualquer defesa ou recurso de natureza administrativa ou ação judicial, bem como na comprovação de desistência daqueles já interpostos pelo interessado” (art. 13).

No mesmo ano, o Estado de Goiás editou a Lei nº 16.675, a qual dispõe sobre a transação e o parcelamento tributários em âmbito judicial dos créditos do ente federado. O diploma faz alusão aos princípios a serem observados e aos objetivos que as medidas autorizadas visam a alcançar, os quais vão ao encontro dos resultados do presente estudo. Segue transcrito:

251 “Art. 6º Os débitos de natureza tributária para com a Fazenda Estadual, inscritos em Dívida Ativa do Estado até a data da publicação desta Lei, parcelados ou não, inclusive aqueles com a exigibilidade suspensa, relativos a fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2008, poderão ser objeto de transação judicial, nos termos dos arts. 156, inciso III, e 171 da Lei Nacional nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), desde que liquidados até:

I - 3 (três) parcelas iguais, pelo valor no nominal transacionado, sendo a primeira parcela recolhida até o último dia útil do mês subsequente ao da homologação e as demais a cada 30 (trinta) dias;
II - 45 (quarenta e cinco) parcelas iguais, pelo valor nominal transacionado, sendo a primeira parcela recolhida até o último dia útil do mês subsequente ao da homologação e as demais a cada 30 (trinta) dias, devidamente corrigidas pelo IPCA.

§ 1º Decreto regulamentar, a ser editado pelo Chefe do Poder Executivo, disciplinará as condições e os procedimentos que o Estado, por meio da Procuradoria Geral do Estado e da Secretaria da Fazenda, e os sujeitos passivos de obrigação tributária deverão observar para a realização da transação, que importará em composição de conflitos ou terminação de litígio, objetivando a extinção do respectivo crédito tributário.

§ 2º Os débitos de que trata o caput, quando inferiores ou igual a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), poderão ser liquidados na forma e prazos do art. 5º sem prejuízo do disposto no art. 18 desta Lei. Art. 7º Salvo o disposto no art. 12, na transação de que trata o art. 6º, as multas e juros poderão ser reduzidos em até o limite de 100% (cem por cento) do seu valor.

[..]

Art. 17. Salvo o disposto no Capítulo III, o contribuinte que aderir à sistemática prevista nesta Lei, fica dispensado do pagamento de honorários advocatícios.

[..]

Art. 27. Em relação aos débitos de natureza tributária ajuizados, objeto de parcelamento na forma desta Lei, não serão exigidas garantias à execução.” (ESTADO DO CEARÁ, 2009).

Art. 2º Em todos os atos e procedimentos desta Lei serão observados, entre outros, os princípios da legalidade, impessoalidade, igualdade, não-discriminação, colaboração, aproximação da administração aos cidadãos, moralidade, imparcialidade, segurança jurídica, confidencialidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, motivação, boa-fé, confiança legítima, economicidade, publicidade, transparência e do interesse público.

Art. 3º São objetivos da presente Lei:

I - ampliar o relacionamento da Fazenda Pública com os sujeitos passivos de obrigação tributária, como meio para solucionar litígios tributários;

II - propiciar eficiência na tutela do crédito tributário e conferir maior flexibilidade e agilidade à Secretaria de Estado da Fazenda em âmbito administrativo, bem como conferir celeridade à atuação da Procuradoria-Geral do Estado, com o propósito de ampliar a capacidade de arrecadação de tributos pelo Estado de Goiás;

III - privilegiar a garantia de segurança e boa-fé no cumprimento das leis tributárias, mediante instauração de novo contexto cultural de modernização da ação fiscal;

IV - reduzir progressivamente o estoque de processos judiciais, com economia para a Fazenda Estadual, mediante o emprego de instrumentos ágeis de solução de controvérsias;

V - garantir o crédito tributário, mesmo na situação de crise econômico-financeira do devedor, mas com preservação da empresa, pela manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses públicos correspondentes, em reconhecimento à função social e ao estímulo à atividade econômica;

VI - reprimir a evasão fiscal em todas as suas modalidades.

Art. 4º O contribuinte tem o dever de veracidade, de proceder com lealdade e boa-fé em seus atos e de prestar todas as informações que lhe forem solicitadas, com franca colaboração e transparência, para esclarecimento dos fatos e solução efetiva dos litígios que sejam objeto de transação ou de qualquer outra modalidade de solução alternativa de controvérsia tributária.

Nesse compasso, a lei define claramente a finalidade da tran-

sação – apontando a resolução do litígio – e indica o regime jurídico de Direito Público a que se submete, amparado pelas cláusulas exorbitantes do direito comum.²⁵² Adiante, reitera a finalidade de extinção do litígio, esclarecendo que “não poderá resultar em negociação do montante dos tributos devidos, salvo as remissões autorizadas nesta Lei ou em leis específicas” (art. 10).

A autorização para transigir, entretanto, foi tímida ao colher somente créditos tributários com execução fiscal já ajuizada, desde que não estejam garantidos por penhora de bens correspondentes a 75% da dívida. O acordo deve ser formulado por petição conjunta ou termo nos autos, se obtido em audiência de conciliação, e homologado em juízo.²⁵³ Há formalidades prescritas no art. 12, incluindo o requisito da motivação do ato para a sua validade.²⁵⁴

252 “Art. 9º A transação judicial tributária consiste em concessões mútuas por parte do Estado de Goiás e do devedor do crédito tributário, amparada por cláusulas exorbitantes do direito comum, e tem por fim a resolução do litígio judicial.

Parágrafo único. Havendo penhora de dinheiro, veículos automotores, bens de raiz, navios e aviões nos autos do executivo fiscal, suficientes para cobrir 75% (setenta e cinco por cento) do crédito tributário, em avaliação feita em período não superior a 180 (cento e oitenta) dias, fica vedada a transação disposta nesta Lei.” (ESTADO DE GOIÁS, 2009).

253 “Art. 8º O Estado de Goiás, por meio da Procuradoria-Geral do Estado, e o contribuinte poderão dar início à transação ou ao parcelamento sempre que atendidos os requisitos previstos nesta Lei, por intermédio de audiência de conciliação solicitada perante o Poder Judiciário, ocasião em que os institutos serão celebrados durante esta, ou mediante petição conjunta, instruída com todos os documentos necessários à finalidade colimada.” (ESTADO DE GOIÁS, 2009).

254 “Art. 12. O termo de transação, apresentado pela Procuradoria-Geral do Estado na audiência de conciliação ou como instrumento de petição a ser protocolizada, tem como requisitos:

I - apresentação por escrito, com qualificação das partes, relatório, motivações e decisão, com a data e o local de sua realização, e a assinatura de todos os envolvidos;

II - o relatório, que conterá o resumo do litígio, a descrição do procedimento adotado e as recíprocas concessões;

III - os fundamentos da decisão, em que devem ser mencionadas as questões de fato e de direito e as condições para cumprimento do acordo;

IV - termo de confissão, renúncia e desistência mencionado no § 1º do art. 6º;

V - a manutenção da penhora, se houver, até a comprovação do pagamento do crédito tributário remanescente.

§ 1º O devedor tem obrigação de realizar o pagamento do crédito tributário no prazo de 5 (cinco) dias a contar da audiência, via documento de arrecadação da receita estadual (DARE) próprio, o que deverá ser informado ao juízo e ao Estado de Goiás, por intermédio da Secretaria de Estado

Além disso, derogando o regime de Direito Privado, a norma não admite se faça o devedor representar para assinatura do termo (art. 13, § 3º).²⁵⁵

O art. 6º da lei prescreve as concessões do contribuinte, incluindo “confissão irretratável da dívida em cobrança judicial, bem como renúncia ou desistência de quaisquer meios de defesa ou impugnações judiciais ou administrativas”. Ademais, o transigente deve arcar com a verba de sucumbência e as despesas processuais (art. 6, § 2º),²⁵⁶ além de haver a manutenção da penhora (art. 12, inc. V). Ainda, o diploma prescreve a submissão do contribuinte ao dever de boa-fé contratual.²⁵⁷

Entretanto, a lei não prevê explicitamente quais são e os limites de concessões do crédito tributário realizadas pelo Fisco, apenas aludindo à previsão no termo de transação das concessões

da Fazenda.

§ 2º Em caso de pleito de transação por petição conjunta, esta será instruída com o DARE referente ao crédito tributário remanescente.” (ESTADO DE GOIÁS, 2009).

255 “Art. 13. O termo de transação judicial surtirá seus efeitos quando homologado pelo juiz competente.

§ 1º Somente será homologado o termo após a demonstração do pagamento do crédito tributário remanescente.

§ 2º A transação alcançada em cada caso não gera direito subjetivo e somente haverá extinção do crédito tributário com o cumprimento integral de seu termo.

§ 3º O termo de transação é ato pessoal e será assinado exclusivamente pelo contribuinte ou por seu representante legal, no caso de pessoa jurídica.” (ESTADO DE GOIÁS, 2009).

256 “Art. 6º A transação e a adesão ao parcelamento implicam, por parte do contribuinte, prévia confissão irretratável da dívida em cobrança judicial, bem como renúncia ou desistência de quaisquer meios de defesa ou impugnações judiciais ou administrativas.

§ 1º A confissão, renúncia e desistência mencionadas no caput serão consignadas em termo próprio.

§ 2º As despesas processuais correrão por conta do executado, que, também, arcará com os honorários advocatícios devidos à Procuradoria-Geral do Estado, nos termos do art. 56, §2º, da Lei Complementar nº 58, de 04 de julho de 2006.” (ESTADO DE GOIÁS, 2009).

257 “Art. 4º O contribuinte tem o dever de veracidade, de proceder com lealdade e boa-fé em seus atos e de prestar todas as informações que lhe forem solicitadas, com franca colaboração e transparência, para esclarecimento dos fatos e solução efetiva dos litígios que sejam objeto de transação ou de qualquer outra modalidade de solução alternativa de controvérsia tributária.” (ESTADO DE GOIÁS, 2009).

recíprocas, o que viola o princípio da legalidade tributária. Muito embora o acordo deva ser autorizado por lei, não deve o estabelecimento das concessões, inclusive a fixação dos seus limites, ser realizado integralmente por ato normativo secundário.

Quanto à eficácia processual da transação, a lei impõe cláusula suspensiva do pagamento do crédito remanescente para a homologação judicial (art. 13). Por outro lado, a lei prescreve condição resolutoria material para a hipótese de descumprimento das obrigações.²⁵⁸ Entendemos, contudo, que não deve ocorrer sobrevida ao pacto de renúncia à impugnação, considerando a indivisibilidade do acordo, em função da reciprocidade das concessões (art. 844 do CC), e o princípio do acesso à jurisdição (art. 5º, inc. XXXV, da CF).

Cumprir registrar que o diploma também estabelece outra modalidade de transação, impropriamente denominada de “parcelamento judicial”, colhendo os créditos tributários em idênticas condições em relação à hipótese acima (art. 14); a vedação de remissão do tributo, salvo lei especial (art. 15); a concessão de parcelamento por parte do Fisco (art. 16); a concessão de confissão, renúncia e desistência de impugnações e da manutenção da garantia por parte do devedor (artigos 17, inc. II, e 22); a assinatura do termo de parcelamento como forma (art. 17, caput); e a cláusula resolutiva em caso de inadimplemento (art. 23). Todos esses aspectos demonstram que se trata, em verdade, de transação voltada a extinguir execução fiscal, cuja concessão do Fisco está centrada no parcelamento, o que a diferencia da primeira.²⁵⁹

258 “Art. 11. O descumprimento das obrigações relativas ao termo de transação enseja o prosseguimento do executivo fiscal, pela totalidade do crédito tributário, ante a ausência de homologação judicial, observadas a confissão, renúncia e desistência em relação aos meios de impugnação, constante do termo a que se refere o § 1º do art. 6º.” (ESTADO DE GOIÁS, 2009).

259 “Art. 14. O parcelamento judicial consiste em medida facilitadora do adimplemento do crédito tributário em execução fiscal, mediante o aproveitamento das remissões consignadas neste Capítulo. § 1º Aplica-se ao parcelamento tributário o disposto no parágrafo único do art. 9º desta Lei. § 2º O disposto neste Capítulo não se aplica aos créditos tributários que foram objeto de parcela-

O Estado da Bahia editou a Lei nº 12.218, de 10 de junho de 2011, que dispõe sobre a transação de créditos tributários em juízo.

mento administrativo ou judicial, com ou sem benefício legal, denunciados a partir da publicação desta Lei.

Art. 15. O parcelamento judicial prestar-se-á à suspensão da execução fiscal e não poderá resultar em negociação do montante dos tributos devidos, salvo as remissões autorizadas nesta Lei ou em leis específicas.

Art. 16. O devedor do crédito tributário poderá parcelar o crédito remanescente em até 40 (quarenta) parcelas.

Parágrafo único. O valor de cada parcela não pode ser inferior a R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais).

Art. 17. A adesão ao parcelamento judicial será feita por termo próprio, assinado pelo devedor e pelo Procurador-Geral do Estado e implicará:

I - a aplicação das normas próprias para concessão de parcelamento previstas na legislação tributária;

II - a confissão irretratável da dívida por parte do sujeito passivo e a expressa renúncia a qualquer defesa ou recurso, bem como desistência em relação aos já interpostos.

Art. 18. A adesão considera-se formalizada com o pagamento da primeira parcela.

Art. 19. O crédito tributário remanescente será pago em parcelas mensais e sucessivas.

Parágrafo único. O valor da primeira parcela não será inferior a 5% (cinco por cento) do valor do crédito remanescente.

Art. 20. O parcelamento judicial do crédito tributário remanescente não será renegociado.

Art. 21. O vencimento das parcelas ocorre no dia 25 (vinte e cinco) de cada mês, excetuado o da primeira.

§ 1º A primeira parcela será paga 5 (cinco) dias após a audiência de conciliação, quando o devedor executado providenciará a comunicação ao juízo competente e à Secretaria de Estado da Fazenda.

§ 2º Cuidando-se de parcelamento judicial requerido por petição conjunta, esta será instruída com o documento de arrecadação da receita estadual (DARE) pertinente.

§ 3º Considera-se efetivado o pedido de parcelamento na data da audiência ou de protocolização da petição contendo o termo devidamente assinado.

§ 4º O pagamento será realizado por meio de documentos de arrecadação da receita estadual (DARE), retirados na Secretaria de Estado da Fazenda.

Art. 22. A concessão do parcelamento fica condicionada à manutenção da garantia do juízo, caso esteja constituída.

Art. 23. O parcelamento fica automaticamente denunciado, situação em que o devedor executado perde o direito, relativamente ao saldo devedor remanescente, aos benefícios autorizados neste Capítulo, a partir da denúncia, se, após a assinatura do acordo de parcelamento e durante a sua vigência, ocorrer ausência do pagamento, por mais de 60 (sessenta) dias, a contar da data do vencimento de qualquer parcela.

Parágrafo único. Denunciado o parcelamento, o pagamento efetuado deve ser utilizado para a extinção do crédito tributário de forma proporcional a cada um dos elementos que compõem o crédito." (ESTADO DE GOIÁS, 2009).

O diploma legislativo claramente se espelha na lei goiana, apresentando as seguintes diferenças: o acordo recai somente sobre créditos de ICMS ajuizados até 2009;²⁶⁰ são fixados os limites de concessão dos créditos tributários pelo Fisco, incluindo remissão parcial de multas, acréscimos moratórios e honorários advocatícios,²⁶¹ bem como parcelamento.²⁶²

260“Art. 1º - O Estado da Bahia, por meio da Procuradoria Geral do Estado, fica autorizado a efetuar transação em processo judicial com contribuinte do ICMS para pôr fim a litígio e extinguir crédito tributário do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, conforme previsto no art. 171 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.” (ESTADO DA BAHIA, 2011).

261“Art. 11 - A transação poderá resultar em concessão por parte do Estado de redução de multas por infrações e de acréscimos moratórios, bem como dos honorários advocatícios, vinculados ao crédito tributário em cada ação de execução fiscal, nos seguintes percentuais:

I - 95% (noventa e cinco por cento), na hipótese do pagamento ocorrer até 20 de dezembro de 2011;

II - 60% (sessenta por cento), na hipótese do pagamento ocorrer no período de 21 de dezembro de 2011 a 20 de dezembro de 2012.

§ 1º - A transação poderá ser efetuada sobre parte do crédito tributário constante na ação de execução fiscal.

§ 2º - O pagamento do crédito transacionado somente será admitido em moeda corrente e deverá ocorrer em até 30 (trinta) dias após a celebração da transação, observados os prazos previstos nos incisos I e II deste artigo, para efeito da aplicação do percentual de redução.” (ESTADO DA BAHIA, 2011).

262“Art. 12 - O pagamento do crédito tributário e dos honorários advocatícios poderá ser parcelado em até 30 (trinta) prestações mensais e consecutivas, com incidência da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, hipótese em que a redução de multas e acréscimos moratórios, bem como dos honorários advocatícios, deverão ocorrer nos seguintes percentuais:

I - 80% (oitenta por cento), quando o pagamento da 1ª parcela ocorrer até 20 de dezembro de 2011;

II - 50% (cinquenta por cento), quando o pagamento da 1ª parcela ocorrer no período de 21 de dezembro de 2011 a 20 de dezembro de 2012.

§ 1º - O valor de cada parcela será igual ao montante do débito menos o pagamento inicial, dividido pelo número de parcelas deferidas, não podendo o valor mínimo de cada parcela ser inferior a R\$ 100,00 (cem reais).

§ 2º - O contribuinte fica obrigado a apresentar confirmação da autorização para Débito em Conta pela instituição bancária por ele indicada e credenciada junto à SEFAZ para este fim.

§ 3º - O pagamento da primeira parcela deverá ocorrer em até 30 (trinta) dias após a celebração da transação, observados os prazos previstos nos incisos I e II deste artigo, para efeito da aplicação do percentual de redução.

Como se vê, essa lei aprimorou a que lhe serviu de base, estabelecendo os limites de concessões pelo Fisco e incluindo parcelamento como concessão realizada no seio da transação, sem distinguir uma figura autônoma de “parcelamento judicial”.

O Estado do Paraná autorizou transação pela Lei nº 17.082, de 9 de fevereiro de 2012, sobre créditos tributários cujos fatos geradores tivessem ocorrido até setembro de 2011. Para tanto, o Fisco concede parcelamento (art. 18), moratória de até 75% do valor total para pagamento na última parcela (art. 19) e/ou remissão de multas e juros de mora (art. 25) e de honorários advocatícios (art. 21, § 4º). O contribuinte, além de confessar a dívida e renunciar ou desistir das impugnações (art. 18, § 3º), deve manter a garantia já formalizada em juízo (art. 22). Ainda, deve integrar o acordo cláusula resolutória expressa (art. 27).²⁶³

§ 4º - As parcelas subsequentes terão como data de vencimento o dia 20 (vinte) de cada mês.” (ESTADO DA BAHIA, 2011).

263“Art. 18. Os créditos tributários relacionados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e Imposto de Transmissão causa mortis e Doações – ITCMD, suas multas e demais acréscimos legais, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 30 de setembro de 2011, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, inclusive ajuizados, poderão ser pagos em até 120 (cento e vinte) parcelas mensais consecutivas, observadas as condições desta Lei.

[...]

§ 3º O pedido de parcelamento importa confissão irrevogável e irretirável dos débitos fiscais e expressa renúncia a qualquer defesa, recurso administrativo ou ação judicial, bem como desistência dos já interpostos, relativamente aos débitos fiscais incluídos no pedido por opção do contribuinte.

Art. 19. Para os créditos tributários relacionados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e Imposto de Transmissão causa mortis e Doações – ITCMD, suas multas e demais acréscimos legais, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 30 de novembro de 2009, a consolidação poderá ocorrer separadamente dos demais, a critério do contribuinte, alocando até 75% (setenta e cinco por cento) do valor total para a última parcela, aplicando-se o disposto no art. 25, I, desta Lei, devendo ser o restante dividido em até 59 (cinquenta e nove) parcelas, respeitando-se o valor mínimo disposto no arts. 23, 25 e as demais condições previstas no art. 18, desta Lei.

[...]

A Lei complementar nº 401, de 18 de dezembro de 2018, do Estado de Pernambuco, autoriza transação, judicial ou extrajudicial. O acordo deve ser celebrado pelo Procurador Geral do Estado, “fundamentado em parecer circunstanciado, observados o interesse público e a conveniência administrativa, na forma estabelecida em Decreto” (art. 5º). Essa lei condiciona o acordo à discricionariedade técnica, com hipóteses previstas em parecer (art. 5º, § 1º) e critérios fixados por Decreto, tendo por finalidade a consecução do interesse público.²⁶⁴

Art. 21. O pedido de parcelamento deverá ser formalizado até 60 (sessenta) dias, a contar da data da vigência desta Lei, mediante requerimento a ser protocolizado na Agência da Receita Estadual – ARE, do domicílio tributário do interessado, indicando todos os débitos que pretende parcelar.

[...]

§ 4º Para as dívidas ajuizadas, o pedido deverá ser instruído com comprovante de pagamento de custas processuais e dos honorários advocatícios ou da primeira parcela do acordo de parcelamento de honorários, estes limitados ao percentual de 1% (um por cento) do valor total do débito tributário consolidado mediante execução fiscal, bem como apresentação de termo de penhora formalizado em juízo. Promulgado o § 4º do art. 21 pela Assembleia Legislativa do Estado do Paraná, com publicação no DOE 8674 de 19.03.2012. Art. 22. Os créditos tributários parcelados nos termos desta Lei e os honorários advocatícios decorrentes independem da apresentação de garantias, mesmo no caso de débitos já ajuizados, porém ficam mantidas as garantias de precatórios e imóveis já com termo de penhora formalizado, ressalvadas as liberações previstas no art. 23, §§ 2º e 3º desta Lei e estarão sujeitos:

[...]

Art. 25. O contribuinte que efetivar a quitação do parcelamento do crédito tributário obterá os seguintes benefícios:

I - em parcela única, com redução de até noventa e cinco por cento das multas punitivas e moratórias e de oitenta por cento dos juros de mora;

II - em até sessenta parcelas mensais e sucessivas, com redução de oitenta por cento das multas punitivas e moratórias e, de sessenta por cento dos juros de mora;

III - em até cento e vinte parcelas mensais e sucessivas, com redução de 65% (sessenta e cinco por cento) das multas punitivas e moratórias e, de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora.

Parágrafo único. Este artigo não se aplica aos créditos tributários originários de autos de infração em que sejam exigidas as penalidades previstas nos incisos VII, VIII, IX, X, XI, XII, na alínea “a”, do inciso XIII, na alínea “h”, do inciso XV e nas alíneas “b” e “c”, do inciso XVII, todos do § 1º, do art. 55, da Lei nº 11.580/1996, e as penalidades correlatas previstas nas leis orgânicas anteriores do ICMS.

[...]

Art. 27. O contribuinte somente estará em situação regular, relativamente aos débitos parcelados, após o pagamento da primeira parcela, sob a condição resolutória de pagamento integral das demais parcelas, nos prazos fixados.” (ESTADO DO PARANÁ, 2012).

264 “Art. 5º As transações judiciais e extrajudiciais em que seja parte ou interessado o Esta-

Em matéria tributária, ao contrário dos débitos de natureza diversa, em princípio a lei veda “dispensa de tributo, multa, juros e demais acréscimos” e silencia quanto ao parcelamento da dívida. Além de eventual autorização legal especial para a dispensa, a lei autoriza a concessão de remissão quando “envolver matéria em confronto com súmula, jurisprudência dominante ou decisão em recurso repetitivo, desfavorável à Fazenda Pública, do Supremo Tribunal Federal ou de Tribunal Superior”.²⁶⁵ No entanto, ao submeter o contribuinte “desavisado” a acordo que lhe seja notoriamente desvantajoso em relação ao provável resultado da demanda devido à jurisprudência formada, pode restar configurada a violação do postulado da moralidade administrativa.

Expostas leis estaduais, passamos à análise da recente regulamentação em âmbito federal.

8.2. A LEI FEDERAL Nº 13.988/2020

No dia 14 de abril de 2020 foi sancionada a Lei Federal nº 13.988, decorrente da conversão da Medida Provisória nº 899, de 17 de outubro de 2019, a qual dispõe sobre a transação acerca de tributos da União, configurando norma geral autorizadora de auto-

do de Pernambuco, suas autarquias e fundações públicas, serão firmadas pelo Procurador Geral do Estado, fundamentado em parecer circunstanciado, observados o interesse público e a conveniência administrativa, na forma estabelecida em Decreto.

§ 1º O Procurador Geral do Estado poderá condicionar a formalização da transação à prévia manifestação do órgão ou entidade estadual relacionado com a demanda, bem assim, nos casos de relevante repercussão financeira, à manifestação da Câmara de Programação Financeira do Estado – CPF, ou órgão correlato.” (ESTADO DE PERNAMBUCO, 2018).

265“Art. 7º As transações referentes a ações judiciais que versem sobre matéria tributária não acarretarão dispensa de tributo, multa, juros e demais acréscimos, salvo se autorizado em lei específica, ou quando o litígio envolver matéria em confronto com súmula, jurisprudência dominante ou decisão em recurso repetitivo, desfavorável à Fazenda Pública, do Supremo Tribunal Federal ou de Tribunal Superior, observando-se o procedimento do art. 5º.” (ESTADO DE PERNAMBUCO, 2018).

composição para créditos federais. Essa característica de generalidade proporciona mais segurança em comparação a autorizações esparsas no sistema jurídico, as quais ocorrem, na maioria das vezes, sob o rótulo de parcelamento. Com essa medida, evidencia-se a aceitação da solução consensual no âmbito tributário e facilita-se a identificação do verdadeiro regime jurídico da norma em tela.

Sem buscar perquirir da questão da adequação da medida provisória que deu origem à lei, passemos à análise do seu conteúdo. De início, o caput do art. 1º limita o cabimento do acordo fiscal à “transação resolutiva de litígio”,²⁶⁶ em consonância com o caput do art. 171 do CTN.²⁶⁷ Como exposto, a finalidade legal da transação tributária é a extinção do litígio, assim pressupondo que o conflito já esteja instaurado, ante a manifestação da pretensão fazendária – pela notificação do lançamento tributário – e a atuação de vontade do sujeito passivo – pelo inadimplemento ou pela discussão do crédito.

Em se tratando de tributos, resta vedada transação preventiva, isto é, como ato preparatório e vinculante do lançamento tributário, em observância ao parágrafo único do art. 142 do CTN.²⁶⁸ Assim, reputamos ilegal – e abusiva – a exigência de prévia aceitação

266 “Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.” (BRASIL, 2020).

267 “Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. [...]” (BRASIL, 1966).

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” (BRASIL, 1966).

pelo devedor do entendimento da Administração Tributária para aplicação a fatos geradores futuros ou não consumados.²⁶⁹ Embora a lei enuncie “eficácia prospectiva da transação”, em verdade isso configura uma cláusula com natureza preventiva de litígio, inserida nesse acordo complexo, o que viola a prescrição do art. 171 do CTN.

Ainda, o caput do art. 1º delimita os sujeitos habilitados a transigir, aludindo à “União, as suas autarquias e fundações”, no gozo da capacidade tributária ativa, e “devedores ou as partes adversas”, na condição de sujeito passivo da obrigação tributária. Quanto ao sujeito ativo, na forma do parágrafo único do art. 171 do CTN,²⁷⁰ a lei indica a autoridade competente para autorizar o

269“Art. 17. [...]

§ 1º O edital a que se refere o caput deste artigo:

I - definirá:

[...]

III - estabelecerá a necessidade de conformação do contribuinte ou do responsável ao entendimento da administração tributária acerca de fatos geradores futuros ou não consumados.

[...]

Art. 19. Atendidas as condições estabelecidas no edital, o sujeito passivo da obrigação tributária poderá solicitar sua adesão à transação, observado o procedimento estabelecido em ato do Ministro de Estado da Economia.

§ 1º O sujeito passivo que aderir à transação deverá:

[...]

II - sujeitar-se, em relação aos fatos geradores futuros ou não consumados, ao entendimento dado pela administração tributária à questão em litígio, ressalvada a cessação de eficácia prospectiva da transação decorrente do advento de precedente persuasivo nos termos dos incisos I, II, III e IV do caput do art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), ou nas demais hipóteses previstas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

[...]

Art. 20. São vedadas:

[...]

III - a proposta de transação com efeito prospectivo que resulte, direta ou indiretamente, em regime especial, diferenciado ou individual de tributação.” (BRASIL, 2020).

270“Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.” (BRASIL, 1966)

acordo, nos casos (i) de cobrança da dívida ativa, quais sejam as Chefias da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da Procuradoria-Geral Federal e da Procuradoria-Geral da União, no âmbito de suas atribuições,²⁷¹ e (ii) de contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, indicando o Ministro de Estado da Economia, “com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia”.²⁷²

Da perspectiva do sujeito passivo, podem transigir contribuintes e eventuais responsáveis, observada a capacidade e os poderes para transigir, nos termos da lei civil. Uma vez autorizadas hipóteses de transação, a União deverá – não “poderá” – celebrar acordo com todos os sujeitos passivos que preencham o suporte fático da norma autorizadora.²⁷³ Não deve haver discricionariedade do agente administrativo quanto ao transigente habilitado à celebração do acordo, sob pena de violação do princípio da igualdade. O tratamento dispensado deve ser igual a todos os postulantes, somente devendo haver recusa de transigir caso haja previsão explícita de requisito subjetivo, sem atendimento.²⁷⁴ De todo modo,

271 “Art. 10. A transação na cobrança da dívida ativa da União, das autarquias e das fundações públicas federais poderá ser proposta, respectivamente, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela Procuradoria-Geral Federal, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor, ou pela Procuradoria-Geral da União, em relação aos créditos sob sua responsabilidade.” (BRASIL, 2020).

272 “Art. 16. O Ministro de Estado da Economia poderá propor aos sujeitos passivos transação resolutiva de litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia.” (BRASIL, 2020).

273 “Art. 17. A proposta de transação por adesão será divulgada na imprensa oficial e nos sítios dos respectivos órgãos na internet, mediante edital que especifique, de maneira objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda Nacional propõe a transação no contencioso tributário, aberta à adesão de todos os sujeitos passivos que se enquadrem nessas hipóteses e que satisfaçam às condições previstas nesta Lei e no edital.” (BRASIL, 2020).

274 Por exemplo, quando se tratar de “devedor contumaz”, na forma do art. 5º, inc. III, da Lei Federal nº 13.988/2020, in verbis: “Art. 5º É vedada a transação que: [...] III - envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica.”.

a norma autorizadora deve observar, quanto aos sujeitos, os postulados da capacidade contributiva, da moralidade e da igualdade, vedando-se distinções espúrias.

Acerca da discricionariedade envolvida na autorização da transação fiscal, o § 1º do art. 1º da lei enuncia que “[a] União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público”. Como dito alhures, por força do princípio da finalidade, o citado juízo de oportunidade e conveniência deve ser impessoal e voltado à consecução do interesse público. Desse modo, nas hipóteses em que a solução do conflito pela transação melhor atender ao interesse social, proporcionando elevada eficiência administrativa, atendendo à razoável duração do processo e concretizando o postulado da capacidade contributiva subjetiva, a Administração deve “sempre” propor acordo.²⁷⁵

Esse juízo discricionário para autorizar o acordo é exercido por atos normativos secundários, de natureza eminentemente técnica, que devem definir (i), na hipótese de cobrança da dívida ativa, dentre outros aspectos, “critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas” e “parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos”,²⁷⁶ e (ii), no caso de contencioso

275“Art. 1º

[...]

§ 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.” (BRASIL, 2020).

276“Art. 14. Ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinará:

I - os procedimentos necessários à aplicação do disposto neste Capítulo, inclusive quanto à rescisão da transação, em conformidade com a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999;

II - a possibilidade de condicionar a transação ao pagamento de entrada, à apresentação de garantia e à manutenção das garantias já existentes;

III - as situações em que a transação somente poderá ser celebrada por adesão, autorizado o não co-

tributário, a “relevante e disseminada controvérsia jurídica”.²⁷⁷

Na primeira modalidade, a transação versa sobre crédito inscrito em dívida ativa, pressupondo litígio configurado pelo inadimplemento, hipótese em que, para autorizar remissão – a qual não deve compreender a parcela referente ao tributo – o ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional reconhece a incerteza do êxito da cobrança ao classificar os créditos “como irrecuperáveis ou de difícil recuperação”.²⁷⁸

Na segunda modalidade, transige-se acerca de crédito sob discussão administrativa ou judicial, quando reconhecida a controvérsia, hipótese em que, para autorizar o acordo, inclusive com possibilidade de remissão de parcela do tributo, o ato do Ministro do Estado da Economia reconhece a incerteza do resultado do processo ao identificar hipóteses de relevante e disseminada controvérsia jurídica, a qual deve ultrapassar os interesses subjetivos da causa, consoante prévia manifestação técnica.²⁷⁹

nhcimento de eventuais propostas de transação individual;

IV - o formato e os requisitos da proposta de transação e os documentos que deverão ser apresentados;
V - os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a idade da dívida inscrita, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança judicial.

Art. 15. Ato do Advogado-Geral da União disciplinará a transação no caso dos créditos previstos no inciso III do § 4º do art. 1º desta Lei.” (BRASIL, 2020).

277 “Art. 16. O Ministro de Estado da Economia poderá propor aos sujeitos passivos transação resolutive de litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia.” (BRASIL, 2020).

278 “Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária, nos termos do inciso V do caput do art. 14 desta Lei; [...]” (BRASIL, 2020).

279 “Art. 16. O Ministro de Estado da Economia poderá propor aos sujeitos passivos transação resolutive de litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia

Como se percebe, o juízo discricionário deve ser exclusivamente técnico e delimitar a dúvida objetiva para celebrar transação com concessão de remissão parcial do crédito pelo Fisco. Para não se ferirem os pressupostos da igualdade, da impessoalidade e da moralidade, os critérios do “grau de recuperabilidade das dívidas” e da “relevante e disseminada controvérsia jurídica” devem ser estabelecidos de modo claro e objetivo. Nesse compasso, a própria lei já fixa alguns aspectos a serem observados na disciplina e impõe a discricionariedade técnica na regulamentação das hipóteses de autorização da transação com remissão.

Na linha argumentativa desenvolvida neste estudo, o § 2º do art. 1º determina observância dos princípios da isonomia, capacidade contributiva, moralidade, razoável duração dos processos, eficiência e publicidade/transparência.²⁸⁰ Não obstante a enumeração, o enunciado não exclui outras normas jurídicas, as quais devem ser observadas a partir de uma visão sistemática. Enfim, dentre outros, podemos destacar os princípios democrático, da razoabilidade, da impessoalidade, do devido processo legal e do acesso à Justiça.

Acerca do princípio administrativo da publicidade, a lei o

jurídica, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia.

[...]

§ 2º A proposta de transação deverá, preferencialmente, versar sobre controvérsia restrita a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de contribuintes ou a responsáveis delimitados, vedada, em qualquer hipótese, a alteração de regime jurídico tributário.

§ 3º Considera-se controvérsia jurídica relevante e disseminada a que trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.” (BRASIL, 2020).

280“Art. 1º

[...]

§ 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.” (BRASIL, 2020).

enuncia especialmente no § 3º do art. 1º.²⁸¹ É forçoso destacar que a publicação do acordo somente atende substancialmente à publicidade quando as informações disponibilizadas possibilitem o atendimento do postulado da isonomia, a fim de evitar tratamento diferenciado a contribuintes em situações equivalentes. Além disso, a publicidade não impede o sigilo de algumas hipóteses, resguardando-se situações de interesse social e de proteção do direito constitucional à intimidade.²⁸²

Na sequência, o § 4º do art. 1º enuncia o objeto material da transação federal, recaindo o acordo em tese sobre crédito tributário já devidamente constituído, pela notificação do lançamento, ainda que não definitivamente.²⁸³ Nesses termos, independe que o

281 “Art. 1º

[...]

§ 3º A observância do princípio da transparência será efetivada, entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo.” (BRASIL, 2020).

282 “Art. 189. Os atos processuais são públicos, todavia tramitam em segredo de justiça os processos:

I - em que o exija o interesse público ou social;

II - que versem sobre casamento, separação de corpos, divórcio, separação, união estável, filiação, alimentos e guarda de crianças e adolescentes;

III - em que constem dados protegidos pelo direito constitucional à intimidade;

IV - que versem sobre arbitragem, inclusive sobre cumprimento de carta arbitral, desde que a confidencialidade estipulada na arbitragem seja comprovada perante o juízo.

§ 1º O direito de consultar os autos de processo que tramite em segredo de justiça e de pedir certidões de seus atos é restrito às partes e aos seus procuradores.

§ 2º O terceiro que demonstrar interesse jurídico pode requerer ao juiz certidão do dispositivo da sentença, bem como de inventário e de partilha resultantes de divórcio ou separação.” (BRASIL, 2015).

283 “Art. 1º [...]

§ 4º Aplica-se o disposto nesta Lei:

I - aos créditos tributários não judicializados sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia;

II - à dívida ativa e aos tributos da União, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

III - no que couber, à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral Federal, e aos créditos cuja co-

crédito já esteja ou não inscrito em dívida ativa e, acaso inscrito, tenha sido ou não ajuizada a execução fiscal. A autorização está conforme ao art. 171 do Código Tributário Nacional, o qual somente autoriza a transação “que, [...] importe em [...] consequente extinção de crédito tributário”, ainda que não definitivamente constituído. Reitera-se que não deve haver transação preventiva de litígio, isto é, antes da notificação do lançamento, que consiste em ato unilateral, vinculado e compulsório do Fisco.

O art. 2º estabelece as modalidades do acordo de transação, possibilitando seja celebrado, (i) no caso de crédito em fase de cobrança da dívida ativa, mediante proposta individual ou por adesão do contribuinte aos termos do edital, e, (ii) na hipótese de crédito sob contencioso judicial ou administrativo, inclusive (iii) de baixo valor, somente por adesão do devedor, nos termos do edital.²⁸⁴ Destaca-se que o enunciado aclara a autorização para celebração da transação nas searas administrativa e judicial, consoante amplamente aceito na doutrina.

Na primeira hipótese, na qual não se deve remitar valor referente ao tributo, a norma confere certa margem de discricionariedade ao agente público para celebrar transação, mediante proposta. Na segunda e terceira hipóteses, nas quais se permite remitar parcela referente ao tributo, a norma vincula a celebração do pacto aos termos do edital, configurando verdadeiro contrato de ade-

brança seja competência da Procuradoria-Geral da União, nos termos de ato do Advogado-Geral da União e sem prejuízo do disposto na Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997.” (BRASIL, 2020).

284“Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:

I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União;

II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e

III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

Parágrafo único. A transação por adesão implica aceitação pelo devedor de todas as condições fixadas no edital que a propõe.” (BRASIL, 2020).

são.²⁸⁵ Nesse quadro, sobressai o caráter contratual da transação fiscal, que pode ser celebrado com uma menor ou maior amplitude discricionária do agente público, em função, respectivamente, de haver ou não autorização legal para remissão de parcela do crédito referente ao tributo, o que se reflete nas modalidades de celebração mediante mera adesão ou diante de proposta.

Quanto ao conteúdo da transação tributária, prescreve o art. 3º, caput, que “[a] proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados [...]”. Nessa lógica, o acordo pode veicular, entre concessões do Fisco, (i) remissão parcial do crédito, inclusive dos encargos legais, vedada a acumulação de descontos;²⁸⁶ (ii) moratória, inclusive com parcelamento; (iii) formas de pagamento especiais, no que se pode exemplificar com dação em pagamento e compensação; e (iv) oferecimento, substituição ou alienação de garantias e constrições, inclusive com amplas possibilidades.²⁸⁷ Tais concessões, referentes à identidade, à integridade, à indivisibilidade e ao tempo da prestação, podem ser feitas em conjunto, “para o equacionamento dos créditos”.²⁸⁸

285 No direito positivo nacional, encontramos definição de contrato de adesão na Lei Federal nº 8.078, de 1990: “Art. 54. Contrato de adesão é aquele cujas cláusulas tenham sido aprovadas pela autoridade competente ou estabelecidas unilateralmente pelo fornecedor de produtos ou serviços, sem que o consumidor possa discutir ou modificar substancialmente seu conteúdo.”

286 “Art. 5º É vedada a transação que:

[...]

§ 2º Nas propostas de transação que envolvam redução do valor do crédito, os encargos legais acrescidos aos débitos inscritos em dívida ativa da União de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, serão obrigatoriamente reduzidos em percentual não inferior ao aplicado às multas e aos juros de mora relativos aos créditos a serem transacionados.” (BRASIL, 2020).

287 “Art. 11.

[...]

§ 6º Na transação, poderão ser aceitas quaisquer modalidades de garantia previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios, alienação fiduciária de bens móveis, imóveis ou de direitos, bem como créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado.” (BRASIL, 2020).

288 “Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

Como se observa, a Administração, avaliando a capacidade contributiva do transigente de boa-fé, pode realizar concessões referentes à facilitação do pagamento, inclusive acordo sobre garantias e constrações. Se bem manejada, a medida não se resume a um mero parcelamento ou simples remissão, o que vinha ocorrendo ciclicamente e gerava expectativa para muitos devedores. Não obstante, não se pode perder de vista o dever de eficiência que norteia o Fisco, inclusive a prescrever certo grau de praticabilidade na celebração de acordos de transação.

No entanto, restam excluídos da concessão de desconto, a princípio, créditos do Simples Nacional e de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), salvo autorização específica, bem como não compreende o valor das multas criminais.²⁸⁹ É desejável

I - a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária, nos termos do inciso V do caput do art. 14 desta Lei;

II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e

III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrações.

§ 1º É permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa da União.

[...]

§ 6º Na transação, poderão ser aceitas quaisquer modalidades de garantia previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios, alienação fiduciária de bens móveis, imóveis ou de direitos, bem como créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado.” (BRASIL, 2020).

289“Art. 5º É vedada a transação que:

I - reduza multas de natureza penal;

II - conceda descontos a créditos relativos ao: a) Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), enquanto não editada lei complementar autorizativa; b) Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), enquanto não autorizado pelo seu Conselho Curador;

[...]

§ 3º A rejeição da autorização referida na alínea b do inciso II do caput deste artigo exigirá manifestação expressa e fundamentada do Conselho Curador do FGTS, sem a qual será reputada a anuência tácita após decorrido prazo superior a 20 (vinte) dias úteis da comunicação, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da abertura do edital para adesão ou da proposta de transação individual.” (BRASIL, 2020).

sejam autorizados descontos para os créditos do Simples, mas o seu regime demanda a edição de lei complementar,²⁹⁰ porque envolve tributos estaduais e municipais, com consequências no pacto federativo.²⁹¹ Do mesmo modo, em tese cabível a anistia para as multas criminais, observadas as ressalvas constitucionais.

Nessa perspectiva, o ajuste somente disciplina os modos de adimplemento (satisfativos ou não) da obrigação, não caracterizando novação.²⁹² E nem poderia ser diferente, pois a transação tributária não deve ocorrer com a novação do crédito sob litígio, apenas devendo fixar os meios atinentes à sua consequente extinção, na forma do art. 156 do CTN. Pelas regras de estrutura, não é deferido ao legislador autorizar criação de nova obrigação como causa extintiva do crédito tributário, restando proibida a alteração da causa *debendi*, da natureza da prestação e dos sujeitos do vínculo, por força do próprio conceito constitucional de tributo, positivado no art. 3º do CTN.²⁹³

As concessões por parte do devedor compreendem também as de ordem processual, incluindo a cláusula típica desse negócio jurídico, de renúncia ao exercício do direito de ação, inclusive me-

290 “Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (BRASIL, 1988).

291 “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]” (BRASIL, 1988).

292 “Art. 12. [...]”

§ 3º A proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos.” (BRASIL, 2020).

293 “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, 1966).

diante desistência das ações em curso, sobre o objeto do litígio.²⁹⁴ Como dito, considerando o acordo de não demandar ou o abandono do exercício do direito de ação em trâmite, essa cláusula produz um pressuposto negativo de validade da relação jurídica processual, autorizando o manejo da *exceptio litis per transactionem finitae*. Para além disso, resta assegurado o direito fundamental de acesso à Jurisdição, especialmente para rescindir o contrato nas hipóteses legalmente aceitas, mas não para rediscutir o mérito do litígio objeto do pacto.

Outrossim, o deferimento da proposta constitui confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos pela transação.²⁹⁵ Nesse cenário, além de o acordo de transação, por si só, criar pressuposto processual negativo impeditivo da rediscussão da lide, a cláusula de confissão tem o condão de inverter o ônus da prova acerca da matéria sob litígio, em desfavor do devedor. Pragmaticamente, tem-se adotado a cláusula nessa modalidade de solução autocompositiva do litígio, o que, entretanto, não obsta produção de prova em contrário na hipótese de invalidação da convenção.

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

[...]

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

V - renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea c do inciso III do caput do art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).” (BRASIL, 2020).

295 “Art. 3º [...]

§ 1º A proposta de transação deferida importa em aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei e em sua regulamentação, de modo a constituir confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos pela transação, nos termos dos arts. 389 a 395 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).” (BRASIL, 2020).

Além disso, os princípios da moralidade e da boa-fé norteiam a celebração do acordo, prescrevendo a lei a assunção dos seguintes compromissos para o devedor habilitar-se à celebração do pacto autocompositivo: (a) não utilizar a transação de forma abusiva, com finalidade de prejudicar a livre concorrência; (b) não utilizar pessoa interposta, em prejuízo da Fazenda Pública; e (c) “não alienar nem onerar bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão”, quando exigido por lei.²⁹⁶

Quanto à forma da convenção, não há dúvida de que deve ser celebrado por escrito, em função de a lei exigir “termo de transação”,²⁹⁷ fazendo parte da forma a explicitação dos motivos do acordo (art. 1º, § 1º). No entanto, a transação por adesão será realizada exclusivamente por meio eletrônico,²⁹⁸ devendo ser requerida a sua homologação em juízo quando realizada administrati-

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

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

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

III - não alienar nem onerar bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigido em lei; [...]” (BRASIL, 2020).

297 “Art. 13. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, diretamente ou por autoridade por ele delegada, assinar o termo de transação realizado de forma individual.

[...]

Art. 22. [...]

§ 1º Compete ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, diretamente ou por autoridade por ele delegada, assinar o termo de transação.” (BRASIL, 2020).

298 “Art. 13. [...]

§ 2º A transação por adesão será realizada exclusivamente por meio eletrônico.

[...]

Art. 22. [...]

§ 2º A delegação de que trata o § 1º deste artigo poderá ser subdelegada, prever valores de alçada e exigir a aprovação de múltiplas autoridades.

§ 3º A transação por adesão será realizada exclusivamente por meio eletrônico.” (BRASIL, 2020).

vamente, para fins de constituição de título executivo.²⁹⁹ Ademais, em observância ao princípio da publicidade, os acordos devem ser devidamente publicados,³⁰⁰ constituindo essa providência pressuposto de eficácia material desses contratos. Ainda, a autorização para transigir deve observar normas orçamentárias e financeiras,³⁰¹ muito embora entendamos pela aplicação dessa norma somente com relação aos créditos já inscritos em dívida ativa.

Nas hipóteses em que se admite proposta de transação, a oferta não suspende a exigibilidade do crédito tributário, tampouco as execuções fiscais em curso. Quanto a estas, porém, resta autorizado convencionar a suspensão do processo, seja para a mera proposta, seja para o acordo em si, na forma do art. 12 da lei.³⁰² Contudo, deve-se fixar prazo razoável para apreciação da proposta sem a suspensão do processo, sob pena de manter o devedor sujeito aos atos de constrição indefinidamente, enquanto aguarda

299“Art. 19. Atendidas as condições estabelecidas no edital, o sujeito passivo da obrigação tributária poderá solicitar sua adesão à transação, observado o procedimento estabelecido em ato do Ministro de Estado da Economia.

§ 1º O sujeito passivo que aderir à transação deverá:

I - requerer a homologação judicial do acordo, para fins do disposto nos incisos II e III do caput do art. 515 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil); [...].” (BRASIL, 2020).

300“Art. 1º [...]

§ 3º A observância do princípio da transparência será efetivada, entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo.” (BRASIL, 2020).

301“Art. 9º Os atos que dispuserem sobre a transação poderão, quando for o caso, condicionar sua concessão à observância das normas orçamentárias e financeiras.” (BRASIL, 2020).

302“Art. 12. A proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos por ela abrangidos nem o andamento das respectivas execuções fiscais.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não afasta a possibilidade de suspensão do processo por convenção das partes, conforme o disposto no inciso II do caput do art. 313 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

§ 2º O termo de transação preverá, quando cabível, a anuência das partes para fins da suspensão convencional do processo de que trata o inciso II do caput do art. 313 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), até a extinção dos créditos nos termos do § 3º do art. 3º desta Lei ou eventual rescisão.” (BRASIL, 2020).

resposta do Fisco, violando o imperativo da moralidade administrativa. Igualmente, o pedido de adesão ao edital não suspende a exigibilidade do crédito tributário definitivamente constituído. Entretanto, se em curso processo administrativo, o pedido suspende a sua tramitação.³⁰³

Como conteúdo accidental (do ponto de vista do Direito Civil), a lei prescreve cláusula suspensiva quanto aos efeitos materiais, exigindo prévio cumprimento dos termos da convenção para que se dê a extinção do crédito tributário.³⁰⁴ De todo modo, durante o período em que viger a moratória, com ou sem parcelamento, o crédito tributário fica suspenso, por força do art. 151, incisos I e VI, do CTN.³⁰⁵

Configuram hipóteses de resolução do acordo: descumprimento das cláusulas do pacto (art. 4º, I), modificação das condições de solvência do devedor (art. 4º, incisos II e III), crimes contra a Administração e vícios de consentimento (art. 4º, incisos IV e V), além de outras prescritas na lei, no edital ou no termo (art. 4º,

303 “Art. 19. Atendidas as condições estabelecidas no edital, o sujeito passivo da obrigação tributária poderá solicitar sua adesão à transação, observado o procedimento estabelecido em ato do Ministro de Estado da Economia.

[...]

§ 4º A apresentação da solicitação de adesão suspende a tramitação dos processos administrativos referentes aos créditos tributários envolvidos enquanto perdurar sua apreciação.

§ 5º A apresentação da solicitação de adesão não suspende a exigibilidade dos créditos tributários definitivamente constituídos aos quais se refira.” (BRASIL, 2020).

304 “Art. 3º [...]

§ 3º Os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo.” (BRASIL, 2020).

305 “Art. 3º [...]

§ 2º Quando a transação envolver moratória ou parcelamento, aplica-se, para todos os fins, o disposto nos incisos I e VI do caput do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.” (BRASIL, 2020).

incisos VI e VII),³⁰⁶ como uma eventual cláusula penal.³⁰⁷ Como se vê, a medida prescreveu a celebração de acordo com cláusula resolutiva expressa, furtando-se da discussão doutrinária acerca da admissibilidade de cláusula resolutiva tácita, o que garante maior segurança jurídica nessa espécie contratual.

A resolução do acordo pela seara administrativa configura cláusula contratual exorbitante inerente ao regime de Direito Público administrativo. Nessa hipótese, é necessário o respeito às garantias constitucionais processuais do contraditório e da ampla defesa, com a formação do devido processo legal.³⁰⁸ De outro modo, o acordo pendente em juízo deve ser resolvido judicialmente, dando prosseguimento à execução fiscal com afastamento dos benefícios e abatimento dos valores já quitados.³⁰⁹ Ademais, a lei sanciona o devedor que der causa à resolução do acordo com impedimento de dois anos para celebrar nova transação, para qualquer crédito.³¹⁰

306“Art. 4º Implica a rescisão da transação:

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

II - a constatação, pelo credor, de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente à sua celebração;

III - a decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente;

IV - a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação;

V - a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito;

VI - a ocorrência de alguma das hipóteses rescisórias adicionalmente previstas no respectivo termo de transação; ou VII - a inobservância de quaisquer disposições desta Lei ou do edital.” (BRASIL, 2020).

307“Art. 847. É admissível, na transação, a pena convencional.” (BRASIL, 2002a).

308“Art. 4º [...]

§ 1º O devedor será notificado sobre a incidência de alguma das hipóteses de rescisão da transação e poderá impugnar o ato, na forma da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no prazo de 30 (trinta) dias.” (BRASIL, 2020).

309“Art. 4º [...]

§ 3º A rescisão da transação implicará o afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores já pagos, sem prejuízo de outras consequências previstas no edital.” (BRASIL, 2020).

310“Art. 4º [...]

§ 4º Aos contribuintes com transação rescindida é vedada, pelo prazo de 2 (dois) anos, contado da data

Os artigos 10 a 15 da lei disciplinam a transação, em regra, de créditos tributários já inscritos em dívida ativa para cobrança, tenha sido ou não ajuizada a execução fiscal.³¹¹ O seu objeto material compreende, portanto, créditos exequíveis em função da sua inscrição em dívida ativa, na forma do art. 2º da Lei 6.830, de 1980,³¹² e do art. 784, inc. IX, do CPC.³¹³

O motivo desse acordo é a configuração do litígio por força da lesão (inadimplemento) do crédito, o que se configura quando vencido o prazo para pagamento sem que reste satisfeita a prestação. Instaurado o litígio, surge a situação de incerteza quanto ao êxito da cobrança, em função dos riscos de esvaziamento patrimonial etc. A eventual discussão pendente sobre o direito configura

de rescisão, a formalização de nova transação, ainda que relativa a débitos distintos.” (BRASIL, 2020).

311 “Art. 10. A transação na cobrança da dívida ativa da União, das autarquias e das fundações públicas federais poderá ser proposta, respectivamente, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela Procuradoria-Geral Federal, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor, ou pela Procuradoria-Geral da União, em relação aos créditos sob sua responsabilidade. Art. 11. [...]

§ 2º É vedada a transação que:

[...]

IV - envolva créditos não inscritos em dívida ativa da União, exceto aqueles sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da União.” (BRASIL, 2020).

312 “Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. [...]” (BRASIL, 1980).

313 “Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:

[...]

IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; [...]”. (BRASIL, 2015).

questão meramente acidental, não constituindo motivo dessa específica hipótese de transação.

O órgão competente para celebrar transação envolvendo créditos inscritos na dívida ativa é a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.³¹⁴ A lei prevê a possibilidade de delegação dessa competência, inclusive mediante fixação de “valores de alçada e exigir a aprovação de múltiplas autoridades”. É bastante salutar a previsão de mecanismo de controle na delegação de atribuição para celebrar o acordo, de modo a tutelar a moralidade administrativa. Além disso, o acordo por adesão deverá ser realizado exclusivamente por via eletrônica, medida que promove maior controle sobre o mesmo.

Quanto ao conteúdo dessa hipótese, a par das considerações lançadas, a lei restringe a concessão de remissão parcial a créditos “classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação”, incluindo aqueles devidos por “empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência”.³¹⁵ Assim, incumbe ao Fisco editar norma secundária – de ordem técnica – para regulamentar a medida, prevendo objetivamente situações de elevada incerteza quanto ao êxito da

314 “Art. 13. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, diretamente ou por autoridade por ele delegada, assinar o termo de transação realizado de forma individual.

§ 1º A delegação de que trata o caput deste artigo poderá ser subdelegada, prever valores de alçada e exigir a aprovação de múltiplas autoridades.

§ 2º A transação por adesão será realizada exclusivamente por meio eletrônico.” (BRASIL, 2020).

315 “Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária, nos termos do inciso V do caput do art. 14 desta Lei;

[...]

§ 5º Incluem-se como créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, para os fins do disposto no inciso I do caput deste artigo, aqueles devidos por empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência.” (BRASIL, 2020).

cobrança.³¹⁶

Sobre o tema, critica-se a restrição pelo fato de não se deferir a redução de penalidades e verbas acessórias ao sujeito passivo ainda com relativa capacidade para adimplir a dívida, o que de certo modo perpetua o litígio e reduz as chances de recuperação do crédito (MASCITTO; CARVALHO, 2020). Nesse sentido, a redução dos elevados encargos moratórios e penalidades configura importante fator de persuasão para celebrar a convenção, especialmente considerando possíveis cenários de baixa inflação e/ou de recessão econômica, razão pela qual a lei poderia ter sido menos restritiva, relegando a questão à discricionariedade técnica administrativa.

No ponto há outra peculiaridade: à falta de controvérsia jurídica quanto ao tributo, a remissão aventada não deve atingir parcela referente ao “montante principal do crédito”.³¹⁷ Dito diretamente,

316“Art. 14. Ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinará:

I - os procedimentos necessários à aplicação do disposto neste Capítulo, inclusive quanto à rescisão da transação, em conformidade com a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999;

II - a possibilidade de condicionar a transação ao pagamento de entrada, à apresentação de garantia e à manutenção das garantias já existentes;

III - as situações em que a transação somente poderá ser celebrada por adesão, autorizado o não conhecimento de eventuais propostas de transação individual;

IV - o formato e os requisitos da proposta de transação e os documentos que deverão ser apresentados;

V - os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a idade da dívida inscrita, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança judicial.

Art. 15. Ato do Advogado-Geral da União disciplinará a transação no caso dos créditos previstos no inciso III do § 4º do art. 1º desta Lei.” (BRASIL, 2020).

317“Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária, nos termos do inciso V do caput do art. 14 desta Lei;

[...]

§ 2º É vedada a transação que:

nos acordos celebrados em litígios de mera lesão somente devem ser objeto de desconto parcelas do crédito referentes a multas (de ofício e de mora), juros moratórios e encargos legais, porque sujeitos a regime jurídico tributário administrativo. A seu turno, o tributo somente deve ser dispensado com observância do regime tributário substancial, em especial dos postulados da capacidade contributiva e da generalidade da tributação. Enfim, remitir pagamento de tributo sem controvérsia jurídica objetivamente reconhecida, acerca de sua validade, vigência, extensão e/ou eficácia, privilegia o devedor inadimplente, em detrimento do dever de contribuir para o custeio social proporcionalmente à riqueza de cada um.

Ademais, o limite da disposição do crédito tributário está devidamente prescrito pela lei, a saber: remissão de até 50% do valor total do crédito transigido, desde que não recaia sobre a parcela correspondente ao tributo, e parcelamento em até 84 meses.³¹⁸ Esses limites são alargados para pessoas naturais e pessoas jurídicas sob o regime tributário de microempresa e empresa de pequeno porte,³¹⁹ dentre outras entidades, hipóteses em que pode haver desconto de até 70% e parcelamento em até 145 meses, observadas

I - reduza o montante principal do crédito, assim compreendido seu valor originário, excluídos os acréscimos de que trata o inciso I do caput deste artigo;" (BRASIL, 2020).

318"Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

[...]

II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e [...]

§ 2º É vedada a transação que:

[...]

II - implique redução superior a 50% (cinquenta por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados; III - conceda prazo de quitação dos créditos superior a 84 (oitenta e quatro) meses;" (BRASIL, 2020).

319"Art. 6º Para fins do disposto nesta Lei, considera-se microempresa ou empresa de pequeno porte a pessoa jurídica cuja receita bruta esteja nos limites fixados nos incisos I e II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, não aplicados os demais critérios para opção pelo regime especial por ela estabelecido." (BRASIL, 2020).

as limitações quanto às contribuições sociais.³²⁰ É de se notar que esse tratamento favorecido concretiza o princípio da capacidade contributiva.³²¹

Os artigos 16 a 22 da lei disciplinam a transação no contencioso tributário, quando presente relevante e disseminada controvérsia jurídica. Essa hipótese admite remissão do valor correspondente ao tributo, atraindo a incidência do regime tributário material, em especial da generalidade da tributação, da igualdade e da capacidade contributiva. Desse modo, deve haver res dubia acerca da validade, vigência, extensão ou eficácia da exação, para que seja autorizada a transação; do contrário, deve prevalecer a tributação sobre todos os fatos (generalidade) que demonstrem riqueza (capacidade contributiva), sem discriminação desarrazoada (igualdade) e nos termos da lei.

320“Art. 11. [...]

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

§ 4º O disposto no § 3º deste artigo aplica-se também às:

I - Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014; e

II - instituições de ensino.” (BRASIL, 2020).

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

[...]

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

[...]

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”. (BRASIL, 1988).

Nessa hipótese, os órgãos competentes para celebração do acordo são a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia, no âmbito do contencioso administrativo, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nas demais hipóteses.³²² Essa modalidade somente pode ser celebrada por adesão ao edital (e não por proposta individual), exclusivamente por meio eletrônico. A publicação de edital autorizando a adesão pelo sujeito passivo à oferta de transação reduz a discricionariedade do agente público, tratando os interessados de maneira uniforme, no interesse da coletividade, e viabilizando o controle judicial.³²³ Contribui, para tanto, a possibilidade de adesão exclusivamente por meio eletrônico como única forma cabível.³²⁴ Essas medidas concretizam os princípios da igualdade, da impessoalidade e da moralidade.

Como mencionado, o motivo dessa hipótese de transação é a dúvida quanto ao resultado do processo em função da “relevante

322“Art. 17. [...]

§ 3º A celebração da transação, nos termos definidos no edital de que trata o caput deste artigo, compete:

I - à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia, no âmbito do contencioso administrativo; e

II - à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nas demais hipóteses legais.

[...]

Art. 22. Compete ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, no que couber, disciplinar o disposto nesta Lei no que se refere à transação de créditos tributários não judicializados no contencioso administrativo tributário.” (BRASIL, 2020).

323 “Art. 17. A proposta de transação por adesão será divulgada na imprensa oficial e nos sítios dos respectivos órgãos na internet, mediante edital que especifique, de maneira objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda Nacional propõe a transação no contencioso tributário, aberta à adesão de todos os sujeitos passivos que se enquadrem nessas hipóteses e que satisfaçam às condições previstas nesta Lei e no edital.” (BRASIL, 2020).

324 “Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:

[...]

II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário;

[...]

Art. 22.

[...]

§ 3º A transação por adesão será realizada exclusivamente por meio eletrônico.” (BRASIL, 2020).

e disseminada controvérsia jurídica”. Essa controvérsia geradora de incerteza deve ser objetivamente reconhecida por ato normativo editado pelo Ministro de Estado da Economia, “com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia”.³²⁵ Enfim, a discricionariedade conferida ao Ministro é eminentemente técnica, impessoal e direcionada ao interesse coletivo, devendo restar parametrizada pelos órgãos auxiliares, coibindo-se qualquer tentativa de “deslegalização” ou “arbitrariedade” da autorização para transigir.³²⁶

Sob outro ângulo, resta vedada essa hipótese de transação quando lhe faltar o motivo da relevante e disseminada controvérsia jurídica. Isso ocorre (i) quanto às matérias em que a Procuradoria não deve oferecer resistência à demanda, fixadas por leis e atos administrativos, e (ii) quanto àquelas matérias, em síntese, decididas por Tribunais Superiores com eficácia vinculante, ainda que somente para o próprio Judiciário, quando o precedente for integralmente favorável ao Fisco.³²⁷ Igualmente, “[a] transação será

325“Art. 16. O Ministro de Estado da Economia poderá propor aos sujeitos passivos transação resolutive de litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia.” (BRASIL, 2020).

326“Art. 16. [...]”

§ 2º A proposta de transação deverá, preferencialmente, versar sobre controvérsia restrita a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de contribuintes ou a responsáveis delimitados, vedada, em qualquer hipótese, a alteração de regime jurídico tributário.

§ 3º Considera-se controvérsia jurídica relevante e disseminada a que trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.” (BRASIL, 2020).

327“Art. 20. São vedadas:

[...]

II - a oferta de transação por adesão nas hipóteses: a) previstas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, quando o ato ou a jurisprudência for em sentido integralmente desfavorável à Fazenda Nacional; e b) de precedentes persuasivos, nos moldes dos incisos I, II, III e IV do caput do art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), quando integralmente favorável à Fazenda Nacional;

[...]

Parágrafo único. O disposto no inciso II do caput deste artigo não obsta a oferta de transação

rescindida quando contrariar decisão judicial definitiva prolatada antes da celebração da transação” (art. 18, parágrafo único).

O objeto material dessa hipótese é o crédito devidamente notificado ao sujeito passivo, independentemente de restar definitivamente constituído, incluindo aqueles sobre os quais pairam relevante e disseminada controvérsia jurídica. Nesse quadro, a citada controvérsia pode se referir a questão de direito ou de fato da obrigação fiscal, ou seja, o motivo da dúvida pode ser pertinente à prova do fato gerador ou à discussão acerca da subsunção daquele fato.³²⁸ De todo modo, essa dúvida configura a causa-motivo para as concessões recíprocas quanto ao adimplemento da obrigação, e não para a alteração do lançamento tributário.

O art. 18 da lei reafirma o pressuposto da prévia instauração de litígio, quando da data da publicação do edital, para que se celebre transação. Contudo, não é necessário que o conflito de interesses reste configurado pela discussão, ainda pendente de julgamento, relativamente ao crédito inscrito em dívida ativa. Nessa hipótese, basta que haja conflito caracterizado pelo inadimplemento, desde que o crédito esteja abrangido pela tese objeto da relevante e disseminada controvérsia jurídica.³²⁹

Nesse ponto, interessa destacar a prescindibilidade da prévia instauração de discussão para que ocorra a transação. Isso porque

relativa a controvérsia no âmbito da liquidação da sentença ou não abrangida na jurisprudência ou ato referidos no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.” (BRASIL, 2020).

328“Art. 17. A proposta de transação por adesão será divulgada na imprensa oficial e nos sítios dos respectivos órgãos na internet, mediante edital que especifique, de maneira objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda Nacional propõe a transação no contencioso tributário, aberta à adesão de todos os sujeitos passivos que se enquadrem nessas hipóteses e que satisfaçam às condições previstas nesta Lei e no edital.” (BRASIL, 2020).

329“Art. 18. A transação somente será celebrada se constatada a existência, na data de publicação do edital, de inscrição em dívida ativa, de ação judicial, de embargos à execução fiscal ou de reclamação ou recurso administrativo pendente de julgamento definitivo, relativamente à tese objeto da transação.” (BRASIL, 2020).

a autorização para transigir deve, por força da máxima da igualdade, contemplar todos os créditos ainda sob litígio que se refiram à citada controvérsia, independentemente da fase em que se encontram. No entanto, a ponderação acerca do limite de concessões pelo Fisco deve considerar o momento processual do crédito, além da questão relacionada à extensão da controvérsia jurídica, a fim de que se empreste tratamento adequado aos contribuintes consoante cada situação.³³⁰

A finalidade da transação acerca de relevante e disseminada controvérsia jurídica é encerrar litígio. Trata-se de meio pragmático para alcançar esse desiderato diante das circunstâncias que se apresentam, devendo ser entendida “exclusivamente como medida vantajosa diante das concessões recíprocas”. Desse modo, veda-se a órgãos jurisdicionais utilizar a proposta da transação e a eventual adesão como norma de estrutura para produzir decisões com “tese sustentada por qualquer das partes” (art. 16, § 1º).³³¹

No cumprimento da sua finalidade, apenas se admite acordo que extinga integralmente o litígio relacionado à controvérsia, respeitada a cindibilidade da demanda que veicula outro litígio.³³² Ademais,

330 “Art. 17. [...]”

§ 1º O edital a que se refere o caput deste artigo:

[...]

II - poderá limitar os créditos contemplados pela transação, considerados: a) a etapa em que se encontre o respectivo processo tributário, administrativo ou judicial; ou b) os períodos de competência a que se refiram; [...]” (BRASIL, 2020).

331 “Art. 16. [...]”

§ 1º A proposta de transação e a eventual adesão por parte do sujeito passivo não poderão ser invocadas como fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese sustentada por qualquer das partes e serão compreendidas exclusivamente como medida vantajosa diante das concessões recíprocas.” (BRASIL, 2020).

332 “Art. 19. Atendidas as condições estabelecidas no edital, o sujeito passivo da obrigação tributária poderá solicitar sua adesão à transação, observado o procedimento estabelecido em ato do Ministro de Estado da Economia.

[...]

§ 2º Será indeferida a adesão que não importar extinção do litígio administrativo ou judicial, res-

exige-se que se extingam todos os litígios relativos à tese objeto do acordo, sem que o sujeito passivo possa excluir algum existente no momento do pedido.³³³ Fica vedada, também, “celebração de nova transação relativa ao mesmo crédito tributário” (art. 20, inc. I).

Essa disciplina confere maior amplitude à prescrição do art. 171 do CTN, promovendo a redução da litigância e concretizando o postulado da razoável duração do processo. Isso porque, vindo ao encontro da norma de estrutura da transação fiscal, cuja finalidade primeira é a extinção do litígio acerca da controvérsia, submete todos os créditos do sujeito passivo que se enquadram nessa discussão, inclusive com autorização de acordos complexos em função das diversas obrigações envolvidas.

Semelhantemente à transação em litígio de mera lesão, o conteúdo desse acordo pode compreender, entre concessões do Fisco, remissão parcial do crédito; moratória, inclusive com parcelamento; formas de pagamento especiais; e oferecimento, substituição ou alienação de garantias e constrições, nos termos do edital.³³⁴ Entretanto, para essa modalidade, a lei fixa o limite de disposição do crédito de 50%, incluindo o montante do tributo, com prazo máximo de quitação de 84 meses.³³⁵

salvadas as hipóteses em que ficar demonstrada a inequívoca cindibilidade do objeto, nos termos do ato a que se refere o caput deste artigo.” (BRASIL, 2020).

333“Art. 19. Atendidas as condições estabelecidas no edital, o sujeito passivo da obrigação tributária poderá solicitar sua adesão à transação, observado o procedimento estabelecido em ato do Ministro de Estado da Economia.

[...]

§ 3º A solicitação de adesão deverá abranger todos os litígios relacionados à tese objeto da transação existentes na data do pedido, ainda que não definitivamente julgados.” (BRASIL, 2020).

334“Art. 17. [...]

§ 1º O edital a que se refere o caput deste artigo:

I - definirá: a) as exigências a serem cumpridas, as reduções ou concessões oferecidas, os prazos e as formas de pagamento admitidas; b) o prazo para adesão à transação; [...].” (BRASIL, 2020).

335“Art. 17. [...] § 2º As reduções e concessões de que trata a alínea a do inciso I do § 1º deste artigo são limitadas ao desconto de 50% (cinquenta por cento) do crédito, com prazo máximo de

A par dessas modalidades de transação, a lei prevê uma terceira, voltada para o contencioso administrativo e judicial tributário de pequeno valor, com disciplina específica nos artigos 24 a 27. Compreende crédito tributário que não supere a quantia de 60 salários-mínimos e que tenha como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte. Nessa hipótese, é possível a concessão de descontos de até 50%, com quitação no prazo máximo de até 60 meses. E incumbe a celebração desse acordo, no âmbito de suas competências, à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.³³⁶

quitação de 84 (oitenta e quatro) meses.” (BRASIL, 2020). A lei corrigiu situação de inconstitucionalidade, caracterizada pela violação do princípio da legalidade, constante da Medida Provisória nº 899/2019, a qual não fixava limite para remissão do tributo nessa modalidade de transação: “Art. 5º A transação poderá dispor sobre: I - a concessão de descontos em créditos inscritos em dívida ativa da União que, a exclusivo critério da autoridade fazendária, sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, desde que inexistam indícios de esvaziamento patrimonial fraudulento; II - os prazos e as formas de pagamento, incluído o diferimento e a moratória; e III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições. [...] § 3º A proposta de transação observará os seguintes limites: I - quitação em até oitenta e quatro meses, contados da data da formalização da transação; e II - redução de até cinquenta por cento do valor total dos créditos a serem transacionados. [...] Art. 12. A proposta de transação por adesão será divulgada na imprensa oficial e nos sítios dos respectivos órgãos na internet, mediante edital que especifique, de maneira objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda Nacional propõe a transação no contencioso tributário, aberta à adesão de todos os sujeitos passivos que nelas se enquadrem e satisfaçam às condições previstas nesta Medida Provisória e no edital. § 1º O edital definirá as exigências a serem cumpridas, as reduções ou concessões oferecidas, os prazos e as formas de pagamento admitidas, observadas: [...] e II - os limites previstos no inciso I do § 3º do art. 5º.”

336 “Art. 24. A transação relativa a crédito tributário de pequeno valor será realizada na pendência de impugnação, de recurso ou de reclamação administrativa ou no processo de cobrança da dívida ativa da União.

Parágrafo único. Considera-se contencioso tributário de pequeno valor aquele cujo crédito tributário em discussão não supere o limite previsto no inciso I do caput do art. 23 desta Lei e que tenha como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte.

Art. 25. A transação de que trata este Capítulo poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - concessão de descontos, observado o limite máximo de 50% (cinquenta por cento) do valor total do crédito;

II - oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória, obedecido o prazo máximo de quitação de 60 (sessenta) meses; e

III - oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constrições.

§ 1º É permitida a cumulação dos benefícios previstos nos incisos I, II e III do caput deste artigo.

Nesse cenário, é interessante destacar que essa recente legislação federal, não obstante os apontamentos feitos, configura um importante avanço na disciplina da transação tributária no direito brasileiro, considerando que explora amplamente as possibilidades autorizadas pela norma de estrutura. Ainda, evitando o engessamento do instituto, a lei concedeu substancial abertura discricionária à Administração Pública quanto ao objeto, ao motivo e ao conteúdo do acordo, ao mesmo tempo em que viabilizou o controle desses pactos pela sua publicidade.

Enfim, essa disciplina da transação impulsiona o desenvolvimento do tema no direito positivo pátrio. A título exemplificativo, foi promulgada a Lei Municipal de São Paulo/SP nº 17.324, de 18 de março de 2020, com clara inspiração nas prescrições veiculadas na medida provisória convertida na lei sob estudo.

§ 2º A celebração da transação competirá:

I - à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, no âmbito do contencioso administrativo de pequeno valor; e

II - à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nas demais hipóteses previstas neste Capítulo.

Art. 26. A proposta de transação poderá ser condicionada ao compromisso do contribuinte ou do responsável de requerer a homologação judicial do acordo, para fins do disposto nos incisos II e III do caput do art. 515 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

Art. 27. Caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, em seu âmbito de atuação, disciplinar a aplicação do disposto neste Capítulo.” (BRASIL, 2020).

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A título de fechamento, apresentamos neste tópico as principais conclusões alcançadas no decorrer do estudo acerca da admissibilidade, dos pressupostos e efeitos da transação tributária, esse eficiente instrumento jurídico de solução de conflitos que tem recebido tímida aplicação pelas pessoas políticas da federação brasileira.

1. Metodologicamente, partimos da premissa de que o direito positivo tributário pode ser concebido, no sistema jurídico pátrio, como um subsistema de normas jurídicas que se agrupam em torno do conceito jurídico-positivo de tributo. A norma jurídica fiscal, assim como as demais, tem estrutura lógica formada pelo antecedente e pelo conseqüente, ambos unidos por uma implicação condicional. Elas se relacionam com as demais normas do sistema, razão pela qual não devem ser construídas individualmente, mas sim mediante interpretação de diversos enunciados prescritivos. Ademais, o sistema jurídico precisa aproximar os seus comandos do mundo fenomênico, a fim de influenciar os comportamentos, o que ocorre pelo processo de positivação das normas.

2. As premissas adotadas permitiram observar o fenômeno da transação tributária dos pontos de vista da norma legal, na condição de direito positivo, e do fato jurídico, como fonte de direito. Como norma, a transação pode ser compreendida enquanto “norma de estrutura”, como “norma autorizadora” e na condição de “norma transacional”. Aquelas têm por fonte o exercício da competência legislativa, enquanto a última tem por fonte o fato jurídico consistente no ato de transigir. Este, além de produzir o efeito processual de compor o litígio, insere no direito positivo disciplina individual e concreta acerca do adimplemento da obrigação tributária, em consonância com a “norma autorizadora”, que deve observar as prescrições da “norma de estrutura”. Distinguir esses aspectos do fenômeno jurídico da transação enriqueceu o estudo,

ao permitir uma análise do seu objeto por diversos ângulos.

3. A adequada compreensão das normas de estrutura – incluindo a autorizadora – da transação deve ser feita mediante estudo sistemático dessa figura em diversos ramos didáticos da ciência jurídica, ante o inter-relacionamento entre as normas. O Direito Civil fixa os contornos básicos em termos de natureza, definição e conteúdo do instituto. O Direito Administrativo introduz essa figura no âmbito do Direito Público, dando diversa conformação à sua aplicação quando sob escrutínio do interesse público. E o Direito Processual permite a sistematização dos efeitos da transação no âmbito do processo, trazendo questões sobre esse fenômeno para além do direito substancial.

4. Nesse compasso, pudemos observar que todas essas vertentes dogmáticas – Civil, Administrativa e Processual – sedimentaram o entendimento pela natureza jurídica contratual da transação. A doutrina atual considera que o conceito de contrato inclui, como seus efeitos, a criação, a modificação e/ou a extinção de relações jurídicas, visão essa que permite a classificação da transação como espécie de convenção. Ademais, foram observados outros pontos comuns entre essas searas dogmáticas acerca do regime da transação, a saber: o motivo do acordo é o conflito de interesses; a sua finalidade, a prevenção ou a solução do litígio; e, o seu conteúdo, a realização de concessões recíprocas entre litigantes acerca da relação jurídica controvertida.

5. Essas disciplinas divergem especialmente quanto ao objeto desse contrato: na sistemática Civil, o ajuste recai sobre uma relação jurídica patrimonial de caráter privado; no Direito Administrativo, sobre relação jurídica envolvendo o exercício da função administrativa; e, no Processo Civil, o objeto é a extinção da própria relação processual. Em razão disso, a disciplina do instituto sofre alteração em cada ramo jurídico, mas sem perder as características essenciais que permitem identificar que se trata de uma transação.

6. As normas de estatura constitucional exercem especial normatividade sobre a relação jurídica tributária, pois situam-se no ápice da pirâmide normativa positiva, irradiando comandos sobre toda a legislação infraconstitucional. Desse modo, a necessária compreensão das normas constitucionais, especialmente dos princípios, mostrou-se essencial para estudar a transação envolvendo os tributos. O estudo empreendido nesses moldes teve como resultado considerações acerca da admissibilidade do acordo na seara tributária e possibilitou construir os limites rígidos que a figura deve observar sob a perspectiva da ordem constitucional vigente.

7. Nessa esteira, foi possível identificar os princípios constitucionais que dão suporte ao acordo envolvendo tributos no sistema jurídico pátrio, ao passo que o contrato de transação os concretiza em determinada medida. Essas normas prescrevem comandos que podem encontrar no acordo fiscal o instrumento mais eficaz para a sua concretização, de modo que a autorização do ajuste se torna imperativa nessas situações. A autocomposição do conflito, com efeito, pode configurar, no caso concreto, a melhor maneira de atender ao interesse coletivo, considerando a maior participação do contribuinte, a otimização do adimplemento do crédito e a superação do litígio.

8. Do ponto de vista da Administração Tributária, com a autorização legal para transigir, o próprio princípio constitutivo do Estado Democrático de Direito, o qual prescreve a participação democrática do administrado nas soluções estatais, adquire mais uma via participativa e de legitimação do poder. Igualmente, ao se admitir o acordo tributário, também o princípio da finalidade pública, que norteia o modo de agir da Administração Fiscal, recebe outro instrumento de otimização de suas atividades na consecução do interesse coletivo, mediante a adequada disposição do crédito tributário. Além disso, a autorização para transigir configura um imperativo de eficiência administrativa, como mandamento de boa

administração dos recursos públicos, ao possibilitar economia e celeridade no desempenho de suas finalidades constitucionais.

9. Do ponto de vista da tributação, a transação concretiza o postulado da capacidade contributiva, que autoriza a incidência da exação somente sobre fatos que demonstrem riqueza e na medida dessa. O princípio impõe seja buscado solução autocompositiva especialmente em situações que visem a superar equívocos fundados na aplicação prática da lei. Ao possibilitar contornar equivocadas presunções e ficções quanto à materialidade do fato gerador, a transação configura medida que otimiza o direito fundamental, proporcionando maior justiça tributária.

10. Do ponto de vista da jurisdição, a razoável duração do processo impõe sejam adotadas medidas autocompositivas para solução do litígio quando tais instrumentos sejam mais adequados a tanto. É fato notório que a solução jurisdicional vem se apresentando severamente ineficiente para lides tributárias, as quais vêm se avolumando e se alongando cada vez mais. A solução pela transação tem o condão de abreviar os processos em curso, devendo ser utilizada pelo Poder Público quando adequada ao caso concreto, por força do princípio da razoável duração do processo. Ademais, ao se estimular a solução por autocomposição, concretiza-se o princípio do devido processo legal e proporciona-se mais acesso à Justiça.

11. Igualmente, foi possível identificar princípios constitucionais que informam o acordo acerca de tributos no Direito nacional, os quais delineiam as próprias normas de estrutura que disciplinam a autocomposição fiscal. Como pressuposto, o princípio da legalidade prescreve que somente a lei deve autorizar a disposição de bens públicos, inclusive a eventual renúncia parcial de créditos tributários pela transação, sempre com vistas à consecução do interesse da sociedade. Cabe ponderar, entretanto, que aspectos técnicos quanto aos motivos do ajuste podem ser veicu-

lados por atos normativos secundários, sem violação do princípio da legalidade tributária.

12. Além disso, a lei que autorizar transação também deve ser proporcional, de modo a somente possibilitar o acordo nos casos que ponderadamente melhor atendam ao interesse social e a não impor ao contribuinte ônus demasiado ou sem relação com o crédito transigido. Assim, a lei também deve ser igualitária, no sentido de autorizar transação em todos os casos equivalentes, sem privilégios, e reduzir ao máximo a discricionariedade administrativa, estabelecendo critérios claros e objetivos para celebração do acordo. Ainda, a lei deve estabelecer expressamente eventuais sujeitos autorizados e/ou proibidos de transigir, devendo eventuais discriminações entre contribuintes ser baseadas em critérios razoáveis.

13. Ainda quanto aos princípios constitucionais, uma vez autorizado a transigir, o agente público deve obedecer ao postulado da impessoalidade na consecução da finalidade pública, vedada a persecução de interesse pessoal próprio ou de terceiro. Igualmente, a máxima da moralidade prescreve o dever de agir com observância de preceitos éticos, impondo a observância do postulado da boa-fé contratual, tanto para o Fisco quanto para o contribuinte. Por fim, a exigência de publicidade configura norma de elevada importância no controle dos acordos de transação, devendo ser condição de eficácia do ato a sua ampla publicidade.

14. No contexto da relação jurídica tributária, a transação fiscal atinge somente o crédito tributário, o qual veicula a obrigação tributária principal, compreendendo o tributo e a penalidade pecuniária, que configuram prestações de natureza patrimonial de dar dinheiro ao Estado. Ademais, verificou-se que o ato de transigir, que soluciona o litígio e introduz no sistema norma jurídica que rege o adimplemento do crédito tributário, tem natureza de negócio jurídico bilateral contratual. Com efeito, a natureza jurídica

da transação é a mesma independentemente do ramo jurídico, considerando que a vontade dos transigentes configura pressuposto da própria existência do ato – e não à sua validade ou à sua eficácia –, o qual veicula renúncias processuais e materiais de ambas as partes transigentes.

15. Não obstante isso, as regras de estrutura de conteúdo tributário prescrevem requisitos próprios para o acordo acerca de tributos, especificamente quanto aos sujeitos, à forma, ao objeto, ao conteúdo, ao motivo e à finalidade desse negócio jurídico. Quanto aos sujeitos, somente aqueles da obrigação tributária principal têm legitimidade para transigir, devendo para tanto demonstrar capacidade e poder, nos termos da lei civil. A forma do acordo deve ser escrita, observando as formalidades eventualmente exigidas pela lei autorizadora, ainda podendo ser submetido o termo à homologação judicial. A finalidade da transação fiscal é atender ao interesse público de modo eficiente e participativo, visando especificamente à superação do litígio e à conseqüente extinção do crédito. Esses aspectos – sujeito, forma e finalidade – são os que apresentam reduzidíssima discricionariedade administrativa, inclusive para efeito de autorização para transigir.

16. Dentre os aspectos que apresentam maior margem discricionária encontra-se o motivo para celebração da transação, o qual pode ser estabelecido por ato normativo secundário de natureza técnica. O motivo consiste num litígio acerca de determinado crédito tributário já devidamente lançado, ainda que não definitivamente constituído. Por isso, o acordo pode ocorrer nas fases judicial ou administrativa, mas, nessa última hipótese, não pode ser preparatório do lançamento tributário. Seria interessante a autorização para que a transação fosse celebrada preventivamente, ainda na fase probatória do procedimento de lançamento, com vistas a que o acordo vinculasse o ato final. Contudo, isso depende de edição de lei complementar que altere o Código Tributário Na-

cional.

17. Ainda acerca do motivo, dentre as causas do conflito podem figurar a mera lesão pelo inadimplemento do crédito ou a discussão sobre a obrigação. Porém, para autorizar remissão parcial de tributo deve haver necessariamente litígio provocado por discussão, mediante reconhecimento de dúvida objetiva por lei, em função dos princípios da generalidade da tributação, igualdade e capacidade contributiva. Por se sujeitar ao regime jurídico tributário administrativo, para autorizar anistia de penas de ofício e de mora, inclusive de verbas acessórias, basta o litígio decorrente do mero inadimplemento. Por outro lado, as demais medidas concessivas pela Administração para facilitação do pagamento independentemente do regime jurídico a que se sujeita a obrigação veiculada no crédito tributário, seja tributo seja multa.

18. A importância do motivo para o acordo ainda traz mais discussões quanto à matéria sob litígio que autoriza a celebração do pacto. Em princípio, é cabível transação acerca de matéria fática, a qual se refere às provas constantes do procedimento de lançamento, salvo se devidamente comprovado o fato gerador. Igualmente, admite-se transigir sobre a matéria jurídica relativa ao exercício de subsunção do fato impositivo à norma fiscal. No entanto, há limites para transigir sobre matéria jurídica que envolva constitucionalidade de lei e precedentes vinculantes para a Administração Pública. O princípio da moralidade também limita a transação acerca de precedentes judiciais aos quais a Administração já tenha se curvado ao entendimento.

19. O objeto do acordo é vinculado, pois o pacto necessariamente recai sobre o processo – administrativo ou judicial – e sobre o crédito fiscal. De outro modo, o conteúdo da transação apresenta certa margem de discricionariedade. Tipicamente, o conteúdo processual desse contrato é a composição do litígio e a renúncia ao exercício do direito de ação ou o abandono da deman-

da. A seu turno, o conteúdo material da convenção fiscal consiste em disciplinar a extinção do crédito, mediante concessões que podem envolver a identidade do objeto da prestação, por dação em pagamento; a integridade do crédito, pela remissão parcial e pela anistia; e a sua indivisibilidade, ao prever parcelamento ou compensação; além do seu tempo, ao estabelecer moratória. Nesse quadro, é de extrema importância a fixação de critérios claros e objetivos, que devem integrar a devida motivação do ato, para celebração de acordos por agentes públicos, a fim de reduzir ao máximo a discricionariedade.

20. A transação pode produzir efeitos de natureza subjetiva e objetiva, estes de ordem processual e material. Subjetivamente, o ajuste aproveita a todos os codevedores, independentemente da natureza do vínculo, considerando a necessária extinção do crédito tributário. Porém, somente prejudica àqueles que transigiram, porque o pacto pressupõe manifestação de vontade com renúncia de direitos. Do ponto de vista objetivo, a convenção irradia efeitos, considerando o seu objeto e o seu conteúdo, necessariamente sobre uma relação jurídica processual e outra substancial, donde se verifica a natureza híbrida do instituto da transação. Na seara tributária isso fica mais evidente, pois necessariamente deve haver um processo instaurado – administrativo ou judicial – a ser composto pela transação, que deve ser sempre terminativa.

21. O efeito processual do acordo consiste na solução autocompositiva do litígio. A homologação judicial tem a eficácia de cessar a instância, produzir título executivo judicial e possibilitar a sua imutabilidade. O acordo extrajudicial, de seu turno, pode constituir título executivo extrajudicial ou judicial, desde que observados os requisitos da legislação adjetiva. De outro lado, o efeito material desse negócio jurídico consiste em criar norma disciplinando a extinção da obrigação fiscal, a qual se resolve à medida em que são implementados os suportes fáticos das cláusulas.

sulas constituídas no acordo, salvo condição. De todo modo, o acordo de transação tributária, apresentando natureza constitutiva, reconhece a obrigação preexistente e modifica o seu programa de adimplemento, não sendo translativo dos direitos constituídos.

22. Por não alterar a causa debendi, a transação não se confunde com novação, pois se limita a disciplinar o modo de extinção da obrigação tributária. Não há animus novandi apenas em estabelecer moratória, parcelamento, dação em pagamento, remissão/anistia e/ou compensação do débito. A par disso, o Código Tributário Nacional não autoriza a disposição acerca de tributos por meio de novação. Desse modo, não devem ser confundidas essas figuras, a despeito da semelhança em função de sua natureza contratual e de trazerem um programa de adimplemento diverso do inicialmente previsto no crédito tributário.

23. A verificação desses aspectos normativos da transação tributária junto à base empírica do direito positivo brasileiro, especialmente face às normas estaduais e à recente legislação federal, demonstrou algumas das práticas mais comuns em nosso sistema legal. Acerca das normas autorizadoras do acordo no âmbito dos Estados-membros, verificou-se que elas trouxeram tímidamente a autorização do ajuste, vez que se utilizam, em reduzida escala, do potencial que oferecem as normas de estrutura. A legislação federal proporcionou relevante avanço no trato da transação tributária, especialmente por fomentar o uso da discricionariedade técnica, melhor diferenciar os motivos que autorizam o acordo e sistematizar os possíveis conteúdos da convenção.

24. As normas estaduais não se serviram bastante da amplitude que podem oferecer os motivos e o conteúdo da transação tributária, aspectos esses que denotam maior discricionariedade quando comparados aos demais pressupostos. Quanto aos motivos, nenhum dos veículos trouxe autorização para transigir com fundamento na dúvida objetiva acerca da exação e outro, equivo-

cadamente, autorizou o desconto sobre parcela referente ao tributo sem motivo na incerteza jurídica, violando o postulado da isonomia. Quanto ao conteúdo, a maioria das normas trabalhou apenas com aplicação de descontos para as verbas acessórias de tributos e penalidades pecuniárias e concedeu moratória e/ou parcelamento, não se servindo de outras modalidades de pagamento indireto, como compensação e dação.

25. Todavia, os atos normativos estaduais enriquecem a discussão quanto a diversas ponderações que devem ser feitas para efeito de autorização da transação, a saber: a correta aplicação dos princípios que predicam a autorização legal; a concessão de descontos graduais para evitar as sucessivas fases de discussão do crédito; a inclusão de cláusulas acessórias acerca, por exemplo, de honorários advocatícios e de garantias do crédito tributário; a necessidade de adequada motivação e controle do ato pelo Fisco; o momento em que deve o acordo produzir efeitos materiais e processuais para resguardar o interesse coletivo; etc.

26. A recente legislação federal, como antecipado, em larga medida configura um dos diplomas legislativos que melhor explora as possibilidades dessa modalidade de acordo no Direito brasileiro. Além de observar os pressupostos vinculados da transação, a norma confere tratamento jurídico adequado em função das parcelas do crédito tributário (objeto), da natureza do litígio (motivo) e autoriza, em tese, todas as possíveis concessões (conteúdo). Esses aspectos foram submetidos à discricionariedade técnica, com a possibilidade de controle interno – pela delegação de competência – e externo – pela necessária publicidade. Apesar disso, essa nova lei poderia ter dado um passo adiante para permitir a anistia de penalidades sem limitar a créditos “classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação”, especialmente considerando as elevadas penas e acréscimos moratórios em cenários de baixa inflação e/ou de recessão econômica. Acrescenta-se que a lei

pode ser adotada como relevante impulso para o desenvolvimento do tema no direito positivo brasileiro.

Enfim, a transação tributária, embora configure relevante instrumento jurídico de concretização dos princípios democrático, da eficiência administrativa, da capacidade contributiva e da razoável duração do processo, configura ferramenta ainda pouco explorada no direito positivo brasileiro, inclusive merecendo mais debates pela comunidade jurídica.

NE: Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito, sob a orientação da Professora Doutora Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa.

REFERÊNCIAS

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

ANDRADE, Fabio Siebeneichler de. Notas sobre a transação como contrato típico: instrumento negocial de autorregulação dos conflitos entre particulares. Revista de Direito Civil Contemporâneo, São Paulo, v. 13, p. 171-198, dez. 2017. Disponível em: <https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/authentication/formLogin>. Acesso em: 8 fev. 2020.

ARAÚJO, Nadja. Transação tributária: possibilidade de consenso na obrigação imposta. Porto Alegre: Núrias Fabris, 2009.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. O que é devido processo legal? Revista de Processo, São Paulo, n. 133, p. 50-59, set. 2008.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário brasileiro: CTN comentado. Atualização de Misabel Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma Administração Pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007.

BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRITO, Edvaldo. Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016.

BETTI, Emílio. Teoria geral do negócio jurídico: anotações de acordo com o Novo Código Civil. Tomo I. Campinas: LZN, 2003.

BINENBOJM, Gustavo. As parcerias público-privadas (PPPs) e a Constituição. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 241, p. 159-175, jul./set. 2005.

BORGES, Alice Gonzalez. Supremacia do interesse público: desconstrução ou reconstrução? Revista Diálogo Jurídico, Salvador, n. 15, p. 1-23, mar. 2007.

BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária: uma introdução metodológica. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D0678.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 854, de 10 de outubro de 1949. Dispõe sobre a contribuição de melhoria prevista no artigo 30 de Constituição. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/L0854.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965. Regula a ação popular. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14717.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov>.

br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. Regulamenta o disposto no inciso VI do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; dispõe sobre a intervenção da União nas causas em que figurarem, como autores ou réus, antes da administração indireta; regula os pagamentos devidos pela Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária; revoga a Lei nº 8.197, de 27 de junho de 1991, e a Lei nº 9.081, de 19 de julho de 1995, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9469.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002a. Institui o Código Civil.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição; e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016. Altera as Leis nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e 12.973, de 13 de maio de 2014, para possibilitar opção de tributação de empresas coligadas no exterior na forma de empresas controladas; e regulamenta o inciso XI do art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13259.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos

Jurídicos. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm. Acesso em: 10 maio 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei complementar nº 65, de 15 de abril de 1991. Define, na forma da alínea a do inciso X do art. 155 da Constituição, os produtos semielaborados que podem ser tributados pelos Estados e Distrito Federal, quando de sua exportação para o exterior. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp65.htm. Acesso em: 8 jun. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000a. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procura-

doria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Mpv/303.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria nº 9.917, de 14 de abril de 2020. Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União. Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-9.917-de-14-de-abril-de-2020-252722494>. Acesso em: 01 julho 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 50.413. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins. Brasília, DF, 05 de dezembro de 2000. Diário da Justiça. Brasília, 19 fev. 2001. p. 146. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=64729&num_registro=199400190484&data=20010219&formato=PDF. Acesso em: 20 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 929.121. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 11 de dezembro de 2007. Diário da Justiça Eletrônico. Brasília, 29 maio 2008. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=745555&num_registro=200700390795&data=20080529&formato=PDF. Acesso em: 20 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 436. A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer providencia por parte do Fisco. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulass-2017_42_capSumula436-440.pdf. Acesso em: 20 maio 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 253.885. Relator: Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 04 de junho de 2002. Diário da Justiça, Brasília, 21 jun. 2002b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258322>. Acesso em: 20 maio 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 72.675. Relator: Ministro Oswaldo Trigueiro. Brasília, DF, 23 de novembro de 1971. Diário da Justiça, Brasília, v. 860, n. 2, 21 dez. 1971.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 473. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1602>. Acesso em: 22 jan. 2020.

CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. Considerações acerca da dimensão material do princípio do devido processo legal. Portal Jurídico Investidura, Florianópolis/SC, 1º fev. 2019. Disponível em: www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-constitucional/337189-consideracoes-acerca-da-dimensao-material-do-principio-do-devido-processo-legal. Acesso em: 22 out. 2019.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e teoria da Constituição. 7. ed. Portugal: Almedina, 2003.

CARNELUTTI, Francesco. Sistema de Direito Processual Civil: introdução e função do processo civil. v. 1. 2. ed. Traduzido por Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004a. Título original: Sistema di diritto processuale civile.

CARNELUTTI, Francesco. Sistema de Direito Processual Civil: composição do processo. v. 2. 2. ed. Traduzido por Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004b. Título original: Sistema di diritto processuale civile.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito tributário. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. Curso de Direito Administrativo: parte geral, intervenção do Estado e estrutura da Administração. Salvador: Jus Podivm, 2008.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS DO CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. I Jornada “Prevenção e solução extrajudicial de litígios”. Brasília-DF, 22 e 23 de agosto de 2016. Disponível em: https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/publicacoes-1/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/prevencao-e-solucao-extrajudicial-de-litigios/?_authenticator=60c-7f30ef0d8002d17dbe298563b6fa2849c6669. Acesso em: 29 maio 2020.

CLARO, Roberto del. Devido processo legal: direito fundamental, princípio constitucional e cláusula aberta do sistema processo civil. Revista de Processo, São Paulo, v. 126, p. 260-294, ago. 2005.

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário brasileiro. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. A obrigação tributária – nascimento e morte – a transação como forma de extinção do crédito tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 62, p. 69-75, 1993.

CORREIA, José Manuel Sérvulo. Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos. Coimbra: Almedina, 2013.

COSTA, Alcides Jorge. Contribuição ao estudo da obrigação tributária. São Paulo: IBDT, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. Da extinção das obrigações tributárias. São Paulo: [s.n.], 1991.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CRUZ, Paulo Ricardo de Souza. A transação no Direito Tributário. 2004. 235 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004.

DACOMO, Natalia de Nardi. Direito Tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. 2008. 306 f. Tese (Doutorado) – Curso de Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de revisão e atualização. In: BALLEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DIDIER JR., Fredie. Curso de Direito Processual Civil: introdução ao Direito Processual Civil, parte geral e processo de conhecimento. v. 1. 20. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil brasileiro: teoria geral do direito civil. v. 1. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2019c.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil brasileiro: teoria geral das obrigações v. 2. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2019b.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil brasileiro: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais v. 3. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2019a.

DINIZ, Maria Helena. Efeitos da transação judicial. Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil, Porto Alegre, v. 1, nº 7, p. 16-22, out. 2000. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RDC_07_16.pdf. Acesso em: 27 jan. 2020.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Direito constitucional tributário e “Due process of Law”: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

ESPÍNOLA, Eduardo. Garantia e extinção das obrigações: obrigações solidárias e indivisíveis. 1. ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos S.A., 1951.

ESTADO DA BAHIA. Casa Civil. Lei nº 12.218, de 10 de junho de 2011. Dispõe sobre a transação de créditos tributários em âmbito judicial. Disponível em: <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-12218-de-10-de-junho-de-2011>. Acesso em: 27 jan. 2020.

ESTADO DE PERNAMBUCO. Assembleia Legislativa. Lei complementar nº 401, de 18 de dezembro de 2018. Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados, no âmbito da Procuradoria Geral do Estado, para a dispensa de propositura ou desistência de ações judiciais e recursos, transação, adjudicação de bens móveis e imóveis, compensação de créditos inscritos em precatório e requisições de pequeno valor (RPV). Disponível em: <https://legis.alepe.pe.gov.br/Paginas/texto.aspx?tiponorma=2&numero=401&complemento=0&ano=2018&tipo=&url=>. Acesso em: 27 jan. 2020.

ESTADO DE GOIÁS. Governo do Estado. Gabinete Civil da Governadoria. Superintendência de Legislação. Lei nº 16.675, de 28 de julho de 2009. Dispõe sobre a transação e o parcelamento tributários em âmbito

judicial. Disponível em: http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/2009/lei_16675.htm. Acesso em: 27 jan. 2020.

ESTADO DE MINAS GERAIS. Secretaria de Estado da Fazenda. Lei nº 14.062, de 20 de novembro de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, que consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais, e dá outras providências. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114062_2001.htm. Acesso em: 23 jan. 2020.

ESTADO DE MINAS GERAIS. Secretaria de Estado da Fazenda. Lei nº 22.944, de 15 de janeiro de 2018. Institui o Sistema Estadual de Cultura, o Sistema de Financiamento à Cultura e a Política Estadual de Cultura Viva e dá outras providências. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2018/l22944_2018.html. Acesso em: 23 jan. 2020.

ESTADO DE SANTA CATARINA. Secretaria de Estado da Fazenda. Lei nº 13.334, de 28 de fevereiro de 2005. Institui o FUNDOSOCIAL, destinado a financiar programas de apoio à inclusão e promoção social, na forma do art. 204 da Constituição Federal, e estabelece outras providências. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2005/lei_05_13334.htm. Acesso em: 27 jan. 2020.

ESTADO DE SÃO PAULO. Assembleia Legislativa. Lei complementar nº 1.270, de 25 de agosto de 2015. Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. Disponível em: <http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2015/lei.complementar-1270-25.08.2015.html>. Acesso em: 23 jan. 2020.

ESTADO DO CEARÁ. Assembleia Legislativa. Lei nº 14.505, de 18 de novembro de 2009. Dispõe sobre a remissão, a anistia e a transação de créditos tributários relacionados com o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, com o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e com o Imposto de

Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCD, inscritos ou não em dívida ativa do Estado, na forma que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2009/14505.htm>. Acesso em: 27 jan. 2020.

ESTADO DO PARANÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. Coordenação da Receita do Estado. Lei nº 17.082, de 9 de fevereiro de 2012. Regula o Acordo Direto de Precatórios e estabelece Políticas Fazendárias. Disponível em:

<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7201217082.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2020.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973. Dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/DocumentView.aspx?inpKey=109403>. Acesso em: 27 jan. 2020.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. Lei nº 11.475, de 28 de abril de 2000. Introduce alterações na Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, que dispõe sobre o procedimento tributário administrativo, na Lei nº 9.298, de 09 de setembro de 1991, que dispõe sobre a cobrança, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153950>. Acesso em: 27 jan. 2020.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. Transação em matéria tributária. 132 f. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 22 jan. 2020.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. Obrigação tributária acessória. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Curso de Direito Administrativo. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

FIGUEIREDO, Paulo Henrique. A transação tributária como expressão dos direitos do cidadão. 2. tir. Recife: Bagaço, 2004.

GASPARINI, Diogenes. Direito Administrativo. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

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

GOMES, Orlando. Contratos. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. Atualização e notas de Humberto Theodoro Júnior.

GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil brasileiro: contratos e atos unilaterais v. 3. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

GRAU, Eros Roberto. Arbitragem e contrato administrativo. Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, Porto Alegre, nº 21, p. 141-148, mar. 2002.

GRILLO, Fabio Artigas. Transação e justiça tributária. 2012. 321 f. Tese (Doutorado) – Curso de Direito, Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/28525?show=full>. Acesso em: 14 jan. 2020.

GUIMARÃES, Vasco Branco. O papel da vontade na relação jurídico-tributária: contributo para a compreensão da possibilidade técnico-legal da conciliação e transação como forma de extinguir o débito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 137-166.

HOVARTH, Estevão. O princípio do não-confisco no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002.

ITÁLIA. REGIO DECRETO 16 marzo 1942, nº 262. Approvazione del

testo del Codice civile. Roma, 1942. Disponível em: <https://www.gazzettaufficiale.it/dettaglio/codici/codiceCivile>. Acesso em: 19 dez. 2019

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Arts. 170 a 172. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Comentários ao Código Tributário Nacional: arts. 96 a 218. v. 2. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 487-517. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502175709/>. Acesso em: 22 jan. 2020.

JUNQUEIRA, Helena Marques. Transação tributária. 2009. 280 f. Tese (Doutorado) – Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. Confissão e transação no Direito Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 159. São Paulo: Dialética, dezembro de 2008b. p. 31-40.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008a. p. 111-136.

MALUF, Carlos Alberto Dabus. A transação no Direito Civil e no Processo Civil. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MARINELA, Fernanda. Direito Administrativo. 8. ed. Niterói: Impetus, 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Direitos fundamentais processuais. In: MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel;

SARLET, Ingo Wolfgang (orgs.). Curso de Direito Constitucional. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. Cap. 4. p. 703-770.

MARINS, James. Direito Processual Tributário brasileiro: administrativo e judicial. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação tributária realizada nos exatos termos do art. 171 do Código Tributário Nacional – Inteligência do Dispositivo – Prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – Rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 148, p. 143-148, 2008.

MASCITTO, Andréa; CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. Transação tributária: mais vale um acordo ou uma briga?. 2020. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/transacao-tributaria-mais-vale-um-acordo-ou-uma-briga-27012020. Acesso em: 6 fev. 2020.

MATTOS, Sérgio Luís Wetzel de. O princípio do devido processo legal revisitado. Revista de Processo, São Paulo, v. 120, p. 263-288, fev. 2005.

MEDAUAR, Odete. Direito Administrativo moderno. 18. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo brasileiro. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do fato jurídico: plano da existência. v. 1. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO FILHO, João Aurino de. Racionalidade legislativa do processo tri-

butário. Salvador: JusPodivm, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira. Art. 5º, LIV. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes et al. (org.). Comentários à Constituição do Brasil. 1. ed., 4 tir. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 427-432.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias. 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/publico/dissertacao_mestrado_final_Priscila_Faricelli_de_Mendonca.pdf. Acesso em: 22 jan. 2020.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Direito das obrigações: extinção das dívidas e obrigações. Dação em soluto. Confusão. Remissão de dívidas. Novação. Transação. Outros modos de extinção. Atualização de Nelson Nery Jr.; Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. (Coleção Tratado de Direito Privado: parte especial, XXV).

MORANDO, Thais Helena. A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores. 2010. 172 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Câmara Municipal. Lei nº 17.324, de 18 de março de 2020. Institui a Política de Desjudicialização no âmbito da Administração Pública Municipal Direta e Indireta. Disponível em: <http://documentacao.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/leis/L17324.pdf>. Acesso em: 8 jun. 2020.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no Estado Democrático de Direito. 2013. 199 f. Tese (Doutorado) – Curso de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/BUOS-98ZJFW>. Acesso em: 9 abr. 2020.

NABAIS, José Casalta. Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissi-

bilidade. Coimbra: Coimbra, 1994.

NADER, Paulo. Curso de Direito Civil: contratos. v. 3. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

NAZO, Georgette Nacarato. Contrato judicial. Revista dos Tribunais Online, [S. l.], v. 4, p. 95-108, jun. 2011. Mensal. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/>. Acesso em: 19 dez. 2019.

NERY, Rosa Maria de Andrade; NERY JUNIOR, Nelson. Instituições de Direito Civil: contratos. v. 3. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

NERY JUNIOR, Nelson. Princípios do processo na Constituição Federal. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

NOGUEIRA, Gustavo Santana; NOGUEIRA, Suzane de Almeida Pimentel. O sistema de múltiplas portas e o acesso à justiça no Brasil: perspectivas a partir do novo Código de Processo Civil. Revista de Processo, [S.l.], v. 1, n. 276, p. 505-522, fev. 2018. Disponível em: <https://www.revistados-tribunais.com.br>. Acesso em: 11 jan. 2020.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A transação em matéria tributária. 2013. 247 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03042017-140125/publico/Dissertacao_Mestrado_Phelippe_Toledo_Pires_de_Oliveira_INTEGRAL.pdf. Acesso em: 22 jan. 2020.

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: 22 jan. 2020.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de Direito Civil: contratos. v. 3. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

POLIZELLI, Victor Borges. Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário Brasileiro. 2013. 305 f. Tese (Doutorado) – Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/publico/versao_integral_Victor_Borges_Polizelli.pdf. Acesso em: 6 abr. 2020.

PORTUGAL. Decreto Lei nº 47.344 de 25 de novembro de 1966. Código civil português. Lisboa, 1966. Disponível em: <https://www.igac.gov.pt/documentos/20178/358682/C%C3%B3digo+Civil.pdf/2e6b36d8-876b-433c-88c1-5b066aa93991>. Acesso em: 25 de jun. 2019.

ROCHA, José de Moura. Do contrato de transação judicial. 1958. 150 f. Tese (Doutorado) – Curso de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 1958.

RODRIGUES, Silvio. Direito Civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade. v. 3. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e arbitragem no Direito Tributário: paranóia ou mistificação? Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT Belo Horizonte, n. 29, ano 5, set./out. 2007. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=47984>. Acesso em: 13 jan. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SERRANO, María Luisa González-Cuéllar. Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional. Madrid: Colex, 1998.

SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. A obrigação como processo. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

TIPKE, Klaus. Moral tributária dos Estados e dos contribuintes. Traduzido por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2012.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito Tributário. Traduzido por Luiz Dória Furquim. v. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil: teoria geral do Direito Processual Civil, processo de conhecimento, procedimento comum. v. 1. 60. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva; GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 20. ed. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

VARELA, Antunes. Das obrigações em geral. v. 1. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2005.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. v. 2. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. Curso avançado de processo civil: Teoria geral do processo e processo de conhecimento. v. 1. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

YAMASHITA, Douglas. Direito Tributário: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014.



CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR
DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO