

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

KAMILA ALVES MOURÃO ANTONIO

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA LEI Nº 13.988/2020 E SUA  
CONSTITUCIONALIDADE FRENTE A SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO

São Paulo

2021

KAMILA ALVES MOURÃO ANTONIO

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA LEI Nº 13.988/2020 E SUA  
CONSTITUCIONALIDADE FRENTE A SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO

Trabalho de conclusão de curso  
apresentado como requisito para a  
obtenção do título de Bacharel no  
curso de Direito da Universidade  
Presbiteriana Mackenzie.

Orientador: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Martha Toribio Leão

São Paulo

2021

KAMILA ALVES MOURÃO ANTONIO

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA LEI Nº 13.988/2020 E SUA  
CONSTITUCIONALIDADE FRENTE A SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO

Trabalho de conclusão de curso  
apresentado como requisito  
para a obtenção do título de  
Bacharel no curso de Direito da  
Universidade Presbiteriana  
Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

---

Examinador: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita

---

Examinador: Ms.<sup>a</sup> Daniela Gueiros Dias

---

Examinador: Ms. Bruno Capelli Fulginiti

## AGRADECIMENTOS

Dedico este trabalho aos meus pais, já que sem seu apoio não teria tido todas as oportunidades que a vida me deu até agora. Não sei o que eu seria sem vocês. Também dedico este trabalho as minhas irmãs queridas que, apesar de não se cansarem de me lembrar que meus interesses não se alinham com os delas, estiveram do meu lado a todo momento e me trouxeram muita alegria e muitas risadas.

Porém, não só eles foram importantes nessa trajetória, então dedico este trabalho também: (i) a Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Martha Toribio Leão, que sem dúvidas é a pessoa que me motivou e fez com que esse trabalho fosse possível, superando as minhas expectativas de como uma orientação seria; (ii) ao Allan Gabriel Ramos da Silva, minha outra metade, que ouviu minhas angústias e teve uma paciência monumental comigo nessa jornada; e (iii) as minhas queridas amigas Juliana Campos e Isabel Pennafirme, que compartilharam suas angústias e dificuldades comigo em suas trajetórias, que me fizeram compreender que não sou a única neste caminho e isso fez toda a diferença.

Muito obrigada.

*“If you want to make peace with your enemy, you have to work with your enemy. Then he becomes your partner.” Nelson Mandela*

## RESUMO

Este trabalho visa verificar a constitucionalidade da aplicação do instituto da transação tributária estabelecido pela Medida Provisória nº 899/2019, convertida posteriormente na Lei nº 13.988/2020, sendo sua aplicação confrontada com os princípios da supremacia do interesse público, da isonomia; da capacidade contributiva; da transparência e publicidade; da moralidade; e da razoável duração do processo e da eficiência.

Por muito tempo se pensou que a indisponibilidade do crédito tributário seria um impeditivo para a realização de uma transação tributária, já que isso violaria a supremacia do interesse público, além de dar uma discricionariedade indevida para a Administração Pública. Porém, com o passar do Estado de Direito Liberal para o Estado de Direito Social, diversos paradigmas referentes ao Direito Público foram revisados, havendo um aumento na utilização de ferramentas do Direito Privado dentro da Administração Pública, como o uso de contratos. Com isso e em um contexto de maior abertura das relações entre as autoridades fiscais e os contribuintes, o instituto da transação tributária foi implementado, sendo impulsionado pela crise econômica decorrente dos efeitos do coronavírus.

Para investigar as razões que legitimam a utilização deste instituto, foram realizadas pesquisas doutrinárias e legislativas, bem como foi feita a análise dos acordos de transações já realizados durante o ano de 2020.

**Palavras-chave:** transação tributária; lei nº 13.988/2020; supremacia do interesse público; constitucionalidade; contratos fiscais

## ABSTRACT

This research aims to verify the constitutionality of the use of tax transaction as established by Temporary Measure no. 899/2019, turned into Law no. 13.988/2020. Its application is faced with the principles of supremacy of public interest; isonomy; contributive capacity; transparency and publicity; morality; and reasonable duration of process and efficiency.

For a long time, it was thought that the unavailability of tax credits would be an obstacle to the accomplishment of tax transactions since it would violate the supremacy of public interest and give an undue discretion to the Public Administration. However, with the passage from the Liberal State to the Social State several paradigms concerning the public law have been revisited and there has been a rise on the use of tools common to the private law by the Public Administration, like contracts. With the use of those tools and a context of an opening of relations between the tax authorities and taxpayers the use of tax transactions has been implement and stimulated by the economic crisis due the effects of the coronavirus.

To investigate the reasons that legitimate the use of this institute, we have researched the books and legislations available on this theme and analyzed the tax transaction agreements made during 2020.

**Keywords:** tax agreement; law no. 13.988/2020; supremacy of public interest; constitutionality; tax agreements

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
<b>1 A IMPLEMENTAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA NATUREZA</b> ...	<b>11</b>
1.1 O CONTEXTO HISTÓRICO .....	11
1.2 A NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO.....	15
<b>2 CONTRATUALISMO FISCAL E A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>20</b>
<b>3 PRINCÍPIOS RELACIONADOS</b> .....	<b>26</b>
3.1 SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO .....	26
3.2 ISONOMIA .....	31
3.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	32
3.4 TRANSPARÊNCIA E PUBLICIDADE .....	34
3.5 MORALIDADE .....	34
3.6 RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E EFICIÊNCIA .....	36
<b>4 ESTUDOS DE CASOS</b> .....	<b>37</b>
4.1 TRANSAÇÃO INDIVIDUAL .....	37
4.2 TRANSAÇÃO EXCEPCIONAL – SIMPLES NACIONAL.....	41
4.3 TRANSAÇÃO EXCEPCIONAL – DEMAIS DÉBITOS .....	42
4.4 TRANSAÇÃO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA DE PEQUENO VALOR – SIMPLES NACIONAL.....	43
4.5 TRANSAÇÃO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA DE PEQUENO VALOR – DEMAIS DÉBITOS .....	44
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>45</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>48</b>
<b>APÊNDICE</b> .....	<b>52</b>



## INTRODUÇÃO

A transação tributária é um instrumento para a extinção de créditos tributários através de concessões mútuas feitas entre fisco e contribuinte,<sup>1</sup> com sua origem no Direito Civil. Apesar de ser um instituto que, não pode ser considerado “novo” já que encontra previsão legal nos artigos 156, III e 171, do Código Tributário Nacional (CTN) desde sua redação original, só foi regulamentado recentemente pela Lei nº 13.988/2020 e por diversas Portarias que se seguiram, detalhando as possibilidades de transação. De acordo com essa legislação, a transação poderá ser realizada por (i) iniciativa da Administração Pública, na transação por adesão; ou por (ii) iniciativa do contribuinte, na transação por proposta individual.

A partir desta mudança legislativa, levantam-se questões sobre a constitucionalidade da sua aplicação. Aos menos três questões podem ser destacadas: (i) a primeira, a relativa à indisponibilidade dos bens públicos; (ii) a segunda, a questão referente à discricionariedade que o instituto prevê para os agentes públicos, e (iii) a terceira, a questão relativa à sua própria natureza, que não encontra ainda definição majoritária na doutrina.

Quanto à primeira questão, o grande obstáculo se encontra no fato de ser incontroverso na doutrina que as receitas de Direito Público são indisponíveis, o que seria inicialmente incompatível com um instituto que exige a tomada de concessões mútuas entre agentes públicos e contribuintes para extinção de crédito tributário. Levando em consideração essa questão, esse trabalho se propõe a pesquisar quais são os argumentos favoráveis que permitiriam a aplicação atual desse instituto.

Quanto à segunda questão, a transação também encontra desafios por sua aparente discricionariedade, o que entraria em contato com o princípio da legalidade e com o fato de a cobrança de crédito tributário dever ser, por força do disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), atividade plenamente vinculada, sendo este mais uma das razões utilizadas para se argumentar pela inconstitucionalidade do instituto no ordenamento jurídico.

Por fim, quanto à terceira questão, relativa à natureza do instituto da transação, essa pode ser considerada (i) contratual; (ii) ato jurídico unilateral; ou até (iii) de ato administrativo. A definição da natureza jurídica do instituto repercute sobre os argumentos favoráveis e

---

<sup>1</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 314.

desfavoráveis para a sua aplicabilidade no âmbito do Direito Tributário. Esse trabalho se propõe a esclarecer essas questões e compreender como esse instituto se moldou ao ordenamento.

Para tanto, o presente trabalho irá se subdividir em quatro capítulos: (i) no primeiro capítulo serão abordadas brevemente as causas para a regulamentação da transação tributária após esse largo período de “hibernação” legislativa e as questões levantadas pela doutrina sobre sua natureza; (ii) no segundo capítulo, analisaremos o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado e como a sua interpretação desde sua origem foi sendo alterada; também será abordada a aplicação dos princípios da isonomia, capacidade contributiva, transparência e publicidade, moralidade e razoável duração do processo e eficiência pela Lei nº 13.988/2020; (iii) no terceiro capítulo, abordaremos como a possibilidade do contratualismo fiscal em matéria de transação tributária surgiu dentro da Administração Pública através de uma evolução trazida pelo Estado Social de Direito, quais as características de um contrato fiscal e como a Lei nº 13.988/2020 se compara em relação aos requisitos para a existência de um contrato fiscal apresentados na doutrina; e, (iv) no quarto capítulo, haverá o estudo de casos com as informações fornecidas publicamente pelas autoridades fiscais sobre as transações já realizadas.

Por fim, pretende-se concluir pela constitucionalidade do instituto e pela possibilidade da limitação do princípio da supremacia do interesse público a partir da sua ponderação com outros princípios. O objetivo deste trabalho será demonstrar a importância desse instrumento para o aumento da efetividade arrecadatória do Estado, o que de certa forma está alinhado com os interesses públicos primário e secundário.

A metodologia adotada para a realização desse trabalho é a realização de pesquisa bibliográfica por meio físico e eletrônico, abrangendo o estudo de artigos científicos e teses, além do estudo empírico dos dados relativos às transações realizadas no ano de 2020.

## **1 A IMPLEMENTAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA NATUREZA**

### **1.1 O CONTEXTO HISTÓRICO**

A transação em matéria tributária é uma forma de extinção de obrigações que tem sua origem na legislação civil, prevista a partir do artigo 840 do Código Civil. Ela autoriza aos

interessados tomar ações na prevenção ou terminação de um litígio através de concessões mútuas, extrajudicialmente<sup>2</sup>. Apesar de poder utilizar como base outros institutos para a sua realização, como o parcelamento, a remissão ou a anistia, não se confunde com eles<sup>3</sup>. A transação surge na legislação tributária em 1966, nos artigos 156, III e 171, do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>4</sup>, que foi fruto dos trabalhos de comissão especial autorizada pela Portaria nº 784, de 19.08.1953 e encabeçada por Rubens Gomes de Sousa, cujo objetivo era a sistematização de normas gerais de Direito Tributário.

Apesar de sua existência desde a redação original do CTN, sua regulamentação só ocorreu em 2019, após uma longa trajetória legislativa, que contou com uma tentativa, sem sucesso, de criação de uma Lei Geral de Transação a partir do Projeto de Lei nº 5.082/2009. Nesse projeto já se admitia a ineficácia da via da execução fiscal para a recuperação dos créditos tributários e um desejo de que esse instituto suprimisse as reiteradas práticas de anistias aos quais os contribuintes se acostumaram.

Para podermos compreender melhor as razões pelas quais esse instituto só começou a ser utilizado recentemente, é necessário entendermos o momento no qual houve a abertura, pelas autoridades fiscais, para a utilização de métodos alternativos para soluções de conflitos que culminaram na regulamentação da transação via medida provisória (MP nº 899/2019), convertida na Lei nº 13.988/2020. Trata-se de um marco no que DACOMO denomina fase participativa do Direito Tributário, caracterizada pelo reconhecimento da sociedade de que o aumento crescente de conflitos cria uma necessidade de maior composição dos interesses do Estado com a sociedade, existindo um maior envolvimento dos cidadãos no governo e no processo de positivação do Direito.<sup>5</sup>

SEEFELDER FILHO argumenta que a postura de um maior diálogo na relação entre fisco e contribuinte iniciou em 2004, quando tanto o STF quanto o STJ dispensaram os recursos

---

<sup>2</sup> **Art. 840.** É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.

<sup>3</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Comentários sobre a transação tributária. In: SEEFELDER, Claudio (coord.); CALCINI, Fabio Pallaretti (coord.); NETO, Halley Henares (coord.); CAMPOS, Rogério (coord.). **Comentários sobre a transação tributária a luz da Lei nº 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 257-265.

<sup>4</sup> **Art. 156.** Extinguem o crédito tributário: [...]

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.

<sup>5</sup> DACOMO, Natalia De Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária.** São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 44-45.

internos contra jurisprudência pacífica. Trata-se de uma prática que se tornou política institucional em 2010, a partir do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2010 e da Portaria PGFN nº 294/2010<sup>6</sup>, sendo confrontada a indisponibilidade do interesse público, que se manifesta na exigência da apresentação de recursos por parte das autoridades fiscais, contra a necessidade de economia e celeridade no âmbito jurisdicional.

Porém, conforme o entendimento de ARAÚJO E CONRADO e de VERGUEIRO o que realmente trouxe um ambiente normativo para o florescimento da regulamentação do instituto da transação foi o advento do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15)<sup>7</sup>. Assim, houve a abertura da administração tributária federal, a partir de 2018, com a Portaria PGFN nº 33/2018, que possibilitou aos contribuintes garantir antecipadamente débitos após inscrição em dívida ativa, bem como a apresentação do pedido de revisão de dívida (PRDI). VERGUEIRO elenca três pilares no CPC/15 para regulamentação da transação: (i) efetividade; (ii) cooperação entre os sujeitos do processo; e (iii) estímulo a desjudicialização de conflitos, e ainda complementa

*Assim, se o objetivo da transação tributária é encerrar a lide entre fisco e particular, será no ato normativo processual que, por excelência, objetiva encerrar estados de conflituosidade, o CPC/2015, onde serão identificadas as vigas sobre as quais se escoram esse instrumento.*<sup>8</sup>

Inclusive, o ano de 2018 foi marcado também pela edição da Portaria PGFN nº 360/2018 (posteriormente atualizada pela Portaria PGFN nº 515/2018) que regulamentou os Negócios Jurídicos Processuais no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Trata-se de mais um instituto que confere a possibilidade de fisco e contribuinte se aproximarem a fim de discutir seus interesses em comum.

É nesse contexto de aproximação e cooperação entre administração e contribuintes que, em 06.09.2019, Paulo Guedes, Ministro da Economia, e André Luiz de Almeida Mendonça, na

<sup>6</sup> SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. Prefácio. In: SEEFELDER, Claudio (coord.); CALCINI, Fabio Pallaretti (coord.); NETO, Halley Henares (coord.); CAMPOS, Rogério (coord.). **Comentários sobre a transação tributária a luz da Lei nº 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 11-15.

<sup>7</sup> ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. Transação tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da lei nº 13.988/2020. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); Araújo, Juliana Costa Furtado (coord.). **Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 17-23 (19-20).

VERGUEIRO, Camila Campos. CPC/2015, regulamentação da transação e suas modalidades. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); Araújo, Juliana Costa Furtado (coord.). **Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 28-42 (29).

<sup>8</sup> VERGUEIRO, Camila Campos. CPC/2015, regulamentação da transação e suas modalidades. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); Araújo, Juliana Costa Furtado (coord.). **Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 28-42 (30).

época, Advogado Geral da União, encaminharam a proposta que veio a se tornar a MP nº 899/2019 (MP do Contribuinte Legal), convertida posteriormente na Lei nº 13.988/2020, apresentada como “o primeiro e mais ambicioso momento da reforma tributária”<sup>9</sup>.

Importante notar também o momento conveniente em que houve a conversão da MP do Contribuinte Legal em Lei: em 14.04.2020, o Decreto Legislativo nº 6/2020, que reconheceu o estado de calamidade pública em decorrência dos efeitos do coronavírus (COVID-19), já completava cerca de um mês e havia a expectativa de dificuldades de arrecadação. Um instrumento que favorecesse a diminuição da queda brusca de pagamento de impostos por contribuintes que se viram em uma situação econômica mais delicada seria visto com “bons olhos” tanto pelo Estado (que, mais do que nunca, precisava continuar com uma certa estabilidade de valores arrecadados) e pelos contribuintes (que viam na transação uma alternativa para aliviar o peso da tributação durante o período de escassez).

Ainda, deve-se admitir que a implementação de métodos alternativos de resolução de conflitos como a transação tributária se mostra como uma promessa de solucionar os diversos desentendimentos que podem ocorrer entre autoridades fiscais e contribuinte antes de um embate pela via judicial em uma matéria que reconhecidamente tem alto índice de litigância, com 70% dos procedimentos em fase executória no acervo de 2019 sendo representados por Execuções Fiscais<sup>10</sup> e a existência de mais de 100 mil processos no acervo do CARF em janeiro de 2019<sup>11</sup>. Essa situação demonstra como as discussões em matéria tributária têm uma grande influência no abarrotamento do fluxo de processos no âmbito do Poder Judiciário, um reflexo de uma cultura de desconfiança que foi se constituindo entre as autoridades fiscais e contribuintes e que contribui para a instabilidade econômica e o desestímulo aos investimentos estrangeiros no país. Indo além, não podemos esquecer que a tramitação de um processo traz diversos custos ao Poder Público com a contratação de pessoal e compra de material para provimento da demanda. De acordo com estudo do IPEA, realizado em 2011, o custo médio de um processo de Execução Fiscal na Justiça Federal é de R\$ 4.685,39<sup>12</sup>.

---

<sup>9</sup> TORRES, Heleno Taveiro. Prefácio. In: In: SEEFELDER, Claudio (coord.); CALCINI, Fabio Pallaretti (coord.); NETO, Halley Henares (coord.); CAMPOS, Rogério (coord.). **Comentários sobre a transação tributária a luz da Lei nº 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 17-19 (17).

<sup>10</sup> Informação disponível no relatório Justiça em Números de 2020: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/> Acessado em: 01.04.2021.

<sup>11</sup> Mais informações em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-janeiro2019-v2.pdf> Acessado em: 09.04.2021.

<sup>12</sup> Mais informações em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP\\_Custo\\_2012.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf) Acessado em 09.04.2021.

Não é para menos que em Exposição de Motivos, a lei regulamentadora da transação tributária (Lei nº 13.988/2020) demonstra uma clara ênfase na importância de mudanças da sistemática processual para que as mudanças ocorridas na sociedade e nas instituições sejam refletidas de forma a garantir uma maior efetividade no recolhimento de tributos, reconhecendo ainda que “[...] a satisfação efetiva das partes pode dar-se de modo mais intenso se a solução é por elas criada e não imposta pelo juiz”<sup>13</sup>, o que se relaciona diretamente com o pilar da cooperação presente no artigo 6º, do CPC/15, observado por VERGUEIRO, no qual é disposto que:

*“todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva” e o pilar da desjudicialização, já que é ela (a transação) “[...] busca promover a concretização dessa pretensão do legislador processual de desjudicializar os conflitos de forma em geral e entre fisco e particular no âmbito do processo tributário”.*<sup>14</sup>

Portanto, é nesse contexto histórico que surge o instituto da transação tributária, figura que se coloca como uma possível alternativa para o descongestionamento dos tribunais administrativos e judiciais e a proteção da livre concorrência<sup>15</sup>. Trata-se de uma figura ainda em amadurecimento, em virtude da sua recente efetiva introdução no ordenamento jurídico brasileiro.

## 1.2 A NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO

A grande questão levantada por este trabalho é a validade constitucional do instituto da transação tributária na legislação brasileira. O Código Tributário Nacional define: (i) a vinculabilidade da atividade administrativa de cobrança do crédito tributário (art. 3º)<sup>16</sup>; e (ii) a obrigatoriedade de lançamento por parte das autoridades fiscais sob pena de responsabilidade

<sup>13</sup> Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf)  
Acessado em: 01.04.2021.

<sup>14</sup> Conforme exposição de motivos indicada na nota de rodapé acima.

<sup>15</sup> CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. A transação tributária na lei nº 13.988/2020: repercussões sobre a livre concorrência e o papel do devedor contumaz. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); Araújo, Juliana Costa Furtado (coord.). **Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 105-126.

<sup>16</sup> **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.

funcional (art. 142). Devido a essas questões, temos indícios de que o poder público não pode transacionar essa modalidade de crédito.

JARDIM entende pela inconstitucionalidade da transação justamente por ir de encontro à legalidade que permeia a legislação tributária, acreditando que a transação tributária conferiria margem a um subjetivismo indevido, devendo ser ainda declarada a ilegalidade do art. 171<sup>17</sup>. MACHADO SEGUNDO aponta também que, além da compulsoriedade da cobrança tributária através de atividade plenamente vinculada, os críticos à transação podem levantar uma possível ofensa aos princípios da impessoalidade e da igualdade<sup>18</sup>.

Apesar das críticas quanto a validade do instituto confrontada a vinculabilidade dos atos administrativos e a indisponibilidade dos bens públicos, SCHOUERI afirma que nos termos definidos pelo artigo 171 do CTN, ou seja, através de uma transação previamente autorizada por lei, não há espaço para uma atuação discricionária por parte da Administração Pública, o que torna sua existência admissível. Caso fosse uma autorização para transacionar de maneira generalizada, sua validade seria impensável.

<sup>19</sup>. A mesma opinião é compartilhada por COSTA<sup>20</sup>, que defende a validade do instituto ao ser confrontado com o princípio da indisponibilidade do interesse público. SCHOUERI também afirma que “(...) *uma vez que a transação, nesse contexto, somente poderá ser efetuada observados os parâmetros fixados na Constituição e na lei, em consonância com o aludido princípio*”.

Ainda, vemos AMARO compartilhando do entendimento de SCHOUERI e COSTA pela possibilidade da transação tributária, desde que amparada por norma autorizadora<sup>21</sup>:

*Já vimos que o direito tributário pertence ao campo do direito público. Por isso, a obrigação tributária é uma obrigação de direito público, do que decorrem consequências relevantes. O administrador fiscal não é titular (credor) da obrigação; credor dessa obrigação é o Estado (ou a entidade a que a lei atribui a condição de sujeito ativo, no caso das contribuições parafiscais). Dessa forma, o crédito, na obrigação tributária, é indisponível pela autoridade administrativa. No direito privado, o credor da obrigação pode dispor do crédito, por exemplo, deixando voluntariamente de exercitar a ação que instrumenta, com coerção, o exercício do*

<sup>17</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Arts. 170 a 172. In: MARTINS, Yves Gandra da Silva (org.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 487-515 (512-514).

<sup>18</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Comentários sobre a transação tributária. In: SEEFELDER, Claudio (coord.); CALCINI, Fabio Pallaretti (coord.); NETO, Halley Henares (coord.); CAMPOS, Rogério (coord.). **Comentários sobre a transação tributária a luz da Lei nº 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 257-265.

<sup>19</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 679.

<sup>20</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 298

<sup>21</sup> AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 107.

*direito; no domínio da obrigação tributária, a autoridade fiscal não pode dispor do direito, que não é dela mas sim do Estado, e do qual ela é mera administradora, jungida ao rigoroso cumprimento da lei.*

*Isso não impede que, por lei ou por ato vinculado da autoridade (amparada, portanto, em preceito legal), o devedor da obrigação tributária seja dispensado do seu cumprimento (remissão). O que não se admite é essa dispensa decorrer de ato do administrador fiscal, sem amparo na lei.*

Por fim, MACHADO SEGUNDO também levanta o argumento do princípio da especialidade para explicar a validade da transação no ordenamento jurídico nacional: como o artigo 171, do CTN autoriza sua existência e é norma de igual hierarquia que se aprofunda mais no tema do que o art. 3º, ele deve prevalecer como uma exceção à sua regra<sup>22</sup>.

Porém, para que essa questão sobre a sua validade seja esclarecida, precisamos (i) determinar quais as modalidades de transação existentes; (ii) esclarecer qual o seu papel para a extinção da exigibilidade dos débitos federais; e (iii) analisar a sua natureza.

Em primeiro lugar, a Lei nº 13.988/2020 estabelece os requisitos e condições para a transação resolutive de litígios relacionados a créditos federais e determina, em seu artigo 2º, três modalidades de transação tributária: (i) por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da união (DAU); (ii) por adesão, nos demais casos do contencioso judicial ou administrativo; e (iii) por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor. Ainda, há um capítulo dedicado especialmente a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Ambos os termos não são esclarecidos pela lei, devendo ser encontrada a definição de “relevante” e “disseminada” no artigo 30, da Portaria ME nº 247/2020

Em segundo lugar, em relação a maneira como o instituto extingue o crédito tributário, encontramos divergência na doutrina. O artigo 156, inciso III do CTN define a transação como causa extintiva do crédito tributário, posição compartilhada por SCHOUERI ao afirmar que “[...] a obrigação original foi extinta pela transação, não pelo pagamento.”<sup>23</sup> Porém, há posicionamentos divergentes como o de SILVA, que aponta que somente via pagamento ocorreria a extinção do vínculo obrigacional, sendo a transação um “*fato jurídico ensejador da extinção da relação jurídico-tributária*”, evidenciando seu posicionamento da transação como

<sup>22</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Comentários sobre a transação tributária. In: SEEFELDER, Claudio (coord.); CALCINI, Fabio Pallaretti (coord.); NETO, Halley Henares (coord.); CAMPOS, Rogério (coord.). **Comentários sobre a transação tributária a luz da Lei nº 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 257-265.

<sup>23</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Sarava Educação, 2018, p. 680.



meio de extinção e não fim em si<sup>24</sup>. Esta teria sido a posição adotada pelo legislador no artigo 3º, da Lei nº 13.988/2020<sup>25</sup>. Apesar da argumentação de SILVA se mostrar interessante, não vemos como poderia se sustentar, tendo em vista que o CTN é hierarquicamente superior à lei regulamentadora da transação, portanto, não é válido utilizá-la como argumento para chegar a essa conclusão.

E, em terceiro lugar, sobre sua natureza, a doutrina se divide em classificar a transação tributária como: (i) ato administrativo; (ii) ato jurídico unilateral ou (iii) contrato fiscal. BALEEIRO defende a posição de que a natureza da transação tributária é de ato jurídico e não contrato, entendendo pela sua validade por somente criar obrigações e somente poder ser celebrada com discricionarismo relativo, dentro dos ditames legais<sup>26</sup>. COSTA se posiciona contra uma possível natureza contratual ao afirmar que “[...] a transação, no âmbito civil, reveste natureza contratual. No campo tributário, à evidência, ostenta perfil bem diferente”. Já FERRAZ define a transação tributária como instituto de natureza tríplice, incluindo aspectos de ato administrativo, contrato e forma de extinção de crédito tributário:

*Em razão disso, é patente que sua natureza é tríplice, pois alberga aspectos (i) do ato administrativo, vez que depende de lei, e os agentes públicos devem agir com discricionariedade, conveniência e oportunidade, sendo que poderá haver a utilização dos institutos da anistia e da remissão; (ii) do contrato, vez que necessariamente há que se ter uma conversão de vontades para se chegar a um denominador comum e; (iii) da extinção do crédito tributário, pois o objetivo final é sempre que a obrigação se extingue.*<sup>27</sup>

FERRAZ não admite que a transação implicaria em novo crédito tributário, acreditando que “apesar do crédito ter sido objeto de um acordo de vontades, com novas cláusulas, valores, ele não perde suas características do crédito tributário originário”. (Nota). A autora afirma ainda que isso afrontaria diretamente o previsto no artigo 144, do CTN, ou seja, a

<sup>24</sup> SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. Transação como mecanismo preparatório para a extinção da obrigação tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); Araújo, Juliana Costa Furtado (coord.). **Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 45-62 (55).

<sup>25</sup> 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: [...] (grifo nosso)

<sup>26</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1987. (atualizada por Flávio Bauer Novelli), p. 575.

<sup>27</sup> FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 16.

obrigatoriedade de o lançamento ser regido pela legislação existente no momento da ocorrência do fato gerador<sup>28</sup>, o mesmo posicionamento que SILVA detém<sup>29</sup>.

Em que pesem as manifestações em sentido contrário, o presente trabalho classifica a transação tributária como instrumento de natureza jurídica contratual, alinhando-se à perspectiva de SCHOUERI de que a transação implica necessariamente em novação: “*O que surge em seu lugar é um novo crédito, resultado da transação. [...] seu ‘fato gerador’ é a própria transação.*”<sup>30</sup> Pouco nos convence a argumentação de que o fato de depender de lei para sua execução de certa forma mereça sua caracterização como tendo natureza de ato administrativo, já que o Direito Tributário é notadamente marcado pela necessidade de lei para estabelecimento de normas gerais<sup>31</sup>, não sendo uma característica peculiar da transação tributária, que é diferenciada justamente pela necessidade de concessão mútua entre autoridade administrativa e contribuinte.

Sobre a questão da concessão mútua, conforme apontado anteriormente, encontramos na lei regulamentadora a definição de três modalidades de transação. Porém, forçoso admitir que a modalidade denominada na Lei nº 13.998/2020 de “transação por adesão” *pode não se encaixar* no conceito de transação de uma forma mais pura (como seria o caso da transação individual) já que é difícil argumentar que existe realmente um acordo permeado de concessões mútuas quando o contribuinte dificilmente se vê em posição de discutir os termos propostos, o que faz ser compreensível a afirmação feita por MACHADO SEGUNDO que o instituto se trata de um REFIS<sup>32</sup>. Ainda mais se considerarmos a existência da Portaria nº 9.924/2020 que somente serve para dar um parcelamento dos débitos tributários para o contribuinte. Não há

<sup>28</sup> FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 38

<sup>29</sup> SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. Transação como mecanismo preparatório para a extinção da obrigação tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); Araújo, Juliana Costa Furtado (coord.). **Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 45-62 (49).

<sup>30</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Sarava Educação, 2018, p. 680.

<sup>31</sup> Art. 146. *Cabe à lei complementar:*

[...]

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

*c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.*

*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.*

<sup>32</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves notas sobre a transação tributária no âmbito federal (lei nº 13.988/2020). In: SEEFELDER, Claudio (coord.); CALCINI, Fabio Pallaretti (coord.); NETO, Halley Henares (coord.); CAMPOS, Rogério (coord.). **Comentários sobre a transação tributária a luz da Lei nº 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 11-15.

renúncia de crédito por parte da autoridade fiscal e, com isso, fica a questão se apesar do nome “transação” constar nesse instrumento essa seria a denominação apropriada para o acordo proposto na Portaria n° 9.924/2020, já que não se pode considerar que houve a celebração de um contrato caso a Administração Pública não abdique do seu poder de tomar uma decisão unilateral<sup>33</sup>.

Considerando o fato de as normas mencionadas encontrarem-se em vigor atualmente e já produzirem efeitos, torna-se de suma importância a análise da constitucionalidade dessa nova abordagem arrecadatória, de forma que seja esclarecido se o instrumento é válido para mitigar os impactos das externalidades econômicas negativas decorrentes da pandemia atual como forma de preservar a segurança jurídica em um país que, admitidamente, perde essa luta com frequência. Tendo em vista as considerações acima, passamos a definir transação tributária neste trabalho como um meio processual para a extinção do crédito através do pagamento de natureza contratual e nos capítulos seguintes seguiremos com a análise da possibilidade de contratualismo fiscal e os princípios que podem sustentar a utilização desse instituto.

Tendo em consideração os argumentos expostos acima, adotamos a postura de que a transação tributária é meio para a extinção da exigibilidade do crédito tributário que se reveste de natureza contratual, tendo em vista a flexibilização verificada entre as duas partes (fisco e contribuinte) na produção de ato homologador da transação.

## 2 CONTRATUALISMO FISCAL E A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

No âmbito civil, é pacífico o entendimento de que a transação possui natureza contratual, estando prevista como modalidade de contrato no Código Civil de 2002 (CC/02). Porém, no âmbito do Direito Tributário, conforme já explicitado, essa questão é discutível. E não só no Brasil, como também na Itália, França e Espanha, prevalece o posicionamento no qual a transação não possui natureza contratual *stricto sensu*, mas sim de ato administrativo em

---

<sup>33</sup> 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, 2007, p. 201.

que, conforme OLIVEIRA afirma, deve ser reconhecida a participação do contribuinte, podendo ser entendida como um reflexo de um “*contratualismo fiscal*” *lato sensu*<sup>34</sup>.

Neste trabalho, partimos do pressuposto de que a transação tributária apresenta natureza de contrato fiscal, porém, para que possamos entender como esse instituto, que veio do Direito Privado, pôde ser utilizado no âmbito do Direito Público, onde é de conhecimento comum que há um desequilíbrio hierárquico entre Estado e contribuinte que inicialmente inviabilizaria esse tipo de relação, é necessário olharmos como ocorreu a construção do que BATISTA JÚNIOR denomina “*administração pública consensual*”<sup>35</sup>.

Contrato, para o Direito Civil é “uma espécie de *negócio jurídico* que se distingue, na *formação*, por exigir a presença de pelo menos *duas partes*. Contrato, é, portanto, *negócio jurídico bilateral*, ou *plurilateral*”<sup>36</sup>. POLIZELLI<sup>37</sup> define contratos fiscais como:

*Contratos fiscais são acordos firmados com o consenso das partes – fisco e contribuinte – e que trazem como consequência a vinculação dessas mesmas partes com relação a determinado elemento controverso da obrigação tributária que seja, em razão de previsão legal, passível de negociação e convenção entre as partes. É um negócio jurídico bilateral, pois pressupõe o acordo de duas vontades: a do fisco e a do contribuinte. Seu objeto enfoca elementos disponíveis da criação, formação ou extinção de vínculo obrigacional pertinente a relações jurídicas de natureza tributária.*

BATISTA JÚNIOR define a transação tributária como contrato de Direito Público que possibilita a extinção das obrigações tributárias por meio do perdão total ou parcial de multas ou tributos, tal como se dá nos institutos da anistia ou remissão<sup>38</sup>. É “*solução pragmática e excepcional que não tem o condão de transformar em regra aquilo que deve ser tratado como exceção*”<sup>39</sup>.

<sup>34</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 119-121.

<sup>35</sup> 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, 2007, p. 246.

<sup>36</sup> GOMES, Orlando; BRITO, Edvaldo (atualizador); BRITO, Reginalda Paranhos de. **Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 2.

<sup>37</sup> POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais**: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro. (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p. 33.

<sup>38</sup> 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, 2007, p. 418-419.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 433.

De acordo com o disposto nas definições acima, pode-se inferir então que a transação está sujeita ao regime de Direito Público, estando subordinada às limitações e aos princípios que regem a Administração Pública (art. 37, CF/88), posicionamento compartilhado por DACOMO<sup>40</sup>. Com isso, entendemos crucial para o entendimento de como se desenvolveu a aplicação da transação no âmbito público o esclarecimento de como o direito administrativo passou a realizar a aplicação de formas previstas no Direito Privado.

A utilização de contratos pela Administração Pública nem sempre era entendida como possível pela doutrina. Foi necessária a derrubada de dois posicionamentos: (i) o de que não é possível a existência de contrato de direito administrativo, âmbito no qual somente existiriam atos administrativos unilaterais; e (ii) de que apesar de existirem contratos realizados entre a Administração e particulares, esses somente estariam sujeitos ao regime jurídico privado. NABAIS, entendendo ultrapassado o primeiro posicionamento argumenta que o segundo posicionamento se baseia nas ideias – já ultrapassadas - de que seria impossível a realização de contratos administrativos em razão da desigualdade entre as partes contratantes, falta de autonomia da vontade entre as partes, a suposta incompatibilidade com o princípio da ilegalidade e a mutabilidade do interesse público face a uma suposta rigidez de um contrato administrativo<sup>41</sup>.

Para BATISTA JÚNIOR, as transformações das relações de consumo atuais, com a massificação das relações negociais via contratos de adesão, impôs uma necessidade de alteração do conceito moderno de contrato no Direito Privado, exigindo uma menor autonomia negocial e contratual e, enquanto isso, no direito administrativo, houve um movimento contrário, com uma abertura para uma maior participação dos administrados<sup>42</sup>. VENOSA afirma que a dinâmica social atual transformou os contratos em um *negócio de massa*, sendo “o mesmo contrato, com idênticas cláusulas, (...) imposto a número indeterminado de pessoas que necessitam de certos bens e serviços”<sup>43</sup>, um fator que adiciona uma maior complexidade às relações atuais.

---

<sup>40</sup> DACOMO, Natalia De Nardi. **Direito tributário participativo**: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p.184-185.

<sup>41</sup> NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais**: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 17-48.

<sup>42</sup> 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, 2007, p. 209-210.

<sup>43</sup> VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil: contratos**. São Paulo: Atlas, 2021, p. 28.

Durante a passagem de um Estado Liberal para um Estado Social, em que a Administração Pública passa a adquirir um caráter prestacional, a lógica dos direitos individuais se altera e, com isso, o administrado deixa de ser somente um objeto do direito administrativo e passa a ser titular de direitos e obrigações, com os atos administrativos tornando-se instrumentos para a satisfação dos interesses individuais.

A Administração Pública passa então a utilizar de formas de atuação mais consensuais e, dentre elas, está a chamada contratualização, que é a utilização de um instrumento típico do Direito Privado: o contrato. Nesse contexto, avança a contratualização da Administração Pública, com BATISTA JÚNIOR passando a utilizar o termo “*administração pública consensual*” para demonstrar o caráter cooperativo que a relações entre a máquina pública e seus administrados passam a ter<sup>44</sup>.

Nessa conjuntura, o contrato conquistou um papel maior, passando a substituir outros meios de atuação unilaterais da Administração e se tornando um símbolo para um novo modelo de relação entre autoridade e liberdade. Assim, os atos administrativos imperativos passam a ser vistos como somente mais uma das formas possíveis de atuação da Administração, mas não necessariamente seu modelo padrão de atuação, já que entende-se que na sociedade pluralista atual, o processo decisório precisa contemplar diversas variáveis e interesses opostos e um instrumento de composição de interesses antagônicos se mostra necessário.<sup>45</sup> Ainda, atualmente encontra-se uma crise na noção autoritária de atos administrativos, com a sociedade moderna vindo a estimular a Administração a optar por formas de atuação negociadas de maneira a assegurar a colaboração com o Direito Administrativo, sendo este transformado cada vez mais no “(...) *Direito dos administrados em face da Administração*”<sup>46</sup>.

DACOMO separa essa transação em três fases: (i) uma fase impositiva, em que há uma ausência de conflitos fiscais já que a administração tributária somente executa a lei, impondo a obrigação tributária ao contribuinte; (ii) uma fase legalista, em que se começa a utilizar dos processos administrativos e judiciais para a procura de justiça fiscal através do devido processo legal; e (iii) uma última fase participativa, em que o número exacerbado de conflitos torna

---

<sup>44</sup> 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, 2007, p. 243-246.

<sup>45</sup> Ibidem, p. 247-249

<sup>46</sup> Ibidem, p. 251-252.

evidente a necessidade de composição de interesses entre Estado e sociedade, com um maior envolvimento dos cidadãos com o governo<sup>47</sup>.

Assim, a Administração Pública passa a utilizar cada vez mais instrumentos consensuais para a prevenção e resolução de conflitos, como, por exemplo, a (i) consulta fiscal, que é utilizada pelos contribuintes para delimitação de determinadas questões de direito que não estejam claras na legislação tributária; e (ii) a dação em pagamento prevista no art. 156, XI, do CTN, em que a Administração realiza acordo com o contribuinte para aceitação de bem em troca do abatimento de dívida.

Percebe-se, portanto, uma mudança de paradigma em que uma administração tributária que anteriormente tinha um papel basicamente impositivo em relação aos seus administrados passa a abrir espaço para uma maior cooperação. Essa mudança é fruto tanto da mudança de um Estado Liberal para um Estado Social, sendo muito difícil sua atuação sem essa quebra de paradigma,<sup>48</sup> como também da necessidade de uma maior eficiência na resolução dos litígios, que se ampliam cada vez mais na sociedade contemporânea. NABAIS afirma que sua inserção no *modus operandi* do Estado Social abriu as portas para sua utilização em setores em que previamente não se via seu domínio, em especial o Direito Tributário<sup>49</sup>.

Com a abertura para a utilização desse instrumento pela Administração, POLIZELLI identificadas cinco características essenciais aos contratos fiscais: (i) a incerteza quando a aplicação da lei; (ii) autorização legal para a realização do contrato; (iii) manifestação de vontade entre as partes com o objetivo de dar fim ao crédito; (iv) vinculação das partes, com a limitação do direito de impugnação do contribuinte e de revisão do Fisco; e (v) a publicidade das práticas<sup>50</sup>.

O requisito de situação de incerteza é levantado pelo autor como o principal fundamento que justifica a adoção de um contrato fiscal, porém, conforme já apresentado, nem todas as denominadas “transações” decorrentes da Lei nº 13.988/2020 são fruto de incerteza jurídica, como por exemplo a Portaria nº 9.924/2020 que somente oferece um parcelamento da dívida tributária. Inclusive, entre as diversas modalidades de transação disponibilizadas, só uma delas

---

<sup>47</sup>DACOMO, Natalia De Nardi. **Direito tributário participativo**: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 40-45.

<sup>48</sup>NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais**: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra Editora, 1994., p. 15.

<sup>49</sup>Ibidem, p. 16.

<sup>50</sup>POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro**. (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p. 144.

se refere especificamente a uma controvérsia jurídica. A própria exposição de motivos da MP que deu origem à Lei reconhece que o seu objetivo é a recuperação de créditos que têm perspectiva de recolhimento baixa. Além disso, a Lei esclarece que as propostas de transação serão disponibilizadas em juízo de oportunidade e conveniência da União (sem o impedimento que o contribuinte realize proposta individual).

Quanto à autorização legal, ela encontra-se nos artigos 156, III, e 171, do CTN, em respeito ao dispositivo 146, III, da CF/88 e à própria Lei nº 13.988/2020, autorizando a realização de transação pelo administrador público, seguindo a regra geral da administração de que só se pode fazer aquilo que esteja expresso em lei.

A manifestação de vontade entre as partes é, ao nosso ver, expressa no momento da adesão do contribuinte à proposta disponibilizada pelo Fisco. A Administração já deixa clara a sua intenção de transacionar com o contribuinte, que, na modalidade de contrato por adesão, só necessita anuir com os termos dispostos ou realizar proposta individual, de acordo com a Portaria PGFN nº 9.917/2020.

A limitação do direito de impugnação do contribuinte é requisito para transacionar (art. 3º, IV e 4º, Lei nº 13.988/2020), sendo o contribuinte obrigado a desistir de suas impugnações, recursos administrativos e alegações judiciais futuras, o que é ponto de controvérsia que pode abrir espaço para alguma medida judicial para recuperação de crédito caso haja alguma tese judicial firmada a favor do contribuinte, mesmo após a finalização do acordo<sup>51</sup>. Quando a limitação do direito de revisão do Fisco, não há disposição especificando essa questão, porém, em seu art. 4º, há a previsão de atos do contribuinte que podem dar causa à rescisão da transação pelo Fisco.

Por fim, quanto à publicidade, há previsão expressa no art. 1º, § 2º, da Lei nº 13.988/2020 sobre a necessidade de respeito a esse princípio, resguardas as informações protegidas por sigilo, já que a transação tributária envolve a apresentação de documentos fiscais por parte do contribuinte. O respeito ao princípio da publicidade, em realidade, funciona como uma garantia da igualdade de tratamento entre os contribuintes. Inclusive, CANTANHEDE argumenta que a solução para as possíveis distorções econômicas advindas de uma transação individual está justamente em sua publicidade. Assim que a parte prejudicada tomasse conhecimento de um benefício econômico desproporcional ao concorrente, poderia inicial sua

---

<sup>51</sup> ÁVILA, Humberto. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. In: **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador, v. I, n. 7, out./2001.



própria proposta de transação individual de forma a equalizar as distorções econômicas e, como último recurso, acionar o poder judiciário<sup>52</sup>.

### 3 PRINCÍPIOS RELACIONADOS

A violação de um princípio é considerada a forma mais grave de transgressão no sistema jurídico pátrio, com sua desatenção sendo a forma mais grave de ilegalidade e inconstitucionalidade, subvertendo valores fundamentais do sistema.<sup>53</sup>

Portanto, para compreendermos a validade da transação tributária dentro do sistema jurídico brasileiro, é de suma importância que o instituto seja confrontado com o princípio da supremacia do interesse público, validando sua existência.

Além disso, a Lei nº 13.988/2020 prevê em seu artigo 1º que sua aplicação está sujeita ao respeito aos princípios: (i) da isonomia; (ii) da capacidade contributiva; (iii) da transparência e publicidade; (iv) da moralidade; e (v) da razoável duração do processo e da eficiência.

Levando-se em conta as informações acima, seguiremos a análise de cada um dos princípios mencionados.

#### 3.1 SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO

O princípio da supremacia do interesse público é um princípio implícito no texto constitucional, sendo presumido que toda atuação estatal esteja pautada no denominado “interesse público”, que é um conceito indeterminado. Ele é um dos pilares do regime administrativo<sup>54</sup> e, portanto, afeta todas as áreas de Direito Público, escoando, inclusive, no Direito Tributário. Sua importância para o Direito Público é tão crucial que chega a ser afirmado

<sup>52</sup> CANTANHEDE, Luís Claudio Ferreira. Transação tributária na dívida ativa – a isonomia como critério de restrição da discricionariedade na avaliação de propostas de transação individual. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); Araújo, Juliana Costa Furtado (coord.). **Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 143-160.

<sup>53</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 54.

<sup>54</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 24ª ed. São Paulo: Método, 2016, p. 209.

que “negar a existência do princípio da supremacia do interesse público é negar o próprio papel do Estado”.<sup>55</sup>

A ideia de interesses individuais diversos de interesses gerais começou na antiguidade greco-romana.<sup>56</sup> Durante esse período, houve uma “noção embrionária” que institivamente entendia que o interesse público se desdobrava em dois aspectos: (i) aquele interesse próprio do Estado; e (ii) aquele interesse próprio da coletividade, representada pelo Estado. Sendo reconhecido na época do Império, pelo Visconde de Uruguai, como conceito que trazia distinção entre o Direito Público e o privado, o que o autor afirma ser compreensível, já que “seria inimaginável que o Estado se preordenasse a fins e interesses privados, refugindo à sua missão fundamental de organizar a coletividade e prestar-lhe a devida satisfação quanto a seu bem-estar”, inferindo que, na visão dos clássicos, apesar de existir discussão acerca da noção de interesse público, sempre houve o reconhecimento da existência de interesses coletivos.<sup>57</sup>

Depois, na Idade Média, houve o desenvolvimento da ideia de bem comum por influência de Santo Tomás de Aquino, que o colocava como “*tudo aquilo que o homem deseja*”. DI PIETRO afirma que “*trata-se de concepção que, como outras da Idade Média, se vinculada à ideia de solidariedade social como forma de justificar a comunidade política; os homens se unem para conseguir o bem comum.*”<sup>58</sup>

Com a Revolução Francesa (marco do Estado Liberal) e a ascensão do individualismo, ocorre a substituição da ideia de bem comum pela ideia utilitarista de *interesse geral*.<sup>59</sup> Como consequência dessa mudança de paradigma, o interesse geral passou a ser a fundamentação para a existência da lei, dando a ela um caráter “*sagrado, incontestável, inteiramente desvinculado de qualquer conteúdo axiológico*” que a torna um instrumento de opressão, apesar de sua idealização inicial como instrumento que objetivava proteger as liberdades individuais.<sup>60</sup> Esse individualismo do Estado Liberal gerou uma profunda desigualdade social com a Revolução

<sup>55</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência diante dos Ideais do Neoliberalismo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) **Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 85-102 (96-97).

<sup>56</sup> Ibidem, p. 86.

<sup>57</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. Interesse Público: verdades e sofismas. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) **Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 67-83 (69-70).

<sup>58</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência diante dos Ideais do Neoliberalismo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) **Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 85-102 (87).

<sup>59</sup> Ibidem, p. 88.

<sup>60</sup> Ibidem, p. 85-102 (88-90).

Industrial, sendo superado pelo Estado Social de Direito, que aproximou a ideia de interesse público da ideia de *bem comum*.<sup>61</sup>

GABARDO afirma que a utilização dos ideais de (i) soberania popular; (ii) separação de poderes; e (iii) da supremacia da lei como expressão da vontade geral alicerçaram a limitação dos poderes da Administração Pública e proteção das liberdades individuais, um interesse da burguesia, classe dominante da época.<sup>62</sup>

No Estado Social de Direito, surge a identificação do interesse público com a ideia de bem comum, perdendo o caráter utilitário anterior e passando a se preocupar com a dignidade do ser humano, com inspiração nos ideais propagados pela igreja católica.<sup>63</sup> Com uma noção moderna de interesse público, o Estado começa a ser percebido como estrutura vigente em função da sociedade e suas atividades administrativas devem ser analisadas a partir desse elemento teleológico, surgindo a figura do desvio de finalidade (ou desvio de poder), ou seja, o interesse público torna-se a finalidade maior que o Estado deve alcançar.<sup>64</sup> Caso essa finalidade pública não seja atingida nos atos administrativos, o interesse público age como seu controle de legalidade, caracterizando o chamado *desvio de finalidade*<sup>65</sup>, que é um dos riscos de uma transação que não atenda os parâmetros desse princípio.

Ainda sobre sua finalidade, há ainda a classificação do interesse público em (i) *primário*, ou seja, aquele que se volta aos interesses da coletividade; e (ii) *secundário*, que é aquele que se volta aos interesses do fisco. CARVALHO FILHO levanta ainda outra classificação: a de interesse público direto e indireto, podendo ser entendido que o interesse sempre é da coletividade, mas sua satisfação pode ser consumada diretamente pela coletividade ou através do Estado.<sup>66</sup>

---

<sup>61</sup> GABARDO, Emerson; HACHEM, Daniel Wunder. O Suposto Caráter Autoritário da Supremacia do Interesse Público e das Origens do Direito Administrativo: uma Crítica da Crítica. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) **Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 13-61 (36).

<sup>62</sup> *Ibidem*, p. 56.

<sup>63</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência diante dos Ideais do Neoliberalismo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) **Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 85-102 (90).

<sup>64</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. Interesse Público: verdades e sofismas. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) **Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 67-83 (71-72).

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 74-75.

<sup>66</sup> *Ibidem*, p. 73.

Atualmente, na doutrina administrativa, encontramos críticas à supremacia do interesse público relacionadas: (i) à indeterminação excessiva do conceito de interesse público; (ii) ao conflito do interesse público com os direitos fundamentais; e (iii) à própria inexistência de uma supremacia, mas sim uma ponderação de interesses, com autores sugerindo a extinção do princípio ou sua redefinição<sup>67</sup>. Ainda, há posicionamentos como o de ÁVILA, que consideram que o denominado princípio da supremacia do interesse público não é um princípio e não pode ser tomado como postulado de validade para a interpretação de regras favoráveis à Administração Pública sem uma adequada ponderação dos valores em conflitos no caso concreto.<sup>68</sup>

Apesar dessas críticas indicarem em um primeiro momento uma ideia de “crise” deste princípio, verificamos que em realidade o que ocorre é a sua readequação às novas realidades sociais, porém, com a manutenção do seu núcleo que ainda encontra as limitações constantes no art. 5º, XXXVI, da CF/88.<sup>69</sup>

Sobre a sua indeterminação, autores como DI PIETRO e CARVALHO FILHO argumentam que a indeterminação do conceito de interesse público não influencia negativamente na aplicação das normas constitucionais, já que diversos conceitos indeterminados são aplicados e pela existência de diversos graus de determinação para o conceito de interesse público, sendo a sua definição de bem comum seu nível máximo e diminuindo drasticamente quando confrontada com institutos específicos, como os contratos administrativos.<sup>70</sup><sup>71</sup>

Sobre o seu possível conflito com direitos fundamentais, a ponderação de valores é vista como necessária em casos de conceitos jurídicos indeterminados como o interesse público e

---

<sup>67</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência diante dos Ideais do Neoliberalismo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) **Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 85-102 (94).

<sup>68</sup> ÁVILA, Humberto. **Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular**. In: Revista Trimestral de Direito Público. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 159-179.

<sup>69</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. Interesse Público: verdades e sofismas. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) **Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 67-83 (75).

<sup>70</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência diante dos Ideais do Neoliberalismo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) **Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 85-102 (98).

<sup>71</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. Interesse Público: verdades e sofismas. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) **Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 67-83 (80-81).

CARVALHO FILHO não encontra sua necessidade como um óbice ao reconhecimento da supremacia do interesse público<sup>72</sup>.

Quanto à supremacia do interesse público, CARVALHO FILHO argumenta que esta é uma consequência da natureza do interesse público: se é coletivo, deve preponderar sobre o privado como forma de organização da sociedade, alinhando-se com a nova postura do Estado Social que exige maior interferência estatal.<sup>73</sup> Na jurisprudência, a ponderação entre os interesses públicos e privados já ocorre a um tempo considerável, tendo como exemplo as súmulas 70 e 323, do STF que demonstram “*os direitos individuais não podem ser aniquilados desnecessariamente a pretexto da realização irrestrita de interesses públicos*”.<sup>74</sup>

Se a Administração Pública deve então considerar o interesse da coletividade nos seus atos, como a transação tributária pode se colocar como um ato válido quando consideramos a indisponibilidade dos créditos tributários? Afinal de contas, a indisponibilidade dos interesses públicos é outra faceta relacionada à supremacia do interesse público.<sup>75</sup> E a tributação, sem dúvida, é de interesse coletivo.

Sob uma análise superficial, há uma aparente incompatibilidade entre o interesse da coletividade e a abstenção da Administração Pública no recolhimento de créditos que estão sob sua tutela. Porém, deve-se lembrar que os créditos tributários sujeitos à transação tributária prevista na Lei nº 13.988/2020 são escolhidos conforme o juízo de oportunidade e conveniência da União. BARBASSA afirma pela inexistência de incompatibilidade nos seguintes termos:

*“Importante observar, ainda, que entendemos que a transação, tal como proposta na lei federal, não ofende o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, pois visa assegurar o seu pagamento aos cofres públicos em situações nas quais dificilmente receber-se-ia qualquer quantia, seja em virtude da condição de irrecuperabilidade da dívida, dos montantes envolvidos, da incerteza sobre o seu recebimento, em se tratando das discussões em curso no contencioso administrativo ou judicial relevante ou ainda dos custos que cercam o seu recebimento, nos casos dos débitos de pequeno valor. Ou seja, a transação é medida excepcional que somente tem cabimento em*

<sup>72</sup> Ibidem, p. 81.

<sup>73</sup> Ibidem, p. 73-74.

<sup>74</sup> NOHARA, Irene Patrícia. Reflexões Críticas acerca da Tentativa de Desconstrução do Sentido da Supremacia do Interesse Público no Direito Administrativo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) **Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 120-152 (125).

<sup>75</sup> NOHARA, Irene Patrícia. Reflexões Críticas acerca da Tentativa de Desconstrução do Sentido da Supremacia do Interesse Público no Direito Administrativo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) **Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 120-152 (127).

*casos pré-definidos na lei, já editada com o propósito de garantir o interesse público. Pelas mesmas razões, acreditamos que o instituto se encontra em consonância com os ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal, não ofendendo o disposto em seu artigo 14.*<sup>76</sup>

Assim, percebe-se que não há incompatibilidade entre o instituto da transação e a supremacia do Direito Público sobre o privado. A transação tributária, em realidade, é um instituto que se adequa tanto ao interesse público primário de uma aproximação mais amistosa entre a administração tributária e os contribuintes e o interesse público secundário das autoridades fiscais no recolhimento de tributos de difícil recuperação.

### 3.2 ISONOMIA

O princípio da isonomia encontra-se disposto no artigo 5º, inciso I, da CF/88 em que é afirmado que *“homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição”*. Em realidade, para a sua devida aplicação no ordenamento jurídico a isonomia exige o tratamento desigual entre os diferentes, na medida de suas peculiaridades, sendo a isonomia um *critério de discriminação*.<sup>77</sup>

No âmbito do Direito Tributário, temos a previsão do princípio da isonomia nos artigos 150, inciso II e 151, inciso I da CF/88:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou*

<sup>76</sup> BARBASSA, Sarah Mila. Transação tributária e sua aplicação aos débitos relativos a tributos estaduais e municipais (análise comparativa do instituto a partir do que dispõe a lei federal). In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); Araújo, Juliana Costa Furtado (coord.). **Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 129-139 (133).

<sup>77</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 219.

*função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)*

*Art. 151. É vedado à União:*

*I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; (...)*

Como a transação tributária exige a realização de concessões mútuas entre as partes e traz uma certa medida de individualização para cada acordo realizado, pode-se argumentar erroneamente que este princípio é infringido, porém, conforme destaca OLIVEIRA, a adequação de cada desconto ou benefício oferecido ao caso concreto na realidade é uma concretização da essência do princípio da igualdade, que exige o tratamento dos desiguais na medida de suas desigualdades.<sup>78</sup>

Relacionando essa questão com o disposto na Lei nº 13.899/2020, a separação dos créditos e contribuintes em classes específicas que alteram os benefícios possíveis adquiridos pela transação se mostra um fator de discriminação que contribui para igualdade de tratamento entre os contribuintes. Ainda, deve-se lembrar que de acordo com o princípio da publicidade, as informações pertinentes sobre os descontos e benefícios disponibilizados aos contribuintes são divulgadas em portal apropriado. Dessa forma, o contribuinte tem a possibilidade de se insurgir contra a PGFN em caso de desequilíbrio encontrado em seus acordos.

### 3.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva está previsto no artigo 145, § 1º, da CF/88, que especifica:

---

<sup>78</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 169-171

*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.*

MACHADO SEGUNDO conceitua a capacidade contributiva como o elemento discriminatório para a aplicação do princípio da isonomia, sendo uma das limitações ao poder de tributar.<sup>79</sup> CARRAZZA afirma que esse princípio é “(...) um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada *Justiça Fiscal*”. Para ele, o legislador tem o dever de atender as desigualdades particulares de cada categoria de contribuinte.<sup>80</sup>

Na transação tributária, podemos verificar como concretização do princípio da capacidade contributiva a sua exigência de disciplina para critérios para aferição do grau de capacidade contributiva de cada devedor<sup>81</sup>.

Como a transação tributária é instituto excepcional, a verificação prévia da capacidade contributiva dos devedores e a adequação dos seus termos é benéfica para ambas as partes, já que tanto a Administração Pública garante o recebimento de créditos que tinha uma perspectiva baixa de recuperação, quanto o contribuinte garante a sua regularidade fiscal que, entre outros benefícios, possibilita sua participação em contratações com o poder público.

<sup>79</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 109.

<sup>80</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

<sup>81</sup> *Art. 14. Ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinará: (...)*

*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. (grifo nosso)*



### 3.4 TRANSPARÊNCIA E PUBLICIDADE

A Lei nº 13.988/2020 prevê, em seu artigo 1º, § 3º, que a concretização desse princípio se dará, entre outras ações, pela (i) divulgação em meio eletrônico dos termos de transação celebrados, com informações que atendam ao princípio da isonomia, salvo aquelas resguardadas por sigilo.

Lembrando que CANTANHEDE (2021) argumenta que a solução para as possíveis distorções econômicas advindas de uma transação individual está justamente em sua publicidade. Assim que a parte prejudicada tomasse conhecimento de um benefício econômico desproporcional ao concorrente, poderia iniciar sua própria proposta de transação individual de forma a equalizar as distorções econômicas e, como último recurso, acionar o Poder Judiciário.<sup>82</sup>

Portanto, a publicidade dos negócios jurídicos realizados por meio de uma transação tributária é, na realidade, uma maneira de resguardar a legitimidade dos negócios e a isonomia nas contratações, já que como a Administração se vê obrigada a divulgar as informações das suas transações realizadas, encontra-se dificultada a realização de transações com graves distorções econômicas entre contribuintes de uma mesma “classe”, o que resguarda também a segurança jurídica em um momento em que esse outro princípio se encontra em ascensão no âmbito do Direito Público.

### 3.5 MORALIDADE

A sujeição da Administração Pública ao princípio da moralidade no artigo 37, da CF/88, reacende o debate entre direito e moral, conceitos que tinham se separado por influência de pensadores como Kant e Kelsen durante o Estado Liberal, no momento da separação entre a Igreja Católica e a Protestante<sup>83</sup>. Já para BATISTA JÚNIOR, essa separação entre moral e

---

<sup>82</sup> CANTANHEDE, Luís Claudio Ferreira. **Transação tributária na dívida ativa – a isonomia como critério de restrição da discricionariedade na avaliação de propostas de transação individual**. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); Araújo, Juliana Costa Furtado (coord.). *Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 143-160.

<sup>83</sup> DI PIETRO, Maria Silva Zanella. **Discricionariedade administrativa na constituição de 1988**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 165-170.

direito tinha um cunho de “*utilitarismo individualista*” com a colocação da produção de riqueza como valor maior<sup>84</sup>.

DI PIETRO entende que a moralidade administrativa está vinculada à ideia de desvio de poder, aonde a administração vai de encontro com o princípio da legalidade para realizar algum objetivo estranho ao ordenamento jurídico.<sup>85</sup> O desvio de poder ocorre quando a finalidade almejada no ato realizado pela autoridade administrativa é diferente daquela atribuída pela lei. É a análise do elemento subjetivo da intenção do agente, que também pode ser identificado pelo conteúdo do ato praticado.<sup>86</sup> Ainda, além dos desvios de finalidade, o princípio da moralidade impede a Administração Pública de utilizar meios imorais para o cumprimento de suas obrigações e tem como facetas importantes (i) a boa-fé; (ii) a proteção da confiança entre os administrados; (iii) a veracidade; e (iv) a probidade administrativa<sup>87</sup>.

No caso da transação tributária, o princípio da moralidade pode ser relacionado com a lisura do procedimento de transação. Na hipótese de a autoridade fiscal não se atentar aos outros princípios destacados pelo legislador e demonstrar ter finalidade que não se coadune com o interesse público primário como, por exemplo, a violação ao princípio da isonomia pelo beneficiamento indevido de um contribuinte maior em relação a contribuintes de menor poder econômico e político, a transação é passível de nulidade, já que todo “(..) *ato praticado com a moral administrativa é nulo, e não meramente inoportuno ou inconveniente*”.<sup>88</sup>

---

<sup>84</sup> 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, 2007, p. 118.

<sup>85</sup> DI PIETRO, Maria Silva Zanella. **Discricionariedade administrativa na constituição de 1988**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 169.

<sup>86</sup> *Ibidem*, p. 176-179.

<sup>87</sup> 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, 2007, p. 120-121.

<sup>88</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 24ª ed. São Paulo: Método, 2016, p. 219.

### 3.6 RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E EFICIÊNCIA

O dever da eficiência é um dos princípios elencados no *caput* do art. 37, da CF/88. Ele surge a partir da escassez de recursos em face as exigências realizadas frente ao Estado, sendo uma “*expressão juridicizada da ideia de boa administração*”<sup>89</sup>.

Ele se desdobra na exigência de um padrão de alto de qualidade nas atividades administrativas<sup>90</sup> e se entrelaça com o princípio da razoável duração do processo, já que não há como argumentar pela eficiência de determinado ato se este extrapola do seu período razoável de execução. A eficiência exige que os atos praticados pela Administração Pública sejam os menos onerosos possíveis<sup>91</sup>, o que exige, conseqüentemente, a celeridade.

BATISTA JÚNIOR argumenta que o princípio da eficiência exige uma modernização por parte da Administração pública, para a maximização dos seus objetivos constitucionais de igualdade da dignidade humana e igualdade material, sendo um “*princípio legitimador da atuação administrativa*”<sup>92</sup>.

OLIVEIRA vê na transação tributária um instrumento de resolução de conflitos que “*(...) está em consonância com o princípio da eficiência e o princípio da razoável duração dos processos judiciais e administrativos*”<sup>93</sup>.

A transação tributária é um grande aliado de ambos os institutos, levando-se em consideração os dados anteriormente trazidos pelo relatório Justiça em Números. Sua alternativa como via para a extinção de créditos tributários de difícil recuperação tem um duplo benefício para a administração pública: (i) a recuperação de créditos que dificilmente seriam resgatados em curto prazo; e (ii) o desafogamento do judiciário, no qual vimos que as Execuções Fiscais têm uma influência expressiva<sup>94</sup>.

<sup>89</sup> 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, 2007, p. 93.

<sup>90</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 24ª ed. São Paulo: Método, 2016, p. 251.

<sup>91</sup> FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 84.

<sup>92</sup> 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, 2007, p. 100.

<sup>93</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 108.

<sup>94</sup> Conforme ressaltado na Exposição de Motivos da MP nº 899/2019.

## 4 ESTUDOS DE CASOS

Além de todo o questionamento teórico em relação à possibilidade ou não de realização de transações tributárias, não podemos negar que o instituto já vem sendo aplicado desde o início de 2020. Com isso, entendemos como necessária a verificação de quais os efeitos práticos que a utilização desse instituto teve para os cofres públicos e quais os acordos obtidos pelos contribuintes durante o ano de 2020.

Em observância ao princípio da publicidade previsto no artigo 1º, § 3º, da Lei nº 13.988/2020, foram disponibilizadas as informações das diversas modalidades de transação realizadas pela PGFN ao longo do ano de 2020, as quais foram as seguintes: (i) transação individual; (ii) transação – débitos previdenciários; (iii) transação excepcional – crédito rural e fundiário; (iv) transação excepcional – débitos previdenciários; (v) transação excepcional – simples nacional; (vi) transação excepcional – demais débitos; (vii) transação da dívida tributária de pequeno valor – débitos previdenciários; (viii) transação da dívida tributária de pequeno valor – simples nacional; (ix) transação da dívida tributária de pequeno valor – demais débitos.

Para prosseguirmos na análise dos dados apresentados pela PGFN neste trabalho, necessário fazermos a ressalva de que não serão analisadas as transações relativas aos débitos previdenciários – (ii), (iv) e (vi) e a transação excepcional do crédito rural e fundiário – (iii) – já que essas categorias de débitos se encontram fora do escopo do trabalho.

Com isso, serão analisadas as transações constantes nos tópicos (i) transação individual; (vii) transação excepcional – simples nacional; (ix) transação da dívida tributária de pequeno valor – demais débitos; e (x) transação da dívida tributária de pequeno valor – simples nacional.

### 4.1 TRANSAÇÃO INDIVIDUAL

A transação individual é modalidade prevista na Portaria nº 9.917/2020, somente sendo aplicável aos casos especificados em seu artigo 32: (i) devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União for superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais); (ii) devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial

ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial; (iii) Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas entidades de Direito Público da Administração Indireta; e (iv) débitos cujo valor consolidado seja igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia.

Esta modalidade é mais flexível se comparada à modalidade transação por adesão, já que permite um maior grau de personalização de suas cláusulas do que aquele existente nas modalidades por adesão, sendo possível a realização de propostas e contrapropostas por parte do contribuinte e da Administração Pública<sup>95</sup>.

Tendo em vista a especificidade dos acordos de transação individual, os dados disponibilizados pela PGFN foram encontrados em duas localizações diferentes: uma planilha com as informações dos acordos constava no painel de parcelamento da dívida ativa da União<sup>96</sup> (PAINEL – Parcelamento) e as cópias dos acordos estavam disponibilizadas estavam no painel das negociações<sup>97</sup> (PAINEL – Negociações), ao contrário dos demais casos, em que as informações estavam somente neste último portal.

Em uma análise preliminar, notamos que a quantidade de informações no PAINEL – Parcelamento era inferior ao PAINEL – Negociações. Enquanto no primeiro encontramos informações referentes a *quatro* transações realizadas, no segundo, encontramos *vinte e sete* acordos de transações realizados durante o ano de 2020. Ainda, das quatro transações informadas na planilha do primeiro painel, somente temos a documentação correspondente de três, conforme a Tabela 1 abaixo:

**Tabela 1**

<b><u>Contribuinte</u></b>	<b><u>PAINEL – Negociações</u></b>	<b><u>PAINEL - Parcelamento</u></b>
VIACAO PIRACICABANA S.A.	AUSENTE	OK

<sup>95</sup> Art. 32, Portaria nº 9.917/2020.

<sup>96</sup>

<https://dw.pgfn.fazenda.gov.br/dwsigpgfn/servlet/mstrWeb?src=mstrWeb.3140&evt=3140&documentID=6C86F33847E71AE8ACC292A5E08B3B43&Server=161.148.236.17&Port=0&Project=SIGPGFN+Historiado&>  
Acesso em: 08.05.2021.

<sup>97</sup> <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual> Acesso em: 08.05.2021.

ROYAL FIC DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETROLEO SA	OK	OK
QUALIX SERVICOS AMBIENTAIS S.A. EM RECUPERACAO JUDICIAL	OK	OK
NORTE BUSS TRANSPORTES S.A.	OK	OK

Todos os débitos no caso encontram-se em situação “deferido e consolidado”, o que, de acordo com o que foi informado pela PGFN, significa que os débitos estão em situação regular.

Como as informações obtidas pela planilha disponibilizada no PAINEL – Parcelamento não demonstram o mesmo detalhamento do PAINEL – Negociações, neste trabalho iremos focar nas documentações obtidas no segundo portal mencionado.

No PAINEL – Negociações, verificamos que os acordos de transações individuais são categorizados de acordo com a região de cada PFGN, sendo realizadas, no ano de 2020:

- (i) PGFN 1ª REGIÃO – 9 acordos;
- (ii) PGFN 2ª REGIÃO – 1 acordo;
- (iii) PGFN 3ª REGIÃO – 4 acordos;
- (iv) PGFN 4ª REGIÃO – 3 acordos; e
- (v) PGFN 5ª REGIÃO – 10 acordos.

Após a análise e extração de cada uma das cópias disponibilizadas destes acordos, foi elaborada a Tabela 2 (**apêndice**).

Na PGFN da 1ª Região foram realizados 9 acordos de transação tributária individual nos quais, em sua maioria, houve o oferecimento de descontos dos valores consolidados das dívidas

alinhados combinados com o oferecimento do parcelamento estendido de até 84 meses, podendo chegar a 145 meses.

Na PGFN da 2ª Região, o único acordo de transação realizado com o contribuinte UNIMED PETRÓPOLIS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO obteve um desconto expressivo de 47,5%, além do parcelamento em 145 prestações mensais. Os débitos variaram entre CDAs relacionadas a PIS/COFINS, CSLL, IRRF e IRPJ.

Na PGFN da 3ª Região, foram realizados 4 acordos de transação tributária individual em que foi oferecido aos contribuintes, em média, um desconto de 43,72% do valor do crédito consolidado, aliado ao oferecimento de parcelamentos que variaram entre 81 e 84 parcelas mensais. É interessante destacar o caso das empresas SUSTENTARE SANEAMENTO S/A, MODERNA AMBIENTAL S/A e QUALIX SERVIÇOS AMBIENTAIS S/A, em que, além do parcelamento mensal houve a previsão de pagamento de parcelas anuais extraordinárias.

Na PGFN da 4ª Região, foram realizados 3 acordos de transação tributária individual em que foi oferecido aos contribuintes, em média, um desconto de 48,29% do valor do crédito consolidado. Em relação aos parcelamentos, só foi possível obter informações sobre um dos casos, em que verificamos o oferecimento de pagamento em até 100 meses.

Por fim, a PGFN da 5ª Região foi onde encontramos uma maior dificuldade para o levantamento de dados: a maioria das informações que estavam sendo levantadas se encontravam nos anexos dos termos de transação, porém, esses documentos não foram disponibilizados. De acordo com o que foi possível levantar, a Procuradoria da 5ª Região tende a oferecer parcelamentos de 84 parcelas e descontos que vão de 50% do saldo consolidado da dívida a 70% do saldo remanescente.

De acordo com os dados apresentados, não pudemos identificar um perfil comum entre as empresas que se dispuseram a transacionar com a Procuradoria da Fazenda Nacional, indo desde clubes esportivos, até empresas que disponibilizam plataformas de estudo para concursos públicos. A única característica que parece comum a todas é a necessidade econômica de transacionar.

## 4.2 TRANSAÇÃO EXCEPCIONAL – SIMPLES NACIONAL

A transação excepcional de créditos apurados na forma do Simples Nacional influenciada pela Lei Complementar nº 174/2020 e pela Lei nº 13.988/2020 e regulamentada pela Portaria nº 18.731/2020. Nela, além da superação da situação de crise econômica instaurada pelo COVID-12, encontramos entre seus objetivos: (i) o estímulo à melhoria do ambiente de negócios das micro (ME) e pequenas empresas (EPP); (ii) o estímulo das relações entre fisco e contribuinte; (iii) o objetivo de assegurar a segurança jurídica e a redução da litigiosidade; e (iv) o ajuste da expectativa de recebimento de créditos pelo Poder Público com a capacidade econômica das micro e pequenas empresas<sup>98</sup>.

Ainda, para a consecução de seus objetivos, a Portaria dispõe sobre a necessidade de classificação dos créditos tributários de acordo com seu grau de recuperabilidade e capacidade de pagamento de cada contribuinte, estabelecendo a seguinte classificação: (i) créditos tipo A: créditos com alta perspectiva de recuperação; (ii) créditos tipo B: créditos com média perspectiva de recuperação; (iii) créditos tipo C: créditos considerados de difícil recuperação; e (iv) créditos tipo D: créditos considerados irrecuperáveis. Somente sendo isentos dessa classificação as empresas falidas ou em recuperação judicial, cujos créditos sempre serão considerados irrecuperáveis<sup>99</sup>.

Por fim, a transação feita por meio desta modalidade está autorizada a envolver: (i) parcelamento alongado em até 133 parcelas mensais e sucessivas; e (ii) desconto observando o limite legal de até 70% do valor total do crédito objeto da negociação<sup>100</sup>.

Conforme os dados disponibilizados pelo PAINEL – Parcelamentos da PGFN, no ano de 2020 encontramos 8.949 acordos de transação que lidaram com a quantia consolidada expressiva de R\$ 1.042.568.353,85. Estes acordos foram classificados em:

- (i) 7.335 acordos em situação “deferido e consolidado” (em situação regular);
- (ii) 1 acordo em situação “aguardando deferimento”
- (ii) 252 acordos em situação “cancelado por falta de pagamento de pedágio”;

<sup>98</sup> Art. 1º, Portaria nº 18.731/2020.

<sup>99</sup> Art. 5º, Portaria nº 18.731/2020.

<sup>100</sup> Art. 9º, Portaria nº 18.731/2020.



- (iii) 401 acordos em situação “encerrado por liquidação”;
- (iv) 40 acordos em situação “encerrado por rescisão”; e
- (ii) 902 acordos em situação “indeferimento eletrônico”.

Entre todos os acordos de transação em situação regular, pudemos ainda observar que em sua maioria foram oferecidos aos contribuintes a redução máxima de 70% do crédito transacionado, além do parcelamento alongado em até 145 meses, exceção ao limite de 133 parcelas aplicada a MEs e EPPs nos termos do art. 11, § 3º, da Lei nº 13.988/2020. Alternativamente a esses termos, foram oferecidos uma redução de 50% do crédito transacionado e parcelamento em até 84 meses para os acordos restantes.

A partir dos dados apresentados acima, aliados ao baixo número de acordos malsucedidos, podemos inferir que esta modalidade de transação está sendo respeitada pelos contribuintes, o que é um indício positivo de sua vontade de se adequar aos padrões de conformidade fiscal exigidos pela Administração Pública e da possibilidade de sucesso da transação tributária como instrumento para assegurar o recolhimento de créditos apurados na forma do Simples Nacional.

#### 4.3 TRANSAÇÃO EXCEPCIONAL – DEMAIS DÉBITOS

Para os demais débitos na modalidade de transação excepcional, o PAINEL – Parcelamentos constatou a existência de 9.745 acordos envolvendo um crédito consolidado de R\$ 9.812.988.289,20, seguindo a mesma classificação das modalidades anteriores:

- (i) 7.933 acordos em situação “deferido e consolidado” (em situação regular);
- (ii) 1 acordo em situação “aguardando deferimento”
- (ii) 150 acordos em situação “cancelado por falta de pagamento de pedágio”;
- (iii) 620 acordos em situação “encerrado por liquidação”;
- (iv) 120 acordos em situação “encerrado por rescisão”; e
- (ii) 920 acordos em situação “indeferimento eletrônico”.

Constatamos que nessa modalidade os contribuintes também subdividiram-se em seis categorias distintas que receberam benefícios diferenciados: (i) *MEs e EPPs*, as quais tiveram redução máxima de 70% da dívida consolidada, assim como parcelamento máximo de 120 em meses; (ii) *empresários individuais*, que tiveram redução máxima de 70% e parcelamento máximo em 145 meses; (iii) *instituições de ensino*, que tiveram redução máxima de 70% e parcelamento máximo em 145 meses; (iv) *santa casa, cooperativas e organizações da sociedade civil (OSCs)*, que tiveram redução máxima de 70% e parcelamento máximo em 145 meses; (v) *pessoa natural*, que tiveram redução máxima de 70% e parcelamento máximo em 145 meses; e (vi) *demais pessoas jurídicas*, que tiveram redução máxima de 50% e parcelamento máximo em 84 meses.

#### 4.4 TRANSAÇÃO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA DE PEQUENO VALOR – SIMPLES NACIONAL

A transação da dívida tributária de pequeno valor é regulamentada pela Portaria ME nº 247/2020 e foi realizada em agosto de 2020 pela modalidade “por adesão” ao Edital nº 16/2020 da PGFN. Os critérios para elegibilidade dos débitos nessa modalidade são: (i) inscrição em dívida ativa ou lançamento fiscal em discussão, compreendido principal e multa até sessenta salários-mínimos; e (ii) ser pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte<sup>101</sup>.

Nesta modalidade de transação, os contribuintes podem receber os seguintes benefícios: (i) descontos, até 50% do valor total do crédito; (ii) prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória, com prazo máximo de quitação de 60 meses; e/ou (iii) substituição ou alienação de garantias e de constrições<sup>102</sup>.

Conforme as informações disponibilizadas pelo PAINEL – Parcelamentos da PGFN, no ano de 2020 foram realizados 4.481 acordos de transação tributária nessa modalidade, com um crédito consolidado total de R\$ 40.497.554,05. Do total de acordos, sua situação se desdobrou em:

- (i) 3.037 acordos em situação “deferido e consolidado” (em situação regular);

---

<sup>101</sup> Art. 32, Portaria ME nº 247/2020.

<sup>102</sup> Art. 34, Portaria ME nº 247/2020.

- (ii) 298 acordos em situação “cancelado por falta de pagamento de pedágio”;
- (iii) 565 acordos em situação “encerrado por liquidação”;
- (iv) 18 acordos em situação “encerrado por rescisão”; e
- (ii) 562 acordos em situação “indeferimento eletrônico”.

Novamente, os dados disponibilizados pela PGFN confirmam a tendência dos contribuintes manterem os compromissos firmados com a Administração Pública.

#### 4.5 TRANSAÇÃO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA DE PEQUENO VALOR – DEMAIS DÉBITOS

Para os demais débitos na modalidade de transação tributária de pequeno valor, conforme as informações disponibilizadas no PAINEL – Parcelamentos da PGFN, foram realizados 6.611 acordos nesta modalidade de transação, cujo valor consolidado negociado chegou a R\$ 80.609.019,49. O status dos acordos se classifica em:

- (i) 4.663 acordos em situação “deferido e consolidado” (em situação regular);
- (ii) 3 acordos em situação “aguardando deferimento”
- (ii) 293 acordos em situação “cancelado por falta de pagamento de pedágio”;
- (iii) 1.054 acordos em situação “encerrado por liquidação”;
- (iv) 23 acordos em situação “encerrado por rescisão”; e
- (ii) 574 acordos em situação “indeferimento eletrônico”.

Confirmando a tendência que das informações obtidas no tópico acima, ainda vemos uma maior quantidade de acordos em situação regular, comparados àqueles em que houve rescisão ou mesmo cancelamento e indeferimento do acordo de transação, assim como em todas as modalidades de transação verificadas anteriormente.

Essas informações obtidas demonstram que além da disposição da administração pública em realizar esses acordos, os próprios contribuintes estão procurando regularizar sua situação fiscal de boa-fé, mantendo os pagamentos acordados e, em troca, recebendo descontos

substanciais em suas dívidas, o que permite a manutenção de sua produção durante esse período de instabilidade econômica, além da manutenção dos empregos que são gerados pela iniciativa privada. A quantidade de indeferimentos e encerramentos por rescisão se mostra tão baixa (10,61% de todos os acordos por adesão) que, em realidade, é um indicativo otimista para a manutenção do instituto pelo Poder Público, ainda mais se considerarmos que a maior parte dos acordos agrupados nessas categorias são aqueles indeferidos eletronicamente e se considerarmos somente os encerramentos por rescisão o percentual não chega a 1% (0,67% de todos os acordos).

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente trabalho procurou investigar as modificações doutrinárias ocorridas desde a previsão do instituto da transação tributária na redação original do CTN de 1966 que possibilitaram a aplicação desse instituto durante a crise econômica atual, confrontando principalmente o princípio da supremacia do interesse público, cujo resultado lógico na indisponibilidade dos créditos tributários encontrava-se em colisão direta com o instituto da transação tributária.

O CTN sistematizou as normas gerais de Direito Tributário e, apesar de não ser lei complementar, foi elevado a esse *status* após a instituição da Constituição Federal de 1988, marco do Estado de Direito Social. Após mais de cinquenta anos à espera da regulamentação do instituto da transação tributária e já sendo amplamente reconhecido o agravamento da crise do judiciário brasileiro na resolução de conflitos, sua concretização veio por meio de uma Medida Provisória, posteriormente convertida na Lei nº 13.988/2020.

Essa implementação ocorre em um momento que será marcado na história de forma trágica não só pela crise econômica, mas pela crise humanitária e institucional causada como efeito da disseminação do coronavírus no país. Porém, o raciocínio que permitiu a concretização desse método alterativo de resolução de conflito no país já estava sendo trabalhado anteriormente, com uma postura gradual de maior abertura e diálogo entre Fisco e contribuinte desde 2004, intensificada pela implementação do novo Código de Processo Civil de 2015, que priorizou a resolução consensual de conflitos ao invés da litigância desnecessária.

Portanto, é em um contexto de (i) crise econômica; e (ii) melhora gradual na relação Fisco-contribuinte que o instituto da transação tributária recebeu a atenção que merece e começa a se desenvolver no ordenamento jurídico pátrio.

Ainda que o instituto tenha começado a se desenvolver no ordenamento recentemente, já foram realizados debates relevantes sobre a sua natureza. Após a análise de diversas exposições realizadas na doutrina, este trabalho chega à conclusão de que a transação tributária: (i) é meio de extinção de crédito tributário, conforme expressamente previsto no CTN; e (ii) é um instituto de natureza contratual.

O contrato fiscal é uma ferramenta que era considerada inadmissível e que se firmou com o Estado de Direito Social, em que há uma massificação das relações negociais. Está sujeito ao regime de direito público e subordinado aos princípios e às limitações comuns à Administração Pública.

Com a crescente utilização pela Administração de formas de soluções de conflito cada vez mais consensuais, foi uma consequência lógica a abertura dentro do regime de Direito Público para a utilização deste instrumento típico do Direito Privado, que passa a substituir os atos unilaterais da Administração, trazendo uma maior autonomia ao administrado, estimulado a colaborar com a sociedade.

Verificamos então que, a partir dessa mudança de paradigma que abriu um leque maior de ferramentas para a atuação da Administração Pública, mais uma das construções necessárias para a concretização da transação tributária no plano fático se concretizou, já que inegável a necessidade de um ato que envolva a manifestação de vontade de ambas as partes para a realização de um acordo de transação.

Observamos também que a aplicação da transação não só está sujeita ao respeito ao princípio da supremacia do interesse público, mas também aos princípios da isonomia, capacidade contributiva, transparência e publicidade, moralidade e razoável duração do processo e eficiência que, respeitados, são aliados à concretização dos acordos entre os contribuintes e as autoridades fiscais.

Concluimos que não há violação direta ao interesse público na utilização deste instituto e que, em realidade, sua aplicação encontra-se em conformidade com os interesses públicos *primário* e *secundário*, já que tanto quanto é importante para o contribuinte e para a sociedade

a adequação fiscal das empresas e pessoas físicas, também é importante para o Estado a garantia de uma maior efetividade na arrecadação pública.

Por fim, de acordo com as informações disponibilizadas pelo PAINEL – Parcelamentos e o PAINEL – Negociações da PGFN, podemos verificar que não só o instituto tem sua aplicação autorizada no ordenamento jurídico atual, como é efetivo nos seus objetivos arrecadatórios, trazendo regularidade fiscal a diversas pessoas, tanto físicas quanto jurídicas, que tinham sua situação financeira comprometida tanto pela atual crise econômica global quanto por outros fatores externos alheios à nossa compreensão.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 24<sup>a</sup> ed. São Paulo: Método, 2016.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 24<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. **Transação tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da lei nº 13.988/2020**. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); Araújo, Juliana Costa Furtado (coord.). *Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

ÁVILA, Humberto. **Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular**. In: *Revista Diálogo Jurídico*. Salvador, v. I, n. 7, out./2001.

ÁVILA, Humberto. **Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular**. In: *Revista Trimestral de Direito Público*. 24<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10<sup>a</sup> ed. rev. e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1987. (atualizada por Flávio Bauer Novelli).

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 32<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BARBASSA, Sarah Mila. **Transação tributária e sua aplicação aos débitos relativos a tributos estaduais e municipais (análise comparativa do instituto a partir do que dispõe a lei federal)**. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); Araújo, Juliana Costa Furtado (coord.). *Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

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, 2007.

CANTANHEDE, Luís Claudio Ferreira. **Transação tributária na dívida ativa – a isonomia como critério de restrição da discricionariedade na avaliação de propostas de transação individual**. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); Araújo, Juliana Costa Furtado (coord.). *Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. **A transação tributária na lei nº 13.988/2020: repercussões sobre a livre concorrência e o papel do devedor contumaz.** In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); Araújo, Juliana Costa Furtado (coord.). *Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020.* São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Interesse Público: verdades e sofismas.** In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) *Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo.* São Paulo: Atlas, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

DACOMO, Natalia De Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária.** São Paulo: Quartier Latin, 2009.

DI PIETRO, Maria Silva Zanella. **Discrecionalidade administrativa na constituição de 1988.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência diante dos Ideais do Neoliberalismo.** In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) *Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo.* São Paulo: Atlas, 2010.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária.** 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

GABARDO, Emerson; HACHEM, Daniel Wunder. **O Suposto Caráter Autoritário da Supremacia do Interesse Público e das Origens do Direito Administrativo: uma Crítica da Crítica.** In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) *Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo.* São Paulo: Atlas, 2010.

GAMA, Clairton Kubassewski; NADAL, Victoria Werner de. **Para além da transação tributária: desafios da negociação entre contribuinte e Fisco.** *Conjur*, 14 de março de 2021.



Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mar-14/opiniao-desafios-negociacao-entre-contribuinte-fisco>.

GOMES, Orlando; BRITO, Edvaldo (atualizador); BRITO, Reginalda Paranhos de. **Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Arts. 170 a 172**. In: MARTINS, Yves Gandra da Silva (org.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Comentários sobre a transação tributária**. In: SEEFELDER, Claudio (coord.); CALCINI, Fabio Pallaretti (coord.); NETO, Halley Henares (coord.); CAMPOS, Rogério (coord.). **Comentários sobre a transação tributária a luz da Lei nº 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Breves notas sobre a transação tributária no âmbito federal (lei nº 13.988/2020)**. In: SEEFELDER, Claudio (coord.); CALCINI, Fabio Pallaretti (coord.); NETO, Halley Henares (coord.); CAMPOS, Rogério (coord.). **Comentários sobre a transação tributária a luz da Lei nº 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MAGALHÃES, Ariana Costa; SANTANA, Hadassah Laís S.; MEIRA, Liziane Angelotti. **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almedina, 2020.

MARTINS, Yves Gandra da Silva (org.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

NOHARA, Irene Patrícia. **Reflexões Críticas acerca da Tentativa de Desconstrução do Sentido da Supremacia do Interesse Público no Direito Administrativo**. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord.); RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.) **Supremacia do Interesse Público e outros Temas Relevantes do Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

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

POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro**. (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Prefácio**. In: SEEFELDER, Claudio (coord.); CALCINI, Fabio Pallaretti (coord.); NETO, Halley Henares (coord.); CAMPOS, Rogério (coord.). **Comentários sobre a transação tributária a luz da Lei nº 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. **Transação como mecanismo preparatório para a extinção da obrigação tributária**. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); Araújo, Juliana Costa Furtado (coord.). **Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

TORRES, Heleno Taveiro. **Prefácio**. In: SEEFELDER, Claudio (coord.); CALCINI, Fabio Pallaretti (coord.); NETO, Halley Henares (coord.); CAMPOS, Rogério (coord.). **Comentários sobre a transação tributária a luz da Lei nº 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil: contratos**. São Paulo: Atlas, 2021.

VERGUEIRO, Camila Campos. **CPC/2015, regulamentação da transação e suas modalidades**. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); Araújo, Juliana Costa Furtado (coord.). **Transação tributária na prática da lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

## APÊNDICE

<b>REGIÃO</b>	<b>CONTRIBUINTE</b>	<b>VALOR ANTERIOR DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA</b>	<b>DESCONTO APLICADO</b>	<b>PARCELAMENTO?</b>	<b>TRIBUTOS</b>
PGFN 1ª Região	AG RESINAS LTDA	R\$ 14.738.100,94	35,48%	Não há	Não informado
PGFN 1ª Região	ARAÚJO DISTRIBUIDORA LTDA	R\$ 27.360.632,94	50%	84 meses	Não informado
PGFN 1ª Região	COMPENSADOS TROMBETTAS LTDA EPP	Não informado	70% - saldo remanescente	36 meses	Não informado
	CIS BENEFICIADOS DE MADEIRAS LTDA - EPP		70% - saldo remanescente		
	COMPENSADOS ANGELA LTDA		50%		
PGFN 1ª Região	CRUZEIRO ESPORTE CLUBE	R\$ 162.883.347,83	Variado - média: 45,53%	145 meses	Não informado
PGFN 1ª Região	GRUPO ECONÔMICO GALOIS	Não informado	70% - saldo remanescente	114 meses	Não informado
PGFN 1ª Região	GRUPO ECONÔMICO GRANCURSOS	Não informado	Variado - média: 58%	84 meses	Não informado
PGFN 1ª Região	GRUPO ECONÔMICO SERVI-SAN	Não informado	Não informado	84 meses	Não informado
PGFN 1ª Região	ESPÓLIO DE JOSE FORNIELES ROBLES	R\$ 18.732.968,00	70% - saldo remanescente	Não há	IRPF
PGFN 1ª Região	PAULO AFONSO COSTA	Dados inconsistentes	Dados inconsistentes	Dados inconsistentes	Dados inconsistentes
PGFN 2ª Região	UNIMED PETRÓPOLIS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO	Não informado	47,50%	Sim - 145 meses	PIS/COFINS CSLL IRRF IRPJ
PGFN 3ª Região	ELLO CORRENTES COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA	Não informado	44,56%	84 meses	Não informado
PGFN 3ª Região	NORTE BUSS TRANSPORTES S.A	R\$ 165.383.047,98	40,00%	81 meses	Não informado
PGFN 3ª Região	ROYAL FIC DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO S.A	R\$ 149.202.089,83	40,84%	84 meses	Não informado
PGFN 3ª Região	SUSTENTARE SANEAMENTO S/A MODERNA AMBIENTAL S/A QUALIX SERVIÇOS AMBIENTAIS S/A	R\$ 142.033.722,69	49,47%	84 meses + 7 parcelas anuais extraordinárias	Não informado

PGFN 4ª Região	CANTAREIRA CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL	R\$ 5.624.577,94	45,13%	100 meses	Não informado
PGFN 4ª Região	MASSA FALIDA DE EMILIO ROMANI SOCIEDADE ANÔNIMA	R\$ 16.334,67	50,00%	Não há	IRPJ
PGFN 4ª Região	MASSA FALIDA DE TELOS S.A. EQUIPAMENTOS E SISTEMAS	Não informado	49,75%	Não há	PIS/COFINS IRPJ IPI
PGFN 5ª Região	MUNICÍPIO DE PATOS	Não informado	Sem desconto	CDA 42 7 19 002029-32 - 84 meses	Não informado
		Não informado	25,00%	Restante - 60 meses	Não informado
PGFN 5ª Região	BOA VIAGEM NEGOCIOS IMOBILIÁRIOS LTDA	Não informado	70,00%	Não há	Não informado
PGFN 5ª Região	BONANZA SUPERMERCADOS LTDA	Não informado	Não informado	145 meses	Não informado
PGFN 5ª Região	CENTRO EDUCACIONAL DO NORDESTE LTDA	Não informado	Não informado	145 meses	Não informado
PGFN 5ª Região	MASSA FALIDA DA COMPANHIA DE FIAÇÃO E TECIDOS ERNESTO DEOCLECIANO	R\$ 929.482,04	50,00%	Não há	PIS/COFINS IRPJ
PGFN 5ª Região	DINIZ ENGENHARIA LTDA	Não informado	Não informado	84 meses	Não informado
PGFN 5ª Região	JETLOG SERVIÇOS LTDA	R\$ 61.753.226,05	50,00%	84 meses	Não informado
PGFN 5ª Região	FAZENDA AGROPART S.A.	R\$ 138.792,83	0,00%	84 meses	Não informado
	FAZENDA MILANO S.A.	R\$ 12.531,32	Não informado	Não há	Não informado
PGFN 5ª Região	ORTOPLAN COMÉRCIO DE IMPLANTES ORTOPÉDICOS LTDA	Não informado	Não informado	84 meses	Não informado
PGFN 5ª Região	PORTO DO RECIFE S/A	Não informado	Não informado	84 meses	Não informado



## **TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Eu, Kamila Alves Mourão Antonio, discente regularmente matriculada na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 4160241-2, período matutino, turma 10º C, tendo realizado o TCC com o título: A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA LEI Nº 13.988/2020 E SUA CONSTITUCIONALIDADE FRENTE A SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO, sob a orientação da Professora Martha Toribio Leão, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 21 de maio de 2021.

*Kamila A. M. Antonio*

Assinatura do discente