



Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Direito

AMANDA RABÊLO TEIXEIRA

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA DA LEI Nº 13.988/2020 E SUA
COMPATIBILIDADE COM OS PRINCÍPIOS DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

*Tax Transaction of Law No. 13.988/2020 and its compatibility with the principles of the Brazilian
Federal Constitution of 1988*

Brasília
2023

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA DA LEI Nº 13.988/2020 E SUA
COMPATIBILIDADE COM OS PRINCÍPIOS DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Autor: Amanda Rabêlo Teixeira

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel, no Programa de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

Brasília, 13 de fevereiro de 2023.

FOLHA DE APROVAÇÃO

AMANDA RABÊLO TEIXEIRA

Transação Tributária da Lei nº 13.988/2020 e sua compatibilidade com os princípios da Constituição Federal de 1988

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel, no Programa de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

Aprovada em: 13 de fevereiro de 2023.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria
(Orientador – Presidente)

Prof. Dra. Cristiane de Oliveira Coelho Galvão
(Membro Examinador)

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges
(Membro Examinador)

AGRADECIMENTOS

Encerrado este importante ciclo, devo especial agradecimento ao Professor Luiz Alberto Gurgel de Faria, que me conduziu na construção deste trabalho e pacientemente esclareceu incontáveis inquietações que tive sobre o tema. Suas orientações foram muito valiosas para este trabalho. Obrigada pela confiança.

Para além da esfera acadêmica, à minha família, obrigada pelo constante apoio. Vocês foram os primeiros a acreditar e me ensinar que esforço e dedicação nos conduzem a lugares inesperados. Um agradecimento especial à minha mãe, que sempre foi meu exemplo de força; ao meu pai e à minha madrastra, que tornaram o processo mais leve e, principalmente, aos meus irmãos, Bruna e Arthur, que me tornam uma pessoa melhor a cada dia. Exercer a função de irmã mais velha junto com vocês não poderia ser melhor! Às minhas avós, obrigada também pelas palavras sempre certas e tranquilizadoras.

Agradeço ao Fernando, meu companheiro de jornada desde o início deste ciclo universitário, que sempre se faz presente de forma leve e nos momentos mais desafiadores me empresta suas lentes de tranquilidade para alcançar a conclusão de que tudo vai dar certo. Você me ensina todos os dias, obrigada por me fazer feliz.

Agradeço aos meus amigos da vida toda e aos que conheci e pude desfrutar de momentos incríveis durante a faculdade. Rir com vocês foi essencial. Minha graduação não teria sido a mesma.

Agradeço aos professores membros da banca que aceitaram o convite e dedicaram parte de seu tempo para desafiar este meu trabalho.

Por fim, agradeço à Universidade de Brasília, que sempre foi lar, e a todo o corpo docente e quadro de funcionários, composto por profissionais que investem diariamente no desenvolvimento dos estudantes e na qualidade da educação pública do país.

FICHA CATALOGRÁFICA

Tt Teixeira, Amanda Rabêlo
 Transação Tributária da Lei nº 13.988/2020 e sua
 compatibilidade com os princípios da Constituição Federal de
 1988 / Amanda Rabêlo Teixeira; orientador Luiz Alberto
 Gurgel de Faria. -- Brasília, 2023.
 83 p.

 Monografia (Graduação - Direito) -- Universidade de
 Brasília, 2023.

 1. Direito Tributário. 2. Transação Tributária. 3.
 Princípios Constitucionais. 4. Isonomia e Capacidade
 Contributiva. 5. Indisponibilidade do Interesse Público. I.
 Faria, Luiz Alberto Gurgel de, orient. II. Título.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

TEIXEIRA, Amanda Rabêlo. (2023). **Transação Tributária da Lei nº 13.988/2020 e sua compatibilidade com os princípios da Constituição Federal de 1988.** Monografia Final de Curso, Faculdade de Direito, Universidade de Brasília.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
-------------------	-----------

CAPÍTULO I: CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E SUA BASE PRINCÍPIOLÓGICA

1.1. A CONSTRUÇÃO DOS PRINCÍPIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO	13
1.2. PRINCÍPIO DA ISONOMIA	18
1.3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	23
1.4. PRINCÍPIO DO INTERESSE PÚBLICO E SUA INDISPONIBILIDADE	27

CAPÍTULO II: A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA LEI N° 13.988/2020

2.1. BREVE HISTÓRICO LEGISLATIVO E AS LACUNAS TRIBUTÁRIAS	31
2.2. O QUE É A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	33
2.3. PARÂMETROS PARA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: PERFIL DO CONTRIBUINTE E CLASSIFICAÇÃO DE RECUPERABILIDADE	37
2.4. INOVAÇÃO NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: MUDANÇA DE PARADIGMA NAS POLÍTICAS DE PARCELAMENTO	47

CAPÍTULO III: COMPATIBILIDADE E MATERIALIZAÇÃO DE PRINCÍPIOS NA TRANSAÇÃO

3.1. PRINCÍPIOS NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	56
3.2. COMPATIBILIDADE COM OS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	59
3.3. COMPATIBILIDADE COM OS PRINCÍPIOS DO INTERESSE PÚBLICO E SUA INDISPONIBILIDADE	67

CONCLUSÃO	75
------------------	-----------

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	77
-----------------------------------	-----------

Resumo

Métodos alternativos de resolução de conflitos nem sempre constituíram prioridade no projeto brasileiro de políticas tributárias. Todavia, em momentos de crise surgem oportunidades, e assim adveio a Transação Tributária: um mecanismo de autocomposição anterior à Constituição Federal de 1988 no ordenamento jurídico brasileiro, que somente foi estruturado durante a pandemia da Covid-19 em 2020, através da Lei nº 13.988. Trata-se procedimento que surgiu com o propósito de enfrentar os altos índices de litigiosidade e relevantes numerários das dívidas por inadimplemento de tributos perante a Fazenda Pública. Esse instituto, que não se confunde com o simples parcelamento, desafia a conduta conciliatória entre contribuintes e autoridade arrecadadora, em busca de diálogo e consenso entre as partes. Por um lado, a transação lida com o ensejo de regularização fiscal de devedores com reais dificuldades financeiras, por outro, com o interesse do credor em arrecadar valores de difícil recuperação de forma menos onerosa. Essas inovações trazidas pela Transação Tributária da Lei nº 13.988/2020 provocam movimentos constitucionais, principalmente relacionados à base principiológica para a consecução desses objetivos. Assim, este trabalho analisa as compatibilidades e desafios enfrentados pelo instituto da transação em face ao princípio da isonomia e seu desdobramento da capacidade contributiva, juntamente com o princípio do interesse público e sua indisponibilidade, constatando a compatibilidade plena da Transação Tributária com todos os preceitos propostos

Palavras-chave: Direito Tributário; Direito Constitucional; Transação Tributária; Princípios; Isonomia; Capacidade Contributiva; Indisponibilidade do Interesse Público.

Abstract

Alternative methods for conflict resolution are rarely the main concern of the Brazilian government's tax policies. However, from times of crisis, opportunities arise, and thus came the Tax Transaction: a self-mediation mechanism prior to the Brazilian Federal Constitution of 1988, which was only built in the legal system during the Covid-19 pandemic in 2020, through Law No 13,988. It is a procedure born with the purpose of facing the high volume of tax litigation and relevant amounts of debts before the Public Treasury. This institute, which shall not be confused with simple installments payments, challenges the conciliatory path between taxpayers and the collecting authority, in search of dialogue and consensus between the parties. On the one hand, the transaction deals with the opportunity for tax regularization of debtors with real financial difficulties, and, on the other hand, the creditor's interest in collecting hard to recover amounts considered irrecoverable in a less onerous way. These innovations brought by the Tax Transaction of Law No. 13,988/2020 induced constitutional movements, mainly related to the constitutional principles basis for achieving these objectives. Thus, this work analyzes the compatibilities and challenges faced by the transaction in view of the principle of isonomy and its related contributive capacity, together with the principle of public interest and its unavailability, noting the full compatibility of the Tax Transaction with all the constitutional principles proposed.

Keywords: Tax Law; Constitutional Law; Tax Transaction; Principles; Isonomy; Contributive Capacity; Public Interest Unavailability.

Lista de Gráficos

Gráfico 1: Tempo tramitação do processo baixado na execução fiscal, por tribunal.	49
Gráfico 2: Estoque da Dívida Ativa da União por <i>Rating</i>	50

Lista de Imagens

Imagem 1: Infográfico da capacidade contributiva	26
--------------------------------------------------	----

Lista de Tabelas

Tabela 1: Ordens de grau de recuperabilidade de créditos tributários	45
----------------------------------------------------------------------	----

Lista de Acrônimos

<i>ADPF</i>	<i>Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental</i>
<i>ADI</i>	<i>Ação Direta de Inconstitucionalidade</i>
<i>BSPN</i>	<i>Balanço do Setor Público Nacional</i>
<i>CF/88</i>	<i>Constituição Federal de 1988</i>
<i>CIDE</i>	<i>Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico</i>
<i>CNJ</i>	<i>Conselho Nacional de Justiça</i>
<i>COFINS</i>	<i>Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social</i>
<i>CPI</i>	<i>Comissão Parlamentar de Inquérito</i>
<i>CSLL</i>	<i>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido</i>
<i>CTN</i>	<i>Código Tributário Nacional</i>
<i>CPC</i>	<i>Código de Processo Civil</i>
<i>DAU</i>	<i>Dívida Ativa da União</i>
<i>EBC</i>	<i>Empresa Brasil de Comunicação</i>
<i>EC</i>	<i>Emenda Constitucional</i>
<i>EREsp</i>	<i>Embargos de Divergência em Recurso Especial</i>
<i>FNP</i>	<i>Frente Nacional dos Prefeitos</i>
<i>IBGE</i>	<i>Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística</i>
<i>IBS</i>	<i>Imposto sobre Bens e Serviços</i>
<i>ICMS</i>	<i>Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços</i>
<i>IOF</i>	<i>Imposto sobre Operações Financeiras</i>
<i>IPI</i>	<i>Imposto sobre Produtos Industrializados</i>
<i>IPTU</i>	<i>Imposto Predial e Territorial Urbano</i>
<i>IPVA</i>	<i>Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores</i>
<i>IRPJ</i>	<i>Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas</i>
<i>ISS</i>	<i>Imposto sobre Serviços</i>
<i>ISSQN</i>	<i>Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza</i>
<i>ITBI</i>	<i>Imposto de Transmissão de Bens Imóveis</i>
<i>ITR</i>	<i>Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural</i>
<i>IVA</i>	<i>Imposto sobre Valor Agregado</i>
<i>LC</i>	<i>Lei Complementar</i>
<i>ONU</i>	<i>Organização das Nações Unidas</i>
<i>PGFN</i>	<i>Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional</i>
<i>PIB</i>	<i>Produto Interno Bruto</i>
<i>PIS</i>	<i>Programa de Integração Social</i>
<i>PLCS</i>	<i>Projeto de Lei Complementar do Senado</i>
<i>PNAD</i>	<i>Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios</i>
<i>PNUD</i>	<i>Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento</i>
<i>RFB</i>	<i>Receita Federal do Brasil</i>
<i>RE</i>	<i>Recurso Extraordinário</i>
<i>REsp</i>	<i>Recurso Especial</i>
<i>SEBRAE</i>	<i>Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas</i>
<i>SINCOFI</i>	<i>Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro</i>
<i>TRF</i>	<i>Tribunal Regional Federal</i>
<i>STF</i>	<i>Supremo Tribunal Federal</i>
<i>STJ</i>	<i>Superior Tribunal de Justiça</i>

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 ("CF/88") denominada Constituição Cidadã é fruto de um longo processo de evolução do Direito, principalmente no que concerne à construção de uma ampla base de princípios, os quais exercem papel fundamental de sustentação das normas do ordenamento jurídico brasileiro. Estudado o trajeto histórico responsável por moldar o atual quadro normativo, este trabalho empenha esforços para analisar o âmago e os principais desdobramentos de quatro facetas principiológicas. São elas: o princípio da isonomia, o princípio da capacidade contributiva, o princípio do interesse público e, finalmente, o princípio da indisponibilidade deste último.

Pretende-se estudar individualmente cada substrato principiológico, para que, em seguida, o trabalho construa os conceitos e características basilares que moldam a Transação Tributária originada pela Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Em face desse mecanismo alternativo de extinção do crédito tributário, o presente trabalho se propõe, primeiramente, a (i) elucidar o breve histórico que permitiu a criação da transação, enquanto lacuna legislativa pendente há mais de cinco décadas; e em seguida (ii) expor os atributos principais deste instituto e seu método de funcionamento, enquanto política alternativa de resolução de litígios tributários, nos termos da legislação e da doutrina.

Solidificados os pontos relevantes que moldam a Transação Tributária, este trabalho objetiva (iii) debruçar-se sobre algumas características em específico, as quais são objeto de debates e ressalvas pelos operadores do Direito. Neste tópico, são considerados dois critérios mais relevantes: a elaboração de um perfil do contribuinte e a classificação de recuperabilidade dos créditos tributários. Por último, quanto às particularidades deste mecanismo, esta monografia pretende brevemente (iv) delinear o contexto jurídico social que permitiu o advento da Transação e os motivos que a transformam em uma ferramenta inovadora na cultura brasileira dos parcelamentos e nas posturas adotadas na esfera do litígio tributário entre contribuinte e ente estatal de arrecadação.

Fixadas as premissas substanciais com o fim de conceber uma visão ampla da Transação Tributária, objetiva este trabalho verificar se os atributos desse mecanismo são compatíveis com os princípios previamente citados. Para tanto, busca-se compreender sobre como o Direito repousa coerentemente sobre o substrato principiológico - com impacto na esfera constitucional, tributária e administrativa. Todo esse caminho é traçado para verificar, através da doutrina, da jurisprudência e, principalmente, da legislação se a Transação Tributária dialoga harmonicamente com as propostas constitucionais.

Assim, o foco do trabalho neste aspecto é, primeiro, compreender as interações dos acordos de negociação com o viés da isonomia entre contribuintes, tendo em vista a necessidade de uso da lente da desigualdade para contribuintes em situações desiguais. Segundo, é questionar se os benefícios instaurados pela transação são legítimos em face ao princípio do interesse público e, principalmente, sua indisponibilidade em prol da coletividade.

Para cumprir com todos esses objetivos e responder aos questionamentos propostos, o trabalho se divide em três capítulos. O primeiro trata da Constituição Federal de 1988 e sua base principiológica - principalmente no que se relaciona com os princípios citados. Já o segundo desenvolve o que é a Transação Tributária proposta pela Lei nº 13.988/2020, assim como quais são seus parâmetros que a tornam uma política singular e o motivo pelo qual esse método de resolução de litígio tem potencial de ser paradigmático no contexto histórico brasileiro. Finalmente, o terceiro objetiva alcançar conclusões sobre a compatibilidade do instituto com os preceitos da CF/88, principalmente com os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, do interesse público e sua indisponibilidade.

CAPÍTULO I:
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E SUA BASE PRINCIPIOLÓGICA

1.1. A CONSTRUÇÃO DOS PRINCÍPIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO

O contemporâneo ordenamento jurídico brasileiro foi construído sob uma democracia, materializada na CF/88, na qual ficou conhecida como "Constituição Cidadã", no período pós ditadura militar. Constitui pórtico principal para todos seus fundamentos, o artigo 1º, dos "*Princípios Fundamentais*". Termo originário do latim que significa "começo, exórdio, início", o conceito de princípio é muito explorado na estruturação acadêmica e doutrinária do Brasil.

Leciona o professor Celso Antônio Bandeira de Mello que princípios são mandamentos nucleares de um sistema e, assim sendo, são responsáveis por proporcionar logicidade e harmonia ao sistema normativo. *In verbis*:

Princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e sentido e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.¹

De acordo com Eros Grau, ainda que não expressos no direito positivo, os princípios "*desempenham papel de importância definitiva no processo de interpretação/aplicação do direito, é inquestionável*"². Isso porque, o direito não constitui mero aglomerado de normas, mas sim um conjunto dotado de coerência e unidade, que repousa sobre seus princípios constitutivos. Por isso, os princípios são a base do ordenamento jurídico³.

Reforça José Gomes Canotilho: princípios são normas. Apesar da teoria da metodologia jurídica tradicional apresentar distinção entre princípios e normas, tais conceitos foram abstraídos pela Academia e superados em face da atual concepção de que princípio, em

¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 882-883.

² GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 14ª Edição, Malheiros Editores, 2010. p. 154.

³ *Ibidem*. pp. 165-167.

suma, é uma espécie do gênero norma⁴. Assim como regras, que também são uma espécie do gênero norma, cujas particularidades serão expostas em breve.

A partir desses conceitos basilares, cumpre destacar que os princípios percorreram um longo processo evolutivo para que se estabelecessem no Direito com o atual status normativo, plenamente dotados de eficácia jurídica. Tal caráter de normatividade transpassou por diversos períodos⁵ até o pós-positivismo, cujos efeitos repercutem até o presente momento.

Até que se alcançasse o período pós-positivista, responsável por solidificar o papel dos princípios como normas, a história atravessou pelas fases naturalista e positivista. A primeira, marcada pelo Direito Natural, vinculada à condição humana, e a segunda, fruto da construção do Estado que originou um conjunto de regras formais e válidas - o Direito Positivo.

A terceira fase previamente mencionada do pós-positivismo manifestou nítido movimento constitucional, mediante a promulgação das novas Cartas que alicerçaram a hegemonia dos princípios, dando origem à teoria do neoconstitucionalismo, conforme análise histórica traçada pelo professor Luís Roberto Barroso⁶. Esse novo período foi marcado pela concepção dos direitos fundamentais, composto por amplo leque concebido por normas supremas, efetivas e vinculantes, a serem observadas no processo de interpretação do direito⁷.

Nesse contexto, frisa a professora Ana Paula de Barcellos, que no período pós-positivista reatou-se "*com as possibilidades transformadoras do Direito sobre a realidade, sem, contudo, compactuar com um rumo vazio: os valores voltam à cena para preencher de conteúdo as normas jurídicas*"⁸.

Exposto o conceito elementar e a evolução histórica do direito, é necessário compreender as diretrizes a respeito do processo previamente mencionado de preenchimento das normas jurídicas através dos princípios. Com este fim, recorre-se primeiramente a Ronald Dworkin, assíduo crítico do positivismo - corrente defendida por Herbert Hart⁹, por exemplo. Segundo o autor, o positivismo, ao limitar a totalidade do direito de uma coletividade às suas

⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993. p. 166.

⁵ Diversos estudos abordam o assunto, para um melhor contexto no espectro tributário, cita-se: FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009, pp. 16-20.

⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, v. 65, no 4, out./dez. 2007. p. 21.

⁷ SANCHÍS, Luis Prieto. **El Constitucionalismo de los Derechos**. In: CARBONELL, Miguel (Coord.). Teoría del Neoconstitucionalismo. Madrid: Trotta, 2007. p. 214-215.

⁸ BARCELLOS, Ana Paula de. **Anotação preliminar sobre o conteúdo e as funções dos princípios**. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lênio Luiz (Coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

⁹ Corrente defendida por Herbert Hart, descrita em sua obra "The concept of Law": HART, Herbert Lionel Adolphus, et al. **The Concept of Law**. Oxford University Press, 2012.

normas expressamente escritas, rejeita a existência de outros direitos que circundam aquela comunidade¹⁰.

Um ordenamento suportado exclusivamente por regras explícitas se revela insuficiente, principalmente no momento de solucionar o que o jurista denomina de "*hard cases*"¹¹. Isso porque resulta nas falhas da constante subordinação e da discricionariedade, que sujeitam os juristas à dependência de interpretações preexistentes da legislação o tempo todo e desconsidera as complexidades dos conflitos em sociedade¹².

Destarte, os princípios funcionam, no ideal pós-positivista de Dworkin, como *standards* que operacionalizam o direito com o objetivo de materializar o ideal de justiça. Apesar de haver conexões políticas, explana o autor que os princípios independem de um fim com objetivo político, econômico e social, já que focalizam na garantia do direito de um indivíduo ou grupo, concretizando exigências morais, equânimes e justas¹³.

Assentado, portanto, que princípios são instrumentos vinculantes para o desenvolvimento dos argumentos jurídicos e aplicação do direito, passa-se a complementar o presente trabalho com o objeto de estudo de Robert Alexy em sua obra "Teoria dos Direitos Fundamentais"¹⁴, hábil a sistematizar a distinção entre regras e princípios.

A compreensão do ordenamento jurídico, sob este contexto, demanda um primeiro pressuposto básico que será utilizado neste trabalho, de que, nas palavras de Alexy, "[t]anto regras quanto princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser."¹⁵. Dito isso, princípios funcionam como mandamentos de otimização, isto é, com grau variável de aplicação, que depende das possibilidades fáticas e jurídicas do caso.

Para uma primeira distinção entre princípios e regras, o autor utiliza o critério da generalidade. Enquanto os princípios constituem normas mais genéricas, as regras detêm abertura de interpretação limitada. No entanto, não bastam critérios objetivos sobre cada um deles separadamente e, por isso, a dogmática da distinção repousa no fenômeno de colisão entre princípios e regras.

Uma vez diante de evento colidente entre duas regras, caso não haja cláusula de exceção hábil a afastar a aplicação de uma delas, necessariamente uma regra será declarada

¹⁰ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira Faedrich. São Paulo: Martins Fontes, 2002. pp. 14-16.

¹¹ *Ibidem*. pp. 127-203.

¹² *Ibidem*. pp. 128-130.

¹³ *Ibidem*. pp. 129-130.

¹⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2a edição, 4a tiragem. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹⁵ *Ibidem*. p. 87

inválida. Isso porque regras são normas que são sempre integralmente satisfeitas ou não satisfeitas¹⁶. Regras não são graduáveis mediante aplicação parcial, por exemplo.

Já na hipótese de colisão entre princípios, o cenário é inteiramente distinto. Neste caso, verifica-se a cessão por um deles e, conseqüentemente, a prevalência de outro, a depender das condições fáticas e jurídicas do caso. Significa dizer que não há declaração de invalidade de um princípio, mas graus distintos de ponderação e relevância. Esse fenômeno se caracteriza como "diferenças de peso". A depender do bem jurídico protegido, por exemplo, os cidadãos, o Estado Democrático de Direito ou outras instituições valorosas, um princípio pode ser mais aplicado ou menos aplicado. Fato é que seu objetivo precípua é garantir direitos, na maior medida possível, em prol do bem tutelado.

Com efeito, Robert Alexy ensina que princípios são dotados de caráter *prima facie*, enquanto regras, de caráter definitivo. Em outras palavras, os princípios não dispõem, em si mesmos, a extensão de seu conteúdo, pois são extremamente dependentes das possibilidades fáticas e jurídicas hábeis a moldar sua aplicação enquanto mandamentos de otimização. Por outro lado, as regras têm a extensão de seu conteúdo delimitada e por isso são aplicadas no modelo "tudo ou nada", explicado por Ronald Dworkin em sua obra "Direitos levados a sério"¹⁷, previamente citada.

Essa conjuntura justifica a necessidade de que um ordenamento jurídico composto por "normas", que no presente estudo considera o somatório de regras e princípios, seja analisado em conjunto, sob pena de se auferir incoerência e até mesmo contraditoriedade entre princípios e/ou regras¹⁸ - questão essa que será de extrema relevância para o presente trabalho, conforme ensina Alexy:

Duas normas levam, se isoladamente consideradas, a resultados contraditórios entre si. Nenhuma delas é inválida, nenhuma tem precedência absoluta sobre a outra. O que vale depende da forma como será decidida a precedência entre elas sob a luz do caso concreto.¹⁹

¹⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2a edição, 4a tiragem. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 91

¹⁷ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira Faedrich. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

¹⁸ Portanto, se isoladamente considerados, os princípios e as regras podem conduzir a uma contradição, conforme exemplo trazido pelo autor às pp. 94-96 (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2a edição, 4a tiragem. São Paulo: Malheiros, 2015)

¹⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2a edição, 4a tiragem. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 91

Esses são os elementos substanciais a respeito do papel dos princípios, a história de seu estado normativo e suas formas de utilização para resolução de conflitos jurídicos, seja em colisão com uma regra, seja com outro de mesma espécie.

A fim de aproximar o exposto ao contexto brasileiro, percebe-se que esses conceitos detêm grande importância no processo de constitucionalização brasileira. Para tanto, o professor Luís Roberto Barroso ilustra que os princípios indicam uma direção: "*no plano jurídico, eles funcionam como referencial geral para o intérprete, como um farol que ilumina os caminhos a serem percorridos*"²⁰. Por esse motivo, o conteúdo aberto dos princípios permite a atuação integrativa e construtiva do direito, capaz de materializar os objetivos preconizados pela Constituição Federal de 1988, em direção ao ideal de justiça.

Em adição, critica o autor que necessariamente deve haver um balanceamento na utilização das normas, para que não haja a "supervalorização de regras" e tampouco "supremacia dos princípios". No primeiro cenário, a exorbitância das regras pode proporcionar maior segurança jurídica e uniformidade de resolução, mas prejudicar a edificação de um modelo jurídico adaptável e comunicativo com a realidade dos fatos; e, no segundo cenário, a primazia principiológica concebe o risco de se desconstruir a previsibilidade do ordenamento e afastar a segurança de toda a sociedade resguardada pelo Direito²¹.

Para os fins que interessam o presente trabalho, portanto, é necessário destacar dois aspectos importantes.

O primeiro é que princípios são normas e balizam todo e qualquer texto legal que venha a adentrar o ordenamento jurídico. Seu objetivo é propiciar a efetivação de direitos nos termos do texto constitucional. Especificamente no direito tributário, os princípios trazidos pela Constituição Federal de 1988 (expressa ou implicitamente) conceberam a própria noção de cidadania fiscal, que almeja a inegotabilidade dos direitos e garantias básicos ao contribuinte - como os princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade, vedação ao confisco, tributação conforme a capacidade contributiva, dentre outros²².

O segundo é que no escopo tributário, assim como em toda a esfera constitucional que circunda o ordenamento jurídico, os princípios e regras devem ser observados perante a totalidade integrada do ordenamento jurídico. São inadmitidas considerações isoladas, sob

²⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 265

²¹ *Ibidem*. p. 263-266.

²² PORTO, Ana Maria da Costa; BORGES, Antônio de Moura. **O Exercício da Cidadania Fiscal**. Revista Brasileira de Direitos e Garantias Fundamentais, 2016.

pena de induzir à contradição e ao retorno da discricionariedade, tão criticada nos períodos anteriores ao pós-positivismo.

Finalmente, por óbvio que não se pretende esgotar o conteúdo principiológico do direito brasileiro e, para os fins propostos de analisar a Transação Tributária enquanto política tributária perante a Administração Pública, passa-se a analisar os princípios mais relevantes a este trabalho, quais sejam: o Princípio da Isonomia, da Capacidade Contributiva e do Interesse Público - com desdobramento a respeito de sua Indisponibilidade.

1.2. PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O ideal de isonomia concebido pelo ordenamento jurídico brasileiro e positivado na Constituição de 1988 transborda os limites do direito constitucional, afetando todos os desdobramentos do Direito, sem excetuar o direito tributário. Reflete Regina Helena Costa que "*a ideia de igualdade irradia seus efeitos por todo o ordenamento jurídico*" enquanto princípio de relevância inequívoca²³.

O *caput* do artigo 5º trouxe o conceito mais amplo deste princípio ao prever que "*todos são iguais perante a lei*". Essa manifestação inicial no texto constitucional reflete o objetivo da Constituição Cidadã: mitigar os mais diversos terrenos de desigualdade no país - de raça, de gênero, de renda, dentre outras. Para alcançar tais finalidades constitucionais, a isonomia se exterioriza de duas formas principais: a primeira, através de exato mesmo tratamento a todos os envolvidos no comando, sem diferenciação alguma, como propõe a literalidade do artigo supracitado; a segunda, através do tratamento desigual pelo operador do direito, como forma de suprir dissimilaridades já prepostas. Para o fim deste trabalho, será relevante compreender melhor a expressão da isonomia em sua segunda face.

Ainda que aparente contraditório, o princípio da isonomia se debruça no conceito da distinção, como já suscitava o filósofo Aristóteles desde o século 3 a.C: deve-se tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. É um processo que, primeiro identifica a existência de diferenças para que, em seguida, trate-as como são na realidade material, a fim de garantir a integração da sociedade: "*O princípio da igualdade interdita tratamento desuniforme às pessoas*"²⁴, prevê Bandeira de Mello.

²³ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 86.

²⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3 edição, 8 tiragem. São Paulo: Malheiros Editores. 2000. p. 12

O professor Geraldo Ataliba, por sua vez, defende o princípio da isonomia enquanto reflexo da legalidade, pois não basta a mera existência da lei, ela há de necessariamente ser isônoma e, nesse sentido, compensar desigualdades existentes:

Uma legislação que não seja igual para todos, uma lei que não compense as desigualdades existentes, ou uma lei que agrave as desigualdades que a sociedade tem (as desigualdades regionais, ou no plano social ou econômico), a lei que não seja isônoma não será instrumento de civilização ou de um direito justo²⁵

No âmbito do direito tributário, para além dos precípuos objetivos traçados pelo artigo 5º da CF/88, foi necessário ao constituinte adentrar nas particularidades da relação objeto de análise. Em outras palavras, teve de se considerar o nexo entre contribuinte e ente estatal arrecadador de tributos (e seus conflitos). Somente assim, o ambiente fiscal seria propício para amparar os direitos e garantias dos envolvidos através das normas. São personagens políticos neste vínculo: a União, os Estados, o Distrito Federal ("DF") e os Municípios. O princípio da isonomia sob essa égide, se dedicou não somente ao tratamento isonômico entre contribuintes, como também entre esses personagens²⁶.

Dito isso, o constituinte originário apresentou um dispositivo específico para a relação jurídico-tributária entre contribuinte e Estado, descrito no inciso II do artigo 150 da Seção "Das Limitações do Poder de Tributar" na 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 função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

A partir dessa previsão basilar surge o desafio: como traçar os limites da "discriminação" para que funcione como mecanismo otimizador da igualdade, sem prejudicar

²⁵ ATALIBA, Geraldo. **Constituinte e Sistema Tributário**. Revista de Direito Tributário, n. 36, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. p. 139-146.

²⁶ Ensina a professora Tathiane Piscitelli que são manifestações da isonomia entre os entes da Federação, por exemplo: a proibição das isenções heterônomas, segundo disposto no art. 151, inciso III da CF/88; a uniformidade geográfica, prevista no artigo 151, inciso I em que é vedado instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, dentre outras hipóteses previstas no artigo 151, inciso II e artigo 152 do texto constitucional. Já perante o contribuinte, a materialização da isonomia se dá, principalmente, através do comando geral de não discriminação, descrito no artigo 150, inciso II da CF/88, mas também em hipóteses constitucionais de tratamento tributário favorecido nos termos do artigo 146, inciso III, alíneas "c" e "d", e do artigo 179 - que trata das cooperativas, microempresas, empresas de pequeno porte.

a autonomia dos entes públicos envolvidos²⁷. Expõe Bandeira de Mello que "*não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas*"²⁸, e a partir dessa ideia de nivelamento dos cidadãos perante a norma legal, o autor estabelece alguns critérios limítrofes.

O primeiro consiste na identificação do fator de desigualação, ou seja, determinar qual é o objeto discriminatório. O segundo é expor a correlação lógica "*entre o fator erigido em critério de *discrimen* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado*", isto é, validar a existência de justificativa racional que coadune com o objetivo de igualar os desiguais através do Direito. Por último, o terceiro é o nexo entre a juridicidade discriminatória realizada pela lei e os interesses absorvidos no sistema constitucional. Esses três fatores devem necessariamente coexistir para que se garanta isonomia. Procedimentalmente, a análise sucessiva desses critérios é hábil a desqualificar uma norma²⁹:

Só a conjunção dos três aspectos é que permite análise correta do problema. Isto é: a hostilidade ao preceito isonômico pode residir em quaisquer deles. Não basta, pois, reconhecer-se que uma regra de direito é ajustada ao princípio da igualdade no que pertine ao primeiro aspecto. Cumpre que o seja, também, com relação ao segundo e ao terceiro. É claro que a ofensa a requisitos do primeiro é suficiente para desqualificá-la. O mesmo, eventualmente, sucederá por desatenção a exigências dos demais, porém quer-se deixar bem explícita a necessidade de que a norma jurídica observe cumulativamente aos reclamos provenientes de todos os aspectos mencionados para ser inobjetablem em face do princípio isonômico³⁰.

A busca pela "*igualdade em sua acepção ideal humanista*"³¹ através de métodos hábeis a concretizar o princípio da isonomia não é objeto exclusivo da doutrina. Há também relevante repercussão na esfera do sistema de precedentes da Suprema Corte e da jurisprudência. Dentre os esforços do Poder Judiciário no âmbito do Supremo Tribunal Federal, verifica-se o julgamento do Recurso Extraordinário nº 343.446/SC que trata da legalidade da fixação de uma alíquota única de contribuição vinculada ao trabalho e sua hipótese de incidência, independentemente da atividade empresarial desempenhada pelo contribuinte, conforme se verifica da ementa abaixo:

²⁷ Nesse sentido, questiona Celso Antônio Bandeira de Mello: qual o critério legitimamente manipulável — sem agravos à isonomia — que autoriza distinguir pessoas e situações em grupos apartados para fins de tratamentos jurídicos diversos?

²⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3 edição, 8 tiragem. São Paulo: Malheiros Editores. 2000. p. 9.

²⁹ *Ibidem*. pp. 21-23

³⁰ *Ibidem*. p. 23

³¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 86.

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.

IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V. - Recurso extraordinário não conhecido.³²

Prima facie, a fixação de uma alíquota única sobre a contribuição vinculada à atividade do particular (custeio do Seguro de Acidente do Trabalho) levaria a uma possível interpretação de violação ao princípio da isonomia, haja vista inúmeras hipóteses de prestação de serviços, relações trabalhistas em diversos setores, entre outras disparidades. Todavia, no caso concreto, a lei que instituiu o critério do *quantum* do tributo devido, em suma, é complementada por outra legislação que, por sua vez, sujeita as empresas à contribuição adicional em caso de índice superior à média do respectivo setor. Assim sendo, concluiu o Tribunal Pleno que não há violação ao princípio da isonomia, vez que a mencionada lei de caráter complementar instituiu "a desigualdade aos desiguais", como manifestação precisa da base principiológica sob análise.

Com efeito, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 480.107/PR, de relatoria do Ministro Eros Grau, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal confrontou o princípio da isonomia com o princípio da redução das desigualdades regionais. Na ocasião, o colegiado se debruçou sobre o Decreto nº 420/92 da Presidência da República, que estabeleceu alíquotas diferenciadas do Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI") do açúcar (um mesmo produto) a diferentes Estados:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DECRETO N. 420/92. LEI N. 8.393/91. IPI. ALÍQUOTA REGIONALIZADA

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário nº 343.446/SC**. Recorrente: Moretti Automóveis LTDA.; Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Relator: Ministro Carlos Velloso. DJ 04.04.2003. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2013286>

INCIDENTE SOBRE O ACÚCAR. ALEGADA OFENSA AO DISPOSTO NOS ARTS. 150, I, II e § 3º, e 151, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUCIONALIDADE.

1. O decreto n. 420/92 estabeleceu alíquotas diferenciadas --- incentivo fiscal --- visando dar concreção ao preceito veiculado pelo artigo 3º da Constituição, norma-objetivo que define a redução das desigualdades regionais e o desenvolvimento nacional. Autoriza-o o art. 151, I, da Constituição.

2. A fixação da alíquota de 18% para o açúcar de cana não afronta o princípio da essencialidade. Precedentes.

3. A concessão do benefício da isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo, cujo controle é vedado ao Judiciário. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.³³

Nessa manifestação pelo colegiado da Suprema Corte, frisa o relator em sua tese vencedora que a medida legislativa sob análise, a despeito de instaurar tratamento desigual sobre uma mesma relação tributária, visa concretizar o preceito da redução das desigualdades regionais e o desenvolvimento nacional (art. 3º, CF/88). Nos termos exarados no Acórdão, não houve violação ao princípio da isonomia (art. 150, II, CF/88) e tampouco ao da uniformidade da tributação (art. 151, I, CF/88), mas apenas a ponderação perante o outro princípio, como forma de estimular a produção de açúcar da cana e outras operações em algumas regiões.

Esses julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal dialogam harmonicamente com a historicidade dos princípios e suas características descritas no início do capítulo. Como visto, os princípios não são dotados de caráter definitivo, não possuem extensão limitada em si mesmo e naturalmente entram em conflito. Expõe o professor Paulo Caliendo:

Os princípios constitucionais tributários possuem as características gerais decorrentes dos demais princípios constitucionais, ou seja, podem entrar em contradição ou conflito entre si; não têm pretensão de exclusividade; são complementares e exigem concretização mediante a aplicação de subprincípios.³⁴

Restam demonstrados, portanto, os dois semblantes assumidos pelo princípio da isonomia. Diferentes, porém igualmente hábeis a concretizar seus objetivos. Enquanto por um lado, trata do conceito de igualdade literal para contribuintes enquadrados em uma mesma categoria, por outro lado, é a norma que autoriza tratamentos desiguais para que proporcione equiparação³⁵. Assim leciona Aliomar Baleeiro:

Se "todos são iguais perante a lei", não será possível a esta reservar tratamento fiscal diverso aos indivíduos que se acham nas mesmas condições. Daí se infere que não

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **Recurso Extraordinário nº 480.107/PR**. Recorrente: Paiva & Meneghel LTDA e Outros; Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Eros Grau. DJ 26.03.2009. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2383269>

³⁴ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 233

³⁵ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. pp.116.

serão toleráveis discriminações nem isenções que não correspondam a critérios razoáveis e compatíveis com o sistema da Constituição.³⁶

1.3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Enquanto derivação de primeiro grau da isonomia previamente exposta no presente trabalho, o princípio da capacidade contributiva constitui um dos critérios que legitimam a maior ou a menor tributação e está diretamente relacionado às manifestações de riqueza por um contribuinte. Afirma Sacha Calmon: "*a capacidade contributiva é o motor operacional do princípio da igualdade na esfera tributária tendo o condão, por isso mesmo, de realizar o próprio valor de justiça*"³⁷.

É dizer que todas as manifestações do princípio da capacidade contributiva contêm como pressuposto basilar o conteúdo nuclear do princípio da isonomia. O seu objetivo é garantir a proteção de uma esfera patrimonial intocável pela tributação³⁸, para que uma parcela mínima dos bens e/ou renda do contribuinte seja preservada, a fim de que a atividade fiscal do Estado não interfira em valores básicos vinculados à dignidade da pessoa³⁹.

Frisa-se que a relevância deste princípio já se identifica no primeiro plano de análise da Constituição. Afinal, basta o fato de existir um dispositivo constitucional expresso e específico sobre o princípio da capacidade contributiva, mesmo que já haja diversas manifestações expressas a respeito da isonomia, destacada em outros dispositivos da CF/88⁴⁰.

Confirma Aliomar Baleeiro, que a capacidade contributiva é a fonte principal de critérios discriminatórios, já que concede a personalização dos impostos e sua graduação, em face das oportunidades econômicas do contribuinte⁴¹. Similarmente, a define Regina Helena Costa como a aptidão de o cidadão suportar a carga tributária, que procedimentalmente constitui a diretriz para a "*modulação da carga tributária em matéria de impostos*"⁴².

Na contemporaneidade, a capacidade contributiva conta com diversas complexidades, tendo em vista a evolução das relações sociais e empresariais, das formas progressivas de aferição de renda, dos métodos de tributação internacional, todavia, para análise de suas

³⁶ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6. ed. rev. e. atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 203.

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 116

³⁸ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 319-320.

³⁹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 389

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 28.

⁴¹ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6. ed. rev. e. atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 203.

⁴² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. pp. 105-106.

classificações fundamentais e desdobramentos, faz-se necessário regressar ao conteúdo originário deste princípio, de modo que se passa a apresentar seu percurso histórico no Brasil.

Trata-se de princípio que, apesar de adentrar na base principiológica da Constituição de 1988 - responsável por sofisticar em muito nos valores nucleares do sistema constitucional, já era um objetivo antigo do constituinte brasileiro. Desde a Constituição do Brasil Imperial de 1824, outorgada por Dom Pedro I, a capacidade contributiva se encontrava presente no ordenamento jurídico:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

(...)

XV. Ninguem será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.⁴³

No processo de evolução constitucional, os próximos textos das Constituições de 1891, de 1934 e de 1937 não trataram expressamente deste comando central a respeito da capacidade contributiva e somente a Carta Magna de 1946 expressamente trouxe, em seu artigo 202, que: *Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte*⁴⁴. Tal preceito, no entanto, não foi definitivo na história e foi revogado no conturbado período da ditadura militar, pela Emenda à Constituição nº 18, de 1965, até que retornou ao cenário constitucional tributário no atual artigo 145, § 1º do texto fruto da redemocratização:

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 contribuinte⁴⁵.

Uma vez norma solidificada no ordenamento jurídico brasileiro, classifica-a Paulo Caliendo como um princípio estruturante, pois orienta toda a tributação sobre renda para a realização da justiça fiscal distributiva⁴⁶. A partir disso, Sacha Calmon expõe algumas

⁴³ BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil de 1824**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm

⁴⁴ BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm

⁴⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

⁴⁶ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 239

diferenciações entre a capacidade contributiva objetiva e subjetiva. Essa subdivisão se refere à forma de aferir a possibilidade econômica de pagar tributos, chamada *ability to pay* (ou habilidade de pagar).

A objetiva ou absoluta considera tudo que é vinculado ao contribuinte enquadrado nas hipóteses de incidência dos tributos, pois o pagamento de tributo ao personagem político seria elemento hábil a configurar riqueza. Explica Sacha Calmon que neste caso consideram-se manifestações objetivas alguns "signos presuntivos de capacidade contributiva", determinados pelo legislador, como existência de patrimônio (automóvel, tributado pelo IPVA; imóvel em zona urbana ou rural, tributado pelo IPTU/ITR)⁴⁷, de renda (tributável pelo Imposto de Renda), de lucro e assim por diante, independentemente das condições reais do sujeito. Aqui não interessa a pessoa do contribuinte. Em síntese, considera-se o fato de direito, representativo de capacidade contributiva: "*um parâmetro para a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis*", ensina Luís Eduardo Schoueri⁴⁸.

Já a capacidade contributiva subjetiva ou relativa se pauta no conceito de capacidade econômica real, a fim de buscar o mais verídico limite de tributação suportável pelo contribuinte. Afirmam a professora Tathiane Piscitelli que "[n]ão basta a manifestação de riqueza para que se conclua, de imediato, pela tributação" e, nesse caso, há um ônus impositivo para cada sujeito a ser individualmente considerado, a partir de normas com formas específicas de tributação⁴⁹. Consideram-se, logo, as características do sujeito.

Em suma, enquanto o primeiro reverbera o aspecto formal do Estado Democrático de Direito, que busca atingir a isonomia a partir de um critério equânime de capacidade contributiva, vinculado à carga tributária, o segundo se relaciona proximamente com o ideal de justiça fiscal e individualização dos parâmetros tributários.

Há controvérsias entre os doutrinadores a respeito de qual modalidade de capacidade contributiva é adotada pelo constituinte⁵⁰. Este trabalho verifica que é possível reconhecer a expressão de ambas no texto constitucional. Enquanto o comando geral do artigo 145, § 1º

⁴⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 90.

⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 340.

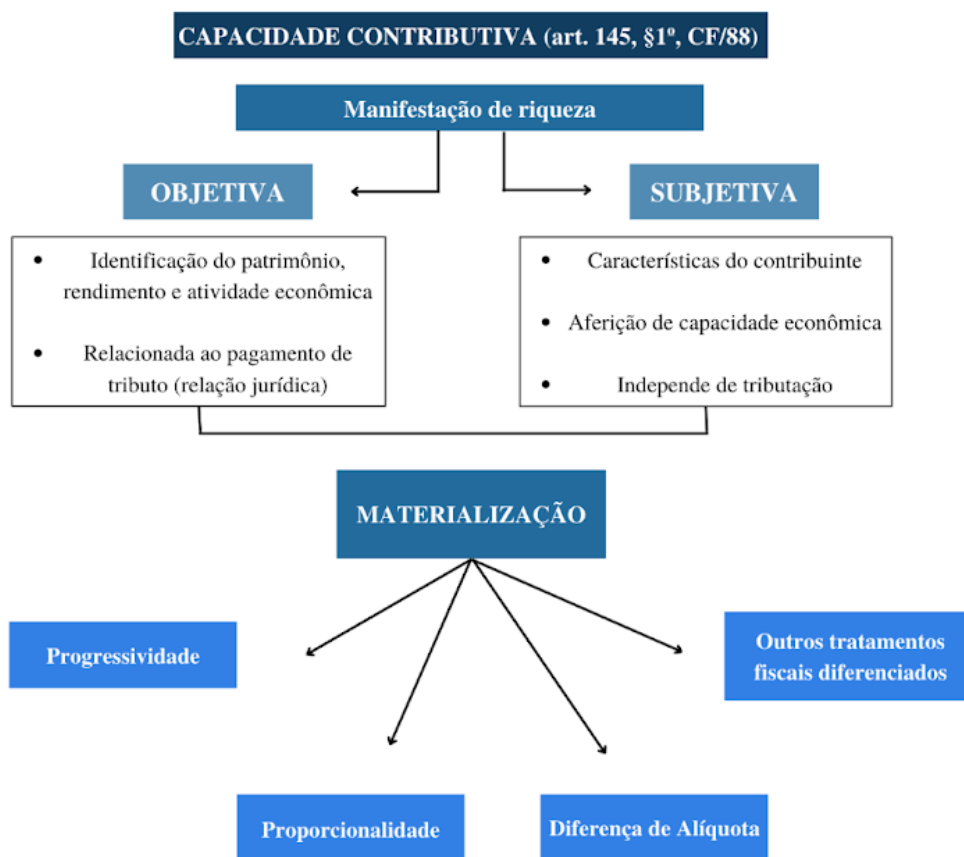
⁴⁹ PISCITELLI, Tathiane. **Curso de Direito Tributário**. 2 edição, Thomson Reuters: Revista dos Tribunais, 2022. Versão digital, subtópico 2.2. pp. 3-5.

⁵⁰ À título exemplificativo, Sacha Calmon (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 118) e Regina Helena Costa (COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 100) assentem que o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte (subjetiva). Por outro lado, consentem com a objetividade constitucional da capacidade contributiva Roque Antonio Carrazza (**Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 104), Renato Lopes Becho (**Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 394), Elizabeth Nazar Carrazza (**IPTU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1992. p. 49)

prevê expressamente os critérios de patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte como forma de instituir "caráter pessoal" aos impostos - como manifestação da capacidade contributiva objetiva, há também normas específicas na CF/88 que valorizam as características do sujeito, por exemplo, aquelas concernentes às cooperativas, microempresas e empresas de pequeno porte, com previsão no artigo 146, inciso III, alíneas "c" e "d".

No âmbito instrumental, a justiça tributária proposta pelo princípio da capacidade contributiva, no momento de ocorrência do fato gerador, conta, no Direito, com diversos métodos, como é a progressividade, a proporcionalidade e a diferenciação de alíquota⁵¹. Nesse sentido, de modo a ilustrar tudo que foi previamente exposto nos últimos parágrafos, a capacidade contributiva se revela no sistema constitucional brasileiro da seguinte forma:

Imagem 1: Infográfico da capacidade contributiva



Fonte: Compilado da autora

⁵¹ PISCITELLI, Tathiane. **Curso de Direito Tributário**. 2 edição, Thomson Reuters: Revista dos Tribunais, 2022. Versão digital, subtópico 2.2.

A partir desse substrato verifica-se que a tributação encontra limites em dois planos, o primeiro, de impedimento de supressão do mínimo existencial, e o segundo é garantia que o sistema tributário não será utilizado como instrumento para o confisco⁵². Essas formas reiteram sua natureza de desdobramento fidedigno na isonomia, enquanto promotor de proteção do contribuinte.

Como o presente trabalho se propõe a analisar a capacidade contributiva no momento de firmar acordos de Transação Tributária perante a Administração Pública Tributária (esfera administrativa), as formas de materialização do princípio no escopo da tributação, vinculado ao fato gerador, alíquotas, base de cálculo, entre outras, não serão objeto de foco de estudo. Nesse sentido, basta saber que existem instrumentos no ordenamento jurídico brasileiro aptos a cumprir com o princípio, conforme citado na Imagem 1.

Portanto, demonstrada a relevância da capacidade contributiva, conclui-se que com o objetivo maior de se buscar justiça fiscal, não é suficiente que os princípios sejam aplicados isoladamente. Há que se promover a utilização de pesos e contrapesos e fazer uma superposição sistêmica entre os envolvidos - isonomia, capacidade contributiva, vedação ao confisco, para atingir o tão buscado equilíbrio na tributação, pelo aspecto da sujeição passiva⁵³.

1.4. PRINCÍPIO DO INTERESSE PÚBLICO E SUA INDISPONIBILIDADE

Ao suscitar o tema da Transação Tributária, cujo teor e objetivos serão melhores explorados adiante, o sujeito se encontra inevitavelmente incluído em uma relação com a Administração Pública, neste caso, no âmbito tributário - vinculado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Estadual, Municipal ou a própria Receita Federal. Dito isso, é inexorável que o conflito entre princípios ultrapasse a esfera "temática" do direito tributário e desenvolva conteúdos aptos a impactar mandamentos de outras áreas importantes, a depender do caso concreto.

Passa-se, então, a conceituar o que é interesse público no âmbito do direito administrativo. A esse respeito, afirma Celso Antônio Bandeira de Mello que é a "*dimensão pública dos interesses individuais, ou seja, dos interesses de cada indivíduo enquanto partícipe da sociedade - entificada juridicamente no Estado*". Para o autor, é o interesse do todo o qual, todavia, não se confunde com a somatória dos individuais e tampouco com um

⁵² COSTA, Leonardo de Andrade. **Sistema tributário nacional**. Rio de Janeiro, FGV Direito Rio, 2016. p.149

⁵³ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 389.

interesse autônomo e desvinculado das partes. Ou seja, para além da esfera do interesse estritamente pessoal, existe aquele vinculado aos indivíduos ou grupos que, na qualidade de membros da sociedade, defendem um bem comum enquanto partícipes de uma coletividade maior na qual estão inseridos. É pressuposto lógico do convívio social⁵⁴.

Esse conceito expõe a primeira conclusão relevante: é falsa a vinculação absoluta de que interesses públicos são interesses do Estado (e demais personalidades do Direito Público). É dizer que o personagem estatal membro da Administração Pública - União, Estados, DF e Municípios, participa do conjunto de interesses assim como os outros sujeitos. Dessa maneira, o interesse público é igualmente suscetível de ser defendido por particulares, enquanto membros da coletividade.

Exposto conceitualmente, o interesse público constitui base principiológica de observância obrigatória. Ainda que não disponha de previsão expressa constitucional, como ocorre com a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência, nos termos do artigo 37 da CF/88, o princípio da supremacia do interesse público ou da finalidade pública circunda todos os atos administrativos.

Expresso na Lei nº 9.784/99, que dispõe sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, o interesse público se revela no artigo 2º, *caput* como "atendimento a fins de interesse geral" e vinculado intimamente à finalidade. Ensina o professor Hely Lopes Meirelles:

A primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado se justifica pela busca do interesse geral, ou seja, da coletividade; não do Estado ou do aparelhamento do Estado. Esse interesse público prevalente é extraído da ordem jurídica em cada caso concreto⁵⁵.

Esse atributo vinculado à coletividade é o critério autorizativo de sua indisponibilidade. Assim prossegue o professor "*a Administração Pública não pode dispor desse interesse geral, da coletividade, nem renunciar aos poderes que a lei lhe deu para tal tutela*"⁵⁶.

Nesse mesmo sentido defende o professor Onofre Batista Junior⁵⁷, ao afirmar que o interesse público se sobressai à medida que tem a ambição de promover eficiência e

⁵⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 32 edição. Malheiros: São Paulo, 2015. pp. 62-65

⁵⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 113.

⁵⁶ *Ibidem*. p. 114.

⁵⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público**. Revista Dialética, São Paulo, 2002. pp. 116-124.

maximização de resultados na atuação administrativa do Estado. É o meio de consolidação que sintetiza o balanço de interesses, os quais devem otimizar o atendimento do bem comum:

A Administração Pública, em sua atuação, conta com a supremacia do interesse que defende, e exatamente a pujança de seu desiderato, que justifica tal supremacia, é que impõe uma atuação eficiente, com vistas à maximização dos resultados que busca. Melhor dizendo: é decorrência das exigências de bem comum a solução que melhor o atenda.⁵⁸

Por cautela, cumpre ressaltar que alguns juristas consideram ultrapassado o conceito de que a supremacia do interesse público constituiria bem jurídico superior quando comparado às individualidades. Dentre esses doutrinadores, ensina a professora Odete Medauar que a contemporaneidade preza por direitos fundamentais essencialmente vinculados aos particulares, então seria incoerente com o sistema constitucional admitir uma interpretação de sobreposição ao interesse privado⁵⁹.

Aliás, ressalta a professora em sua produção moderna que cabe à Administração Pública "*realizar a ponderação de interesses presentes em determinada situação, para que não ocorra sacrifício a priori de nenhum interesse; o objetivo desta função está na busca de compatibilidade ou conciliação dos interesses, com a minimização de sacrifícios*"⁶⁰

Sendo assim, ao tratar de interesse público, o objeto de estudo retorna ao conceito inicial em que há uma dimensão pública dos interesses, sejam eles provenientes de entes privados ou públicos, a ser protegida. Por tal motivo que os interesses qualificados como próprios da coletividade são inapropriáveis e não se encontram à livre disposição. Ensina a professora Maria Sylvia Zanella di Pietro:

Precisamente por não poder dispor dos interesses públicos cuja guarda lhes é atribuída por lei, os poderes atribuídos à Administração têm o caráter de poder-dever; são poderes que ela não pode deixar de exercer, sob pena de responder pela omissão. Assim, a autoridade não pode renunciar ao exercício das competências que lhe são outorgadas por lei; não pode deixar de punir quando constate a prática de ilícito administrativo; não pode deixar de exercer o poder de polícia para coibir o exercício dos direitos individuais em conflito com o bem-estar coletivo; não pode deixar de exercer os poderes decorrentes da hierarquia; não pode fazer liberalidade com o dinheiro público. Cada vez que ela se omite no exercício de seus poderes, é o interesse público que está sendo prejudicado.⁶¹

⁵⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público**. Revista Dialética, São Paulo, 2002. pp. 121

⁵⁹ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. pp. 128-130.

⁶⁰ *Ibidem*. p. 123.

⁶¹ DI PIETRO, MARIA SYLVIA ZANELLA. **Direito Administrativo**. 33 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 224.

Por fim, são indissociáveis os princípios do interesse público, vinculada à sua finalidade, e sua indisponibilidade por parte da autoridade administrativa. No caso específico da Transação Tributária, que será estudada nos próximos capítulos, desde já se assume que existem conflitos tributários que demandam suporte e eficiência da Administração Pública, os quais necessariamente demandam uma solução que melhor satisfaça aos anseios da coletividade⁶² - através do processo de melhor sopesamento entre os princípios estudados: da isonomia, da capacidade contributiva em face do interesse público e sua indisponibilidade. Todos dotados de natureza de poder-dever de boa administração.

⁶² FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 125.

CAPÍTULO II: **A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA LEI Nº 13.988/2020**

2.1. BREVE HISTÓRICO LEGISLATIVO E AS LACUNAS TRIBUTÁRIAS

Originário da Medida Provisória nº 899 de 16 de outubro de 2019, o projeto de Transação Tributária foi submetido à apreciação da Presidência da República por uma ação conjunta do então existente Ministério da Economia⁶³, representado pelo ex-Ministro Paulo Guedes, com a Advocacia-Geral da União, à época sob representação do Ministro André Mendonça. A referida Medida Provisória, denominada "MP do Contribuinte Legal" foi convertida na Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020⁶⁴, no contexto de crise econômica, acentuado pela pandemia da COVID-19 - estado de calamidade decretado pela Organização Mundial da Saúde em 11 de março de 2020.

A Exposição de Motivos⁶⁵ é clara ao evidenciar *prima facie* que se trata de projeto determinado a preencher lacunas legislativas existentes desde a data de criação do Código Tributário Nacional ("CTN"), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966⁶⁶, cujo inciso III do artigo 156 prevê a transação como instituto de extinção do crédito tributário, assim como o pagamento, a compensação, a remissão, a prescrição, a decadência, dentre outras alternativas previstas naquele rol. Nessa mesma lacuna, reside ainda o conteúdo do artigo 171 do CTN⁶⁷, que inaugura a natureza conciliatória da via da transação através de concessões mútuas⁶⁸ ao prever que "*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*".

Assim expõe o documento:

⁶³ Com a alteração de governo em 1º.1.2023, o Ministério da Economia teve proposta de desmembramento em três, nos termos da Medida Provisória nº 1.154/2023: Fazenda; Planejamento e Orçamento e; Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. Para o presente trabalho, é relevante a atuação do Ministério da Fazenda.

⁶⁴ BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm

⁶⁵ GUEDES, Paulo Roberto Nunes; MENDONÇA, André Luiz de Almeida. **Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 899/2019.** Brasília. Presidência da República, 6 de setembro de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20192022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf.

⁶⁶ BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm

⁶⁷ *Ibidem.*

⁶⁸ Trata-se de conteúdo previsto também na legislação processual, cujo Código de Processo Civil de 2015 prevê o instrumento da transação em seus artigos 90, 487, 525, 535 e 784. In: BRASIL, **Código de Processo Civil. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm

As alterações propostas visam suprir a ausência de regulamentação, no âmbito federal, do disposto no art. 171 do Código Tributário Nacional e de disposições que viabilizem a autocomposição em causas de natureza fiscal, contexto esse que tem, respectivamente, impedido maior efetividade da recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa da União, por um lado, e resultado em excessiva litigiosidade relacionada a controvérsias tributárias, noutra senda, com consequente aumento de custos, perda de eficiência e prejuízos à Administração Tributária Federal.⁶⁹

Ratifica esse histórico o professor Gurgel de Faria na obra "*Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*", que inclusive reflete a contribuição da autocomposição de litígios instaurada pelo CPC de 2015 no âmbito do processo civil sobre a seara tributária:

Pois bem. Foram treze anos para que o CTN se tornasse realidade. Há, porém, um instituto nele previsto que passou ainda mais tempo para ser disciplinado. Durante mais de meio século, uma importante forma de extinção do crédito tributário, prevista nos artigos 156, III, e 171, ficou sem qualquer regulamentação no âmbito federal. Refiro-me à TRANSAÇÃO. Certamente o estímulo às formas de autocomposição dos litígios, visualizado no Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015) através de vários de seus dispositivos (a exemplo dos artigos 139, V; 154, VI; 165; 190; 221, parágrafo único; 334, §§ 4o e 5o; entre outros), contribuiu para que a possibilidade de um acordo na seara tributária virasse realidade.⁷⁰

A respeito especificamente da lacuna preexistente da legislação tributária vigente desde 1967⁷¹, cumpre brevemente ressaltar os ensinamentos de Pontes de Miranda que, em seus comentários às prévias Constituições do Brasil, construiu o conceito de "*regras não-bastante em si*" - ou seja, despidas de natureza "autoexecutável", como é o caso dos dispositivos previamente citados, pendentes de normas que tornassem a transação "bastante em si":

Quando uma regra se basta, por si mesma, para sua incidência, diz-se bastante em si, self-executing, self-acting, self-enforcing. Quando, porém, precisam as regras jurídicas de regulamentação, porque, sem a criação de novas regras jurídicas, que as completem ou suplementem, não poderiam incidir e, pois, ser aplicadas, dizem-se não bastantes em si.⁷²

⁶⁹ GUEDES, Paulo Roberto Nunes; MENDONÇA, André Luiz de Almeida. **Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 899/2019**. Brasília. Presidência da República, 6 de setembro de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20192022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. p. 1.

⁷⁰ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Prefácio**. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier et al. (coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2021.

⁷¹ Nos termos do artigo 218: "Esta Lei entrará em vigor, em todo o território nacional, no dia 1º de janeiro de 1967, revogadas as disposições em contrário, especialmente a Lei n. 854, de 10 de outubro de 1949.". In: BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm

⁷² MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. p. 126.

Então, a primeira conclusão relevante que se extrai é: o projeto de regulamentação legal da transação não é uma demanda recente, mas sim uma pendência de décadas do ordenamento jurídico brasileiro, enquanto forma conciliadora e alternativa de extinção do crédito tributário e, conseqüentemente, do débito objeto de litígio. A partir desse breve histórico que moldou e concebeu as disposições da Lei nº 13.988/2020, passa-se a expor o que é a Transação Tributária e como funciona esse instituto.

2.2. O QUE É A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A primeira questão a ser abordada sobre o conceito da Transação Tributária é que se trata de uma política pública tributária voltada à resolução em via dupla. Significa dizer que, em busca do objetivo mútuo de extinguir o dissídio tributário, revelam-se dois protagonistas: o personagem do ente público arrecadador disposto a cobrar o tributo de forma menos onerosa; e o contribuinte com interesse em promover sua regularização fiscal perante o Estado. É de extrema relevância a presença dessas características nos envolvidos, a fim de que se origine a relação de deveres/obrigações para ambos os lados.

Como consequência, não há polo perdedor ou vencedor - o que deve ser atributo inerente a métodos de resolução de conflitos. Ambos se beneficiam a partir de concessões que promovem efeitos positivos aos dois lados abrangidos pela transação. Portanto, não se trata de uma conflituosa relação Fisco *versus* Contribuinte, a qual o estudo do direito tributário está habituado a retratar. Essa é a segunda questão essencial para o desenvolvimento do conceito sob análise.

Isso exposto, o artigo 1º da Lei nº 13.988/2020 introduz o regramento legal da transação estabelecendo os requisitos e condições para que o credor público e o devedor contribuinte realizem operação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária⁷³.

Frisa-se desde já que o ente público arrecadador pode ser representado pela União, Estado, Distrito Federal ou Município. Para os fins do presente trabalho, o personagem em foco é a União, para tratar da Transação Tributária criada pela Lei nº 13.988/2020 de natureza

⁷³ A natureza do crédito, neste caso, se amplia para que sejam abrangidos valores decorrentes, por exemplo, de litígios aduaneiros (não tributário).

federal e, portanto, voltada para tributos dentro desse escopo de competência⁷⁴. Assim expõe o professor Luís Claudio Cantanhede:

Adverte-se, de proêmio, pela natureza federal da Lei 13.988/2020, tomada no sentido em que se contrapõe à noção de lei nacional, que ela se aplica, exclusivamente, à dívida ativa da União, não abrangendo a dos Estados, Distrito Federal e Municípios, que, se pretenderem regulamentar a transação como instituto voltado a viabilizar a extinção de créditos de natureza tributária em fase litigiosa, devem editar legislações locais neste sentido.⁷⁵

Ao tratar especificamente da expressão "*créditos da Fazenda Pública*", importa ressaltar que, nos termos do §4º do artigo 1º da Lei nº 13.988/2020, estão englobados (i) créditos tributários sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; (ii) inscrições em dívida ativa e tributos da União cuja cobrança e representação sejam incumbência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN"), assim como (iii) outros valores vinculados à dívida ativa de autarquias e fundações públicas federais sob competência da PGFN⁷⁶. A partir disso, surgem as modalidades da transação, diretamente vinculadas à negociação entre as partes e o alcance do equilíbrio de termos benéficos para ambos. A variedade de modalidades permite a ocorrência de dois fenômenos importantes que compõem a Transação Tributária.

O primeiro é a abertura de um canal de diálogo eficiente entre credor e devedor. Não basta que seja uma "ouvidoria" ou um simples meio de reclamações e sugestões pois, na transação, ambos os polos são detentores de poder de negociação e autonomia, com o ensejo de extinguir a obrigação tributária constituída. Forma-se a materialização da "via dupla" previamente suscitada. Transmite essa concepção a autora Beatriz Biaggi Ferraz em sua tese: "*O intuito da transação é a facilitação do diálogo e aproximação entre fisco e contribuinte, para que estas partes, de maneira colaborativa, cheguem a um consenso visando sempre, ao final, o cumprimento de obrigações tributárias*"⁷⁷.

O segundo fenômeno é a possibilidade de consideração das particularidades de cada parte. O cerne da transação não se embasa na construção de um acordo uniforme de cláusulas

⁷⁴ Para um melhor estudo sobre a transação nas esferas estadual e municipal, cita-se: 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; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

⁷⁵ 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; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação Tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 146.

⁷⁶ BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm

⁷⁷ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 9

idênticas para todos os contribuintes do país, mas sim de um método de resolução que respeite a diversidade dos conflitos e obstáculos tributários, provenientes de inúmeros fatores como desigualdades regionais, perfis subjetivos e capacidade de pagamento das pessoas físicas e jurídicas, área de atuação e estímulo ao desenvolvimento econômico e, inclusive, impacto da pandemia da COVID-19. Assim sendo, é um método de autocomposição que "*promove uma gestão dialógica da coisa pública, fomenta a aproximação entre o poder público e os contribuintes, bem como a arrecadação fiscal no País (...)*"⁷⁸.

São arquitetadas pela Lei nº 13.988/2020, em suma, duas "macromodalidades": por formato de adesão e por proposta individual. A primeira ocorre através de editais divulgados pela autoridade fazendária. Nessa hipótese, os editais se diferenciam através das características dos créditos hábeis a serem transacionados, que configura uma estratégia para que a Fazenda Nacional, previamente à formalização do acordo, discrimine e aperfeiçoe quais categorias de dívidas tributárias são elegíveis à negociação, quanto representam no estoque quantitativo relevante no âmbito do contencioso (judicial ou administrativo) e quais serão os termos e benefícios de cada modalidade. A segunda são acordos individuais que podem ser iniciativa tanto da autoridade fazendária quanto do contribuinte, que objetivam maior personalização diante de um contexto específico para extinguir créditos tributários mediante cláusulas mais flexíveis.

Nos termos da legislação, com alterações promovidas pela Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022⁷⁹, a transação por adesão pode abranger os seguintes créditos tributários: (i) inscritos em dívida ativa, (ii) inseridos no contencioso administrativo fiscal, (iii) de relevante e disseminada controvérsia jurídica e (iv) inseridos no contencioso de pequeno valor. A transação por proposta individual, por sua vez, é mais ampla e abrange tanto créditos tributários inscritos em dívida ativa quanto aqueles inseridos no contencioso administrativo fiscal em geral.

As condições específicas de cada modalidade, assim como seus editais ou acordos já formalizados não serão exaustivamente analisados para os fins previstos neste trabalho. Assim, dessa breve exposição, cabe circunscrever as cláusulas gerais previstas na Lei nº 13.988/2020, que reverberam e regulam o conteúdo essencial da Transação Tributária.

⁷⁸ AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. **Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020**. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61 p. 61

⁷⁹ BRASIL. **Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/Lei/L14375.htm#art10

Como exposto anteriormente, a concessão mútua é uma característica importante para que o instrumento alcance seus objetivos. Assim, têm papel relevante as condições favoráveis de incentivo ao pagamento da dívida pelo contribuinte e suas contrapartidas hábeis a garantir o aceite pela Fazenda Pública. São benefícios elencados no artigo 11 da referida legislação:

Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade competente, nos termos do parágrafo único do art. 14 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e

III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

IV - a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL, até o limite de 70% (setenta por cento) do saldo remanescente após a incidência dos descontos, se houver; (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

V - o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 1º É permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II, III, IV e V do caput deste artigo para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa da União.⁸⁰

Como tal, a combinação desses elementos enumerados revela a estrutura do acordo, que pode incluir ampliação do prazo para pagamento de forma parcelada, concessão de descontos para créditos tributários específicos em troca do oferecimento de garantias ou de pagamento de entrada mínima como condição, dentre outras hipóteses expostas acima⁸¹. Na transação, o §6º deste dispositivo prevê que poderão ser aceitas quaisquer modalidades de garantias previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios e alienação de bens móveis ou imóveis ou de direitos, bem como créditos líquidos e certos reconhecidos por decisão transitada em julgado.

A utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas ("IRPJ") e da CSLL, assim como o uso de precatórios são alternativas mais modernas, incluídas na legislação no ano de 2022, quando a Procuradoria-Geral da Fazenda

⁸⁰ BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm

⁸¹ Esses elementos também são previstos pela regulamentação editada pela PGFN, atualmente pela Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022, com últimas alterações em dezembro de 2022. In: PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL. Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022. Publicação DOU em 01.08.2022, seção 1, página 79. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>

Nacional começou a receber propostas com essas alternativas de pagamento - regulamentadas após a Lei nº 14.375/2022, fruto da conversão da Medida Provisória nº 1.090, de 30 de novembro de 2021, que trata principalmente da renegociação de dívidas do Fundo de Financiamento Estudantil (“Fies”).

Uma vez proporcionadas essas diversas alternativas para cumprimento da obrigação tributária, é precípuo na Transação Tributária que haja limitações para negociação dos débitos e parâmetros que estabeleçam os sujeitos que gozarão de condições mais favoráveis em razão de sua maior dificuldade em adimplir com a Administração Pública Tributária.

Assim, passa-se a expor e analisar duas premissas máximas verificadas pela Fiscalização para firmar os acordos de transação e suas medidas. São elas: o perfil do contribuinte e a classificação de recuperabilidade dos créditos tributários.

2.3. PARÂMETROS PARA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: PERFIL DO CONTRIBUINTE E CLASSIFICAÇÃO DE RECUPERABILIDADE

Conforme já ressaltado neste trabalho, a transação como forma de autocomposição do crédito tributário não surge com o mero intuito de favorecer os interesses individuais das partes. A própria Exposição de Motivos retrata o objetivo do legislador em alinhar a Transação Tributária com a diretriz de justiça fiscal, voltada à coletividade que vivencia um urgente cenário de crise fiscal. Para tanto, busca-se o equilíbrio do viés da conveniência, da ótica do interesse da arrecadação e do interesse público, juntamente com o correto tratamento daqueles contribuintes que mais necessitam de auxílio:

(...) a transação é instrumento de solução ou resolução, por meio adequado, de litígios tributários, trazendo consigo, muito além do viés arrecadatário, extremamente importante em cenário de crise fiscal, mas de redução de custos e correto tratamento dos contribuintes, sejam aqueles que já não possuem capacidade de pagamento, sejam aqueles que foram autuados, não raro, pela complexidade da legislação que permitia interpretação razoável em sentido contrário àquele reputado como adequado pelo fisco. 7. Mediante concessões mútuas, credor e devedor, podem socorrer-se do instituto que pendia de regulamentação, obtendo solução adequada ao litígio tributário.⁸²

⁸² GUEDES, Paulo Roberto Nunes; MENDONÇA, André Luiz de Almeida. **Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 899/2019**. Brasília. Presidência da República, 6 de setembro de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20192022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. p. 2. Acesso em 12.01.2023.

É um instituto, como visto, que nasce da lacuna legislativa do Código Tributário Nacional, mas moderniza o conceito do acordo de condições "*que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário*", nos termos do artigo 171 do CTN⁸³. Isso porque, para além do texto da legislação federal, a transação objetiva conciliar a tutela do interesse público com a contemporânea realidade de crise fiscal e, para tanto, considera dois conceitos basilares: o primeiro de aferição da capacidade de pagamento do devedor e elaboração de um perfil do contribuinte; o segundo, de classificação dos créditos com base em sua recuperabilidade, isto é, expectativa de pagamento da dívida tributária pelo contribuinte e, conseqüentemente, de recebimento dos valores pelo ente fazendário.

Dada a relevância deste tópico para o presente trabalho, passa-se a analisar individualmente as questões mais importantes que envolvem esses dois conceitos.

A avaliação da capacidade contributiva na Transação Tributária representa atributo de grande significado nesse mecanismo de negociação. Considerar a individualidade dos contribuintes para fomentar o desenvolvimento de uma política pública tributária hábil a "tratar os desiguais na medida de sua desigualdade" foi a virada de chave para a concepção de um procedimento de negociação mais efetivo perante seus objetivos previamente citados.

Trata-se de uma inovação no sistema brasileiro importada do modelo norte-americano denominado "Offers in Compromise" ("OIC"), que serviu de base para o projeto inicial elaborado pelo Ministério da Economia:

O modelo ora proposto possui bastante similaridade com o instituto do "Offer in Compromise", praticado pelo Internal Revenue Service (IRS), dos Estados Unidos da América. Em suma, afasta-se do modelo que considera exclusivamente o interesse privado, sem qualquer análise casuística do perfil de cada devedor e, conseqüentemente, aproxima-se de diretriz alinhada à justiça fiscal (...)⁸⁴

Conceitua a Internal Revenue Service ("IRS"), órgão do governo federal norte-americano responsável pela arrecadação tributária, similar à Receita Federal do Brasil:

An offer in compromise (OIC) is an agreement between a taxpayer and the Internal Revenue Service that settles a taxpayer's tax liabilities for less than the full amount owed. Taxpayers who can fully pay the liabilities through an installment agreement or other means, generally won't qualify for an OIC in most cases.⁸⁵

⁸³ BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm

⁸⁴ GUEDES, Paulo Roberto Nunes; MENDONÇA, André Luiz de Almeida. **Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 899/2019.** Brasília. Presidência da República, 6 de setembro de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20192022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. p. 2.

⁸⁵ Tradução livre: Offer in Compromise (OIC) é um acordo entre o contribuinte e a Fiscalização para liquidar obrigações fiscais dos contribuintes por um valor menor que o total devido. Os contribuintes que podem pagar

Em suma, para que um OIC se perfectibilize perante o órgão de fiscalização e cobrança tributária norte-americano é necessário um conjunto de circunstâncias que enquadre o contribuinte em um "perfil elegível", e não basta mera capacidade de adimplir a longo prazo mediante o simples parcelamento da dívida⁸⁶. No Brasil, a aferição da capacidade de pagamento do contribuinte surge como nova referência na política fiscal. Afirmam os autores Murilo Avelino e Ravi Peixoto: "*Somente agora a tutela do interesse público, especificamente voltado à exação tributária, passa a considerar relevante a aferição da capacidade de pagamento do devedor. A capacidade contributiva passa a funcionar como elemento-chave*"⁸⁷.

Esse sistema permite a criação do perfil do contribuinte, a partir dos documentos apresentados à PGFN, que considera, por exemplo, as características da pessoa jurídica e a situação econômico-financeira documentalmente comprovada, inclusive para fins de identificação do impacto da pandemia. É um método que objetiva priorizar determinadas categorias através da concessão de maiores benefícios.

A Lei nº 13.988/2020, com a finalidade de garantir condições mais vantajosas a um escopo limitado da coletividade, admite a diferenciação de alguns contribuintes com base em suas características. É justamente a manifestação da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro como desdobramento principiológico da isonomia, conforme explorado no Capítulo I deste trabalho.

Dito isso, a referida lei elenca, em seu artigo 11, §3º, as pessoas naturais, microempresas ou empresas de pequeno porte para estabelecer maiores tetos de redução da dívida, assim como prazos de quitação mais amplos. Além disso, o §4º desse mesmo dispositivo amplia o rol de beneficiados por essas condições díspares para as: "*I - Santas*

integralmente as obrigações por meio de um acordo de parcelamento ou outros meios geralmente não se qualificam para OIC na maioria dos casos. In: ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal Revenue Service **Topic no. 204 Offers in Compromise**. Disponível em: <https://www.irs.gov/taxtopics/tc204>.

⁸⁶ Para maiores informações e análise comparativa entre os institutos da Transação Tributária e Offers in Compromise: 28º CONGRESSO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA E 19º DO DISTRITO FEDERAL, 2022. **Transação Tributária na pandemia da COVID-19: uma análise comparativa entre os sistemas brasileiro e norte-americano de regularização fiscal dos contribuintes**. TEIXEIRA, Amanda Rabêlo. BORGES, Antônio de Moura (orient.). Disponível em: <https://sgcic.com.br/article/62c6668a1b3d2d02e62fb77c>

⁸⁷ AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. **Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020**. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61 p. 64

*Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014; e II - instituições de ensino*⁸⁸.

Por fim, enquanto hipótese de diferenciação em razão das características das pessoas jurídicas, a Lei discrimina também, no §5º do artigo 11, aquelas empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência, para que tenham seus créditos enquadrados nas categorias de irrecuperáveis ou de difícil recuperação no momento de fixação das cláusulas da Transação Tributária.

É uma forma de incentivo à adimplência desses devedores, justamente em razão de seus regimes diferenciados e/ou sua fragilidade econômica, a fim de permitir a preservação das empresas, o exercício de sua função social, garantir o estímulo à atividade econômica, assim como promover a manutenção da fonte de renda e emprego dos trabalhadores envolvidos⁸⁹, ressalvadas hipóteses excepcionais. Assim ensina o professor Luís Claudio Cantanhede:

O escopo da lei é viabilizar e pavimentar, por intermédio de benefícios variáveis de acordo com a situação econômica e a capacidade de pagamento dos devedores eleitos para a transação, a solução do conflito decorrente da inadimplência instaurada por questões que fugiram ao controle do devedor inadimplente. E é justamente aqui que a isonomia assume grave importância no tema da transação individual por proposta do fisco, por exemplo, uma vez que a análise subjacente à proposta customizada se limitará à capacidade de pagamento e à situação econômica do transator individual privado selecionado, sendo evidente que, nestes casos, se analisará tais aspectos de modo individualizado, em relação apenas à pessoa com quem se dispõe a transacionar (...) ⁹⁰

Já a mensuração da situação econômica dos contribuintes ocorre a partir da verificação de diversas informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas à Administração Tributária Federal ou demais órgãos da Administração Pública, conforme exposto no artigo 20 da regulamentação específica realizada pela PGFN através da Portaria nº 6.757, de 29 de julho de 2022.

Dito isso, a Fazenda Nacional estabelece critérios com o objetivo de medir a capacidade de pagamento dos sujeitos envolvidos. Dentre eles, o artigo 21 da Portaria institui o método de cálculo pautado na estimativa, a partir da capacidade econômica demonstrada,

⁸⁸ BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/13988.htm

⁸⁹ Esses são alguns dos objetivos descritos no artigo 3º da Portaria PGFN nº 6.757/2022. In: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022.** Publicação DOU em 01.08.2022, seção 1, página 79. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>

⁹⁰ 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; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação Tributária na prática da Lei nº 13.988/2020.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. pp. 154-155.

das condições do sujeito passivo de pagar integralmente os débitos, sem descontos, no prazo de cinco anos - sem comprometer seu ativo, o funcionamento da empresa, manutenção de funcionários, entre outras questões relevantes. Esses diálogos e esclarecimentos ocorrem através de comunicações oficiais e canais eletrônicos que ensejam democratizar o acesso à transação e permitir os envios de documentos e exercício de resposta - inclusive com possibilidade de pedido de revisão quanto à capacidade de pagamento⁹¹.

No que tange especificamente à situação da pandemia da COVID-19, um dos primeiros editais lançados em 2020 pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional disciplinou a chamada "Transação Excepcional", através da Portaria PGFN nº 14.402, de 16 de junho de 2020⁹². Essa modalidade surgiu justamente com o principal objetivo de

(...) viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira dos devedores inscritos em dívida ativa da União, em função os efeitos do coronavírus (COVID-19) em sua capacidade de geração de resultados e na perspectiva de recebimento dos créditos inscritos⁹³;

Seus parâmetros de mensuração do impacto da pandemia da COVID-19 sobre a capacidade contributiva consistiam no exame comparado das receitas, dentre outros índices de "geração de resultados" para pessoa jurídica ou "comprometimento da renda" para pessoa física, do período de 2020, a partir do mês de março, com o mesmo período do ano anterior de 2019, nos termos da redação original:

Art. 3º Para os fins do disposto nesta Portaria, o grau de recuperabilidade dos créditos inscritos em dívida ativa da União será mensurado a partir da verificação da situação econômica e da capacidade de pagamento dos devedores inscritos.

(...)

§ 3º Considera-se impacto na capacidade de geração de resultados da pessoa jurídica a redução, em qualquer percentual, da soma da receita bruta mensal de 2020, com início no mês de março e fim no mês imediatamente anterior ao mês de adesão, em relação à soma da receita bruta mensal do mesmo período de 2019, apurada na forma do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 4º Considera-se impacto no comprometimento da renda das pessoas físicas a redução, em qualquer percentual, da soma do rendimento bruto mensal de 2020, com início no mês de março e fim no mês imediatamente anterior ao mês de adesão, em relação à soma do rendimento bruto mensal do mesmo período de 2019.

(...)

§ 6º Considera-se impacto na capacidade de geração de resultados das pessoas jurídicas de direito público, a redução, em qualquer percentual, da soma da receita corrente líquida mensal de 2020, com início no mês de março e fim no mês

⁹¹ Previsão no artigo 27 e seguintes da Portaria PGFN nº 6.757/2022. In: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022**. Publicação DOU em 01.08.2022, seção 1, página 79. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>

⁹² PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Portaria PGFN nº 14.402, de 16 de junho de 2020**. Publicação DOU em 17.06.2020, seção 1, página 46. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110357>

⁹³ Artigo 2º da Portaria PGFN nº 14.402/2020.

imediatamente anterior ao mês de adesão, em relação à soma da receita corrente líquida mensal do mesmo período de 2019.⁹⁴

Por último, ainda sobre a capacidade de pagamento e as características do sujeito, cabe frisar que a Lei nº 13.988/2020 propõe, em seu artigo 3º, alguns compromissos ao sujeito passivo, com o objetivo de filtrar e obstaculizar o uso inadequado da via da Transação Tributária. São os deveres assumidos pelos contribuintes no momento de transacionar com o fisco federal:

- I - não utilizar a transação de forma abusiva, com a finalidade de limitar, de falsear ou de prejudicar, de qualquer forma, a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica;
- II - não utilizar pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, os seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública federal;
- III - não alienar nem onerar bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigido em lei;
- IV - desistir das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos; e
- V - renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea *c* do inciso III do caput do art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).⁹⁵

A respeito disso, analisa o professor Luís Claudio Cantanhede:

Partindo-se, portanto, do pressuposto de que o contribuinte inadimplente, ou não tem condições de efetuar o pagamento, ou optou por não promovê-lo, a despeito de poder fazê-lo, o que pode decorrer de inúmeros motivos, inclusive do custo do dinheiro a que tem acesso no mercado, cabe asseverar que a legislação busca, acertadamente, impedir a utilização da transação e o acesso aos seus benefícios por estes últimos.

É neste sentido que a Lei Federal 13.988/2020 condiciona a transação à assunção, por parte do devedor, dos compromissos de: (i) não utilizar a transação de forma abusiva, com a finalidade de limitar, de falsear ou de prejudicar, de qualquer forma, a livre concorrência ou a livre-iniciativa econômica; (ii) não utilizar pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, os seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública federal; e (iii) não alienar nem onerar bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigido em lei, sancionando o descumprimento desses compromissos com a anulação da transação, como se denota do disposto nos seus artigos 3º e 4º.

Conclui-se, portanto, que a transação na dívida ativa, em qualquer de suas modalidades, quer viabilizar o pagamento de créditos tributários devidos por contribuintes que não têm condições de adimplir suas dívidas, tanto que a situação econômica definirá a capacidade de pagamento e determinará a graduação dos

⁹⁴ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Portaria PGFN nº 14.402, de 16 de junho de 2020.** Publicação DOU em 17.06.2020, seção 1, página 46. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110357>

⁹⁵ BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm

descontos e dos prazos para pagamento a serem concedidos, nos termos do já transcrito artigo 20 da Portaria PGFN 9.917/2020.⁹⁶

Ante o exposto, passa-se a se analisar o segundo parâmetro para transação, vinculado ao grau de recuperabilidade dos créditos tributários em favor da Fazenda Nacional.

É um parâmetro que, assim como o perfil do contribuinte em razão de sua capacidade de pagamento, também se relaciona diretamente aos benefícios hábeis a serem concedidos na Transação Tributária. Aliás, o próprio inciso I do artigo 11 da Lei nº 13.988/2020 condiciona a irrecuperabilidade (ou difícil recuperação) à concessão de descontos nas multas, juros e encargos legais:

Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade competente, nos termos do parágrafo único do art. 14 desta Lei;⁹⁷

A partir disso, cumpre esclarecer quais são as características inerentes ao grau de recuperabilidade das dívidas tributárias e seus critérios de aferição. Em primeiro lugar, é competência do Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar essa matéria. Trata-se de previsão expressa no parágrafo único do artigo 14 da supramencionada lei⁹⁸.

Anteriormente, a regulamentação deste tema advinha dos próprios editais da transação, como é o exemplo da Transação Excepcional relacionada à COVID-19 previamente explorada. É um movimento de normatização que ainda se encontra em processo de sedimentação e que, desde 2022, se manifesta através da Portaria PGFN nº 6.757/2022⁹⁹, com alterações recentes em dezembro daquele ano. Esse é o atual “ato próprio” a que se refere o parágrafo único do artigo 14 da Lei nº 13.988/2020.

Em seus primeiros artigos, o ato normativo introduz os objetivos da transação e os princípios aplicáveis, que serão melhor explorados no próximo capítulo. A partir disso, para o

⁹⁶ 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; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação Tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. pp. 153-154.

⁹⁷ BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm

⁹⁸ Art. 14. Parágrafo único. Caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar, por ato próprio, 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 sua temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança.

⁹⁹ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022**. Publicação DOU em 01.08.2022, seção 1, página 79. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>

fim que interessa este trabalho - que não é exaurir o conteúdo normativo e particularidades dos acordos - a Portaria dispõe em seu Capítulo II para dispor “*dos parâmetros para aceitação da transação individual ou por adesão e da mensuração do grau de recuperabilidade das dívidas sujeitas à transação*”.

Para tanto, o artigo 19 deste ato normativo enumera oito parâmetros que podem ser observados isolada ou cumulativamente para a celebração de um acordo. São eles: (i) o tempo em cobrança; (ii) a suficiência e liquidez das garantias associadas aos débitos; (iii) a existência de parcelamentos, ativos ou rescindidos; (iv) a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais; (v) o custo da cobrança administrativa e judicial; (vi) o histórico de parcelamentos dos débitos; (vii) o tempo de suspensão de exigibilidade por decisão judicial; e (viii) a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo.

É de se notar, desde já, que nem todos os critérios são objetivos. A situação econômica e capacidade de pagamento, conforme já exposto neste trabalho, dependem de questões subjetivas - mesmo que a Fazenda Nacional elenque critérios objetivos para sua aferição, como o cálculo de cinco anos já descrito. Assim também se manifesta a perspectiva de êxito nas esferas judicial e administrativa, que depende, por exemplo, de *status* jurisprudencial das teses e características casuísticas de cada processo. Além disso, o custo de cobrança também é impactado por diversos fatores internos à organização da Fazenda Nacional. Enfim, são critérios não universalizáveis.

A despeito disso, trata-se de norma que já propõe um bom cenário inicial sobre o que seria o débito irrecuperável de um contribuinte, a fim de posicionar todos os envolvidos. Nesse contexto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional enumera, no artigo 24 da Portaria, quatro ordens de recuperabilidade. São elas:

Tabela 1: Ordens de grau de recuperabilidade de créditos tributários

ORDENS DE RECUPERABILIDADE	
CRÉDITOS TIPO A	CRÉDITOS COM ALTA PERSPECTIVA DE RECUPERAÇÃO
CRÉDITOS TIPO B	CRÉDITOS COM MÉDIA PERSPECTIVA DE RECUPERAÇÃO
CRÉDITOS TIPO C	CRÉDITOS CONSIDERADOS DE DIFÍCIL RECUPERAÇÃO
CRÉDITOS TIPO D	CRÉDITOS CONSIDERADOS IRRECUPERÁVEIS

Fonte: Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022¹⁰⁰

Em suma, são quatro faixas que compõem o *ranking* de recuperabilidade dos créditos tributários¹⁰¹, sendo que apenas os dois últimos tipos de créditos são aptos a atrair reduções e melhores condições de pagamento. Apesar disso, os dois primeiros não são faixas excluídas da transação e podem ser incluídas na negociação.

A concessão de descontos é fator inversamente proporcional ao grau de recuperabilidade dos créditos, vez que quanto maior a expectativa de pagamento do tributo pelo contribuinte (“tipo A”), menor a flexibilização de critérios como o valor a ser pago, o prazo do acordo, a utilização de garantias menos onerosas, dentre outras prerrogativas. O contrário também é verídico. Logo, quanto menor o grau de recuperabilidade (“tipo D”), conseqüentemente, mais irrecuperável o crédito tributário e maiores são os benefícios concedidos àquele contribuinte que não tem condições de regularizar suas dívidas perante a Fazenda Nacional e guarda um histórico de inadimplência.

Cabe esclarecer que especificamente quanto ao último escore da Tabela 1, foi necessário à PGFN elencar hipóteses objetivas que qualificam um crédito tributário como “irrecuperável”. Essas situações estão refletidas no artigo 25 da Portaria nº 6.757/2022, que a princípio transmite natureza taxativa, já que dependem de lapso temporal certo ou de cadastros nas bases do CNPJ e do CPF:

Art. 25. Para os fins do disposto nesta Portaria, são considerados irrecuperáveis os créditos:

I - inscritos em dívida ativa há mais de 15 (quinze) anos e sem anotação atual de garantia ou suspensão de exigibilidade;

¹⁰⁰ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022**. Publicação DOU em 01.08.2022, seção 1, página 79. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>.

¹⁰¹ Essa classificação para créditos inscritos em dívida ativa, baseada em um “índice geral de recuperabilidade” já estava prevista pela Portaria MF nº 293/2017, que disciplinava o “sistema de rating bidimensional”.

II - com exigibilidade suspensa por decisão judicial, nos termos do art. 151, IV ou V, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, há mais de 10 (dez) anos;

III - de titularidade de devedores:

- a) falidos;
- b) em recuperação judicial ou extrajudicial;
- c) em liquidação judicial; ou
- d) em intervenção ou liquidação extrajudicial.

IV - de titularidade de devedores pessoa jurídica cuja situação cadastral no CNPJ seja:

- a) baixado por inaptidão;
- b) baixado por inexistência de fato;
- c) baixado por omissão contumaz;
- d) baixado por encerramento da falência;
- e) baixado pelo encerramento da liquidação judicial;
- f) baixado pelo encerramento da liquidação;
- g) inapto por localização desconhecida;
- h) inapto por inexistência de fato;
- i) inapto omissivo e não localização;
- j) inapto por omissão contumaz;
- k) inapto por omissão de declarações; ou
- l) suspenso por inexistência de fato;

V - de titularidade de devedores pessoa física com indicativo de óbito; ou

VI - os respectivos processos de execução fiscal estiverem arquivados com fundamento no art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, há mais de 3 (três) anos.

Parágrafo único. As situações descritas nos incisos III, IV e V do caput deste artigo devem constar, respectivamente, nas bases do CNPJ e do CPF perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia até a data da proposta de transação, cabendo ao devedor as medidas necessárias à efetivação dos registros.¹⁰²

Significa dizer que os contribuintes enquadrados nas hipóteses acima automaticamente adquirem a classificação de irrecuperabilidade e podem usufruir de benefícios na mesa de negociação. Afinal, essas categorias representam o grande "alvo" da Fazenda Pública para a celebração de Transações Tributárias: contribuintes em notada dificuldade econômica e objetos de litigiosidade prolongada, que se tornam ativos contingentes para a PGFN¹⁰³ e demandam espaço e tempo da atuação da Procuradoria e do Poder Judiciário há mais de

¹⁰² PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022.** Publicação DOU em 01.08.2022, seção 1, página 79. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>.

¹⁰³ Nesse sentido, o Procurador da Fazenda Nacional com atuação na Coordenação-Geral de Recuperação de Créditos ensina: "Enquanto a recuperação dos créditos do tipo "A" é de 16,18% e a "B" é de 5,08%, os classificados como "C" e "D" são de 1,60% e 0,36% respectivamente (PGFN, c2020). Por esta razão, o art. 13 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 293/2017 (atual Ministério da Economia), determina que os créditos classificados nos ratings "C" e "D" não serão reconhecidos no Balanço Geral da União, sendo evidenciados como ativos contingentes e deverão permanecer em conta de controle até sua extinção ou reclassificação. Esse procedimento tem previsão e amparo normativo nos itens 39 e 40 da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TSP nO 03, publicada em 21 de outubro de 2016, e na International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) 19, da International Federation of Accountant (CFC, 2016)." EXCALIBUR, Yuri. **Transação tributária, indisponibilidade do interesse público e a Lei de Responsabilidade Fiscal: análise dos conceitos jurídicos à luz da eficiência na gestão tributária.** In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier et al. (coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário.** 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2021. pp. 475-476.

década. As demais modalidades dependem de análise criteriosa das características do contribuinte e do contexto fático-probatório a ser apresentado à autoridade fiscal para fixação de um acordo.

Ante o exposto, resta claro que a Transação Tributária apenas existe enquanto modelo revolucionário de resolução alternativa de conflitos tributários no Brasil em razão de sua adaptabilidade à realidade do contribuinte, auferida pelos critérios apresentados que compõem um perfil ao contribuinte disposto a transacionar e um ranqueamento dos débitos a partir da expectativa de recuperabilidade daquelas dívidas tributárias ao orçamento do Erário.

2.4. INOVAÇÃO NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: MUDANÇA DE PARADIGMA NAS POLÍTICAS DE PARCELAMENTO

Delineadas suas características, cumpre elucidar o porquê de a Transação Tributária, descrita na Lei nº 13.988/2020, ser considerada uma mudança de paradigma - ainda que as políticas de parcelamento não sejam novidade no Brasil e tampouco a sua previsão legal, prévia inclusive à própria Constituição Federal em vigência.

Desde já se revela que não é escopo do presente trabalho realizar uma análise profunda sobre as políticas brasileiras anteriores e tampouco impor crítica histórica - haja vista que, para tanto, há necessidade de lentes que observem as relevantes mudanças sociais no decorrer do tempo. Assim, para os fins que pretende este trabalho, passa-se a analisar por que tal instrumento pode ser considerado novo, ainda que transpareça inicialmente uma concepção passada do legislador.

Ensina Thomas Kuhn que, a partir do momento que determinado evento passa a resultar em crise de eficácia e de funcionalidade perante a coletividade, torna-se necessário percorrer uma quebra de paradigma. Segundo o físico e filósofo, esse processo não exclui necessariamente o método anterior (mesmo que deficiente), mas concebe uma nova fase na compreensão do antigo e cria um novo a partir desses complementos¹⁰⁴. Explica-se.

O Brasil é um país marcado por políticas fiscais transitórias, responsáveis por moldar a cultura do parcelamento na sociedade. Em intervalos esporádicos são lançados parcelamentos especiais e concessão de grandes descontos para quitar as dívidas tributárias,

¹⁰⁴ KUHN, Thomas S. **A Estrutura das Revoluções Científicas**. 5a ed. São Paulo: Editora Perspectiva S.A., 1998, pp. 125-140.

exemplificadamente ocorreu com o REFIS em 2000 (Lei nº 9.964/2000), o PAES em 2003 (Lei nº 10.864/2003), o PAEX em 2006 (MP nº 303/2006), o REFIS da Crise em 2009 (Lei nº 11.941/2009), dentre outros. O "Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais" realizado pelo Ministério da Fazenda¹⁰⁵ revelou que entre 2000 e 2018, foram criados quase 40 programas de parcelamentos especiais, os quais contavam com expressivas reduções nos valores de multas, juros e encargos legais (por vezes, 100% de redução). Concluiu o referido Estudo:

A instituição de modalidades especiais de parcelamento de débitos, com reduções generosas de multas, juros, e também encargos legais cobrados quando da inscrição em Dívida Ativa da União vem influenciando de forma negativa o comportamento do contribuinte no cumprimento voluntário da sua obrigação, evidenciando assim uma cultura de inadimplência.¹⁰⁶

Esses incentivos periódicos são responsáveis por desencadear nos contribuintes comportamentos e, para o lado mais prejudicial, conceber verdadeiros mau pagadores. Isso porque, às custas de uma grande onda momentânea de arrecadação, o uso reiterado dessas políticas desincentiva a adimplência tempestiva dos tributos, sobrecarrega o contribuinte em dia com seus impostos no ambiente concorrencial que se encontra e ainda desonera o denominado "devedor contumaz", que se utiliza da fraude e da sonegação enquanto estratégia negocial.

Referido cenário é agravado perante a excessiva litigiosidade que também caracteriza o ambiente fiscal brasileiro. Dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) divulgados em 2022, referentes ao ano-base de 2021, apresentam que o tempo médio de tramitação do processo de execução fiscal no Poder Judiciário da Justiça Federal é de 9 anos e 11 meses, sendo que apenas no Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF-3) - que acumula o maior quantitativo em estoque no âmbito federal - o tempo médio de tramitação é de 13 anos¹⁰⁷, conforme expõe o gráfico abaixo. Além disso, este mesmo estudo demonstra que a classe de execuções fiscais é um verdadeiro "gargalo", com taxa de congestionamento de 90%. Ou seja, a cada 100 processos de execução fiscal em trâmite em 2021, apenas 10 foram baixados.¹⁰⁸

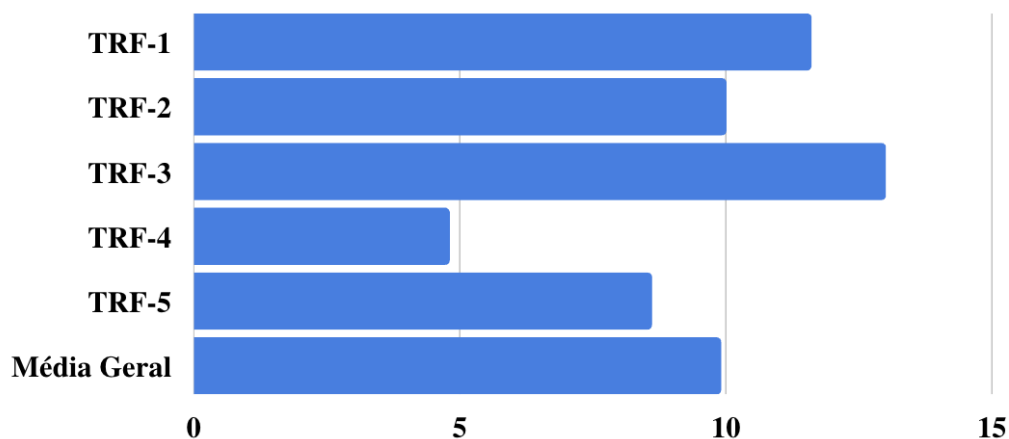
¹⁰⁵ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais**. Brasília: RFB. Atualizado em 29 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/2017/1229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em 12.01.2023.

¹⁰⁶ *Ibidem*.

¹⁰⁷ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2022**. Brasília: CNJ, 2021. pp. 175-177.

¹⁰⁸ *Ibidem*. p. 171.

Gráfico 1: Tempo de tramitação do processo baixado na execução fiscal, por tribunal



Fonte: Conselho Nacional de Justiça, 2022¹⁰⁹

Percebe-se então que o Poder Judiciário se tornou a alternativa primária da sociedade na busca de resolução de conflitos que, todavia, acumula milhares de lides pendentes de resolução e com trâmite lento e ineficaz. Assim evidencia a Procuradora da Fazenda Nacional Geila Diniz ao analisar as interações da Transação Tributária com o sistema de precedentes:

Sabe-se que o Poder Judiciário assumiu o papel central, quase que exclusivo, da resolução dos conflitos de interesses. No entanto, ao longo dos anos, os milhares de litígios, crescentes e diversificados, que aportam no Poder Judiciário, acabaram por retirar-lhe a capacidade de ofertar aos jurisdicionados uma resposta efetiva e tempestiva. Esse panorama crítico mostrou-se com maior ênfase no Brasil, onde a cultura adversarial, demandista, fez eclodir índices elevados de litigiosidade, mesmo diante da demora da resposta judicial e do alto custo do litígio.¹¹⁰

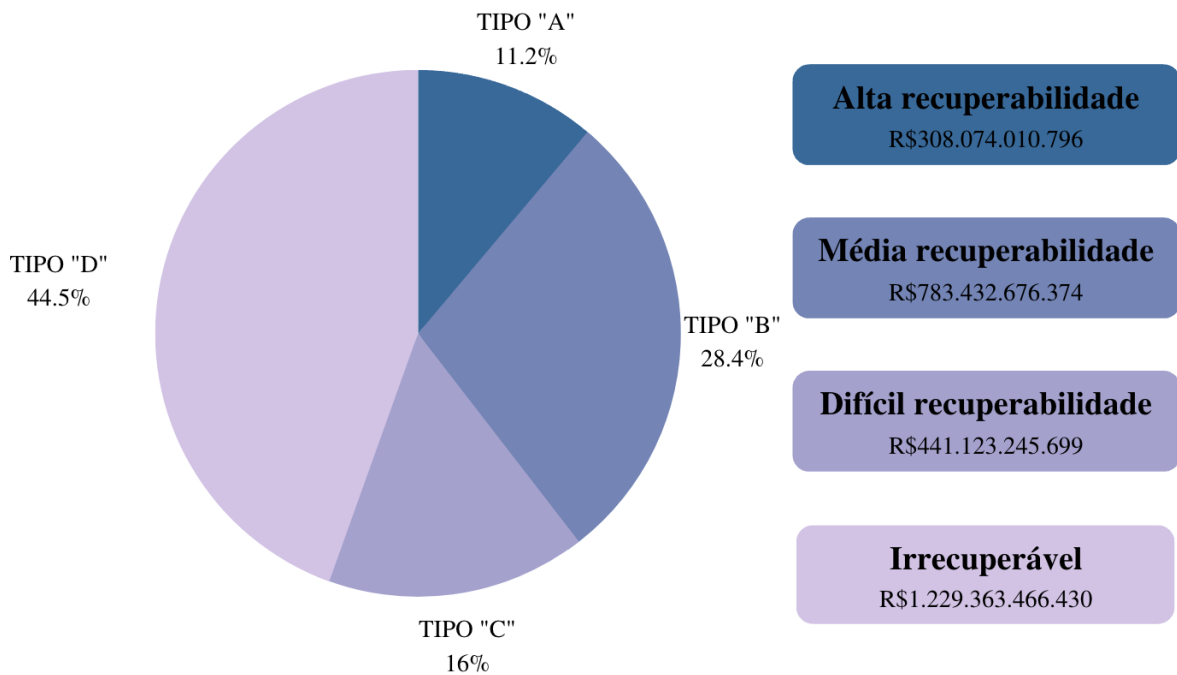
Expostos tais dados, adiciona-se o fato de que o estoque da Dívida Ativa da União (DAU), em janeiro de 2023, supera os R\$ 2,7 trilhões concernentes a valores inscritos¹¹¹, fato que demonstra um déficit prejudicial tanto para o orçamento público quanto para o contribuinte, que será potencial sujeito-alvo de cobrança. Indo além, os Dados Abertos da PGFN revelam ainda que 44,51% desse valor é classificado com o *Rating* de Crédito "tipo D", aqueles considerados irrecuperáveis:

¹⁰⁹ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2022**. Brasília: CNJ, 2021. pp. 177.

¹¹⁰ DINIZ, Geila Lúcia Barreto Barbosa. **A transação na Lei nº 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações com o sistema de precedentes do CPC/2015**. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier et al. (coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2021. p. 197

¹¹¹ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Dados Abertos da PGFN, "Grandes Números"**. Estoque Geral da Dívida ativa R\$2.761.993.399.299,41, última atualização de janeiro/2023.

Gráfico 2: Estoque da Dívida Ativa da União por Rating



Fonte: Dados Abertos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2023¹¹²

Trata-se justamente do objeto principal da Transação Tributária, conforme já exposto.

Nesse contexto, verifica-se que há um conjunto de fatores que constroem o cenário propício para o surgimento de mudança no atual ecossistema fiscal: a herança de uma cultura de políticas de parcelamento adversa; um cenário de extrema morosidade no judiciário, após frustradas tentativas de resolução do litígio pela via administrativa e; uma dívida ativa trilionária e "irrecuperável" sob incumbência da PGFN. Alcança conjuntamente essa conclusão o Procurador da Fazenda Nacional com atuação na Coordenação-Geral de Recuperação de Créditos, Yuri Excalibur:

Vê-se, portanto, que o baixo índice de recuperação dos créditos "C" e "D", somado ao alto nível de congestionamento das execuções fiscais, reclama um modelo de gestão administrativo-tributária mais eficiente, com menos custos e mais resultados, e, sempre que possível, com maior aproximação entre a administração tributária e os contribuintes.¹¹³

¹¹² PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Dados Abertos da PGFN, "Grandes Números"**. Estoque Geral da Dívida ativa R\$2.761.993.399.299,41, última atualização de janeiro/2023.

¹¹³ EXCALIBUR, Yuri. **Transação tributária, indisponibilidade do interesse público e a Lei de Responsabilidade Fiscal: análise dos conceitos jurídicos à luz da eficiência na gestão tributária**. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier et al. (coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2021. p. 476.

Em face da realidade socioeconômica brasileira descrita que a Transação Tributária exsurge então como uma resposta às necessidades urgentes da sociedade, as quais não mais seriam habilmente remediadas pela política fiscal de parcelamento preexistente.

Conforme trazido pela própria Exposição de Motivos da Medida Provisória que originou a Lei nº 13.988/2020, a Transação Tributária nasce com o intuito de romper com a política de parcelamentos periódicos no Brasil, fruto de intervenções do Poder Legislativo. O referido documento revela o ensejo de que a transação "*esvaziará a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma (mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida)*"¹¹⁴, enquanto materialização da reputada "justiça fiscal".

Dito isso, é necessário realizar a primeira distinção: Transação Tributária não é renúncia fiscal, remissão ou perdão de dívidas.

Nos termos do artigo 3º da Lei Complementar nº 174, de 5 de agosto de 2020: "*A transação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública não caracteriza renúncia de receita para fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*"¹¹⁵. Isso porque, conforme analisado no início deste Capítulo, a Transação Tributária conta com dois personagens que necessariamente devem atuar ativamente para que se alcance um equilíbrio de cláusulas, nas quais não resulta na vitória de um dos lados, mas no ato de "ceder" exercido por ambos. Assim ensina o professor Oswaldo Othon Filho:

E, de fato, a transação tributária não se confunde com simples anistia ou remissão parcial nem com o parcelamento nem com a consulta fiscal pelo fato de estarem presentes, na transação, concessões mútuas com o propósito de extinguir litígios e os correspondentes créditos tributários.¹¹⁶

Nesse sentido, prossegue o autor acima na exposição de que o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal se debruçou sobre a questão na ocasião do julgamento da Ação

¹¹⁴ GUEDES, Paulo Roberto Nunes; MENDONÇA, André Luiz de Almeida. **Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 899/2019**. Brasília. Presidência da República, 6 de setembro de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20192022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. p. 1.

¹¹⁵ BRASIL. **Lei Complementar nº 174, de 5 de agosto de 2020**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp174.htm

¹¹⁶ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A transação tributária de acordo com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT n. 117, 2022. p. 33

Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) nº 2.405/RS para afirmar que a Transação Tributária, enquanto causa extintiva do crédito tributário, não se confunde com renúncia fiscal:

É verdade que o Pleno do Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de esclarecer que casos de extinção do crédito tributário por meio de moratória ou de transação tributária não significariam hipóteses de renúncia de receitas tributárias, configurando a implausibilidade da alegação de ofensa dos artigos 150, §6º e 155, §2º, XII, g, da CF, por não se tratarem de favores fiscais (STF-Pleno, ADI MC e ADI 2.405/RS)¹¹⁷

Aliás, tampouco ocorre essa identidade perante as hipóteses de benefício fiscal. Assim discorreu o Ministro Alexandre de Moraes, relator da ADI nº 2.405/RS, em seu voto na ocasião:

Patente, entretanto, que a transação, meio de extinção do débito tributário, não se confunde com benefício fiscal, não estando sujeita, por isso, ao dispositivo constitucional invocado nem a autorização em Convênio. A transação, por outro lado, implica, sempre, a redução da exigência fiscal ou de seus acessórios, tendo, no caso, por contrapartida, a realização imediata do débito tributário, resultado nem sempre alcançado na via judicial.”¹¹⁸

Nesse sentido, lecionam os Professores Leonardo Varella Giannetti e Andréa Mascitto que a concessão mútua intrinsecamente vinculada à transação é atributo hábil a alcançar a segunda distinção: Transação Tributária não é benefício fiscal.

A transação tributária é acordo que pressupõe concessões mútuas que resultem na terminação do litígio e extinção do crédito tributário. Nesse contexto, não se equipara a um benefício fiscal justamente por haver concessões de lado a lado e, especialmente da forma em que prevista na Lei 13.998/20, por focar na recuperação de dívidas classificadas como de baixa expectativa de recuperabilidade.¹¹⁹

Dito isso, a terceira distinção é: Transação Tributária não é parcelamento ou refinanciamento.

De antemão, há uma diferenciação legal entre tais institutos. Nos termos do Código Tributário Nacional, o parcelamento é uma causa de suspensão de exigibilidade (artigo 151,

¹¹⁷ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A transação tributária de acordo com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT n. 117, 2022. p. 31-32

¹¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405**. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. DJ 20.09.2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1902123>

¹¹⁹ GIANNETTI, Leonardo Varella; MASCITTO, Andréa. Transação tributária, delegação legislativa e controle dos critérios. São Paulo: Jota, "Pauta Fiscal", periódico de 1º de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/transacao-tributaria-delegacao-legislativa-e-controle-dos-criterios-01072021>. Acesso em 12.01.2023.

inciso VI), enquanto a transação é uma hipótese de extinção do crédito tributário (artigo 156, inciso III)¹²⁰.

Materialmente, a principal diferença entre esses institutos é que, embora pretendam superar dificuldades econômico-financeiras dos contribuintes, o parcelamento é "*objetivo, linear, homogêneo e desligado dos aspectos individualizados de cada contribuinte ou crédito parcelado*"¹²¹. Promove-se tratamento genérico aos contribuintes, nos termos do REFIS ou outros denominados Programa de Recuperação Fiscal, que conduz ao refinanciamento de dívidas, apto a incluir todo e qualquer sujeito passivo, independente de sua capacidade contributiva ou da recuperabilidade dos créditos tributários. Parcelamentos promovem cláusulas iguais para situações distintas. A Transação Tributária, por sua vez, considera critérios individuais, a fim de moldar o perfil do contribuinte e do crédito, como já exposto no tópico anterior.

A personalização desses critérios justifica e proporciona condições diferenciadas para o adimplemento, no limite da situação econômica e da capacidade de pagamento, a fim de garantir limítrofes ao devedor. Assim expõe os autores sobre o "*Novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020*":

Perceba-se aqui um ponto interessante: o parcelamento é, ele mesmo, negociação a respeito de crédito tributário. Os tão conhecidos e genericamente denominados refis já ocorriam de forma regular em nossa ordem jurídica. Nada mais são senão uma possibilidade de negociação promovida no âmbito político com relação a créditos públicos devidos e não pagos. Por outro lado, a transação tributária, em face de seu caráter negocial, permite melhor análise e adequação à situação específica de cada contribuinte. Favorece a isonomia material e abre espaço para que o próprio contribuinte busque o fisco com o escopo de solucionar de maneira autocompositiva a sua situação.¹²²

Aliás, quanto a este ponto específico, é relevante expor que as políticas efêmeras de parcelamento no Brasil, até então, eram instauradas sempre pela via legislativa. Trata-se de Projetos de Lei apresentados pelos Parlamentares que incluem renegociação de dívidas tributárias mediante parcelamentos prolongados e descontos generosos sobre atualização, multa e encargos. É dizer que os Programas de Recuperação Fiscal previamente citados são fruto de intervenção política, vinculados ao Congresso Nacional e, conseqüentemente, ao

¹²⁰ BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm

¹²¹ AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. **Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020.** Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61 p. 63.

¹²² *Ibidem.* p. 63.

governo. Refletem, portanto, estratégias econômicas (não necessariamente tributárias) que ocorrem diante de critérios de oportunidade e conveniência, sem qualquer diálogo direto com o ente arrecadador ou com o contribuinte.

Assim, quando a Transação Tributária se materializa por meio de editais e acordos construídos pela própria Fazenda Nacional e suas subdivisões vinculadas ao atual Ministério da Fazenda, cria-se um cenário perene de autonomia. Nesse contexto, a Lei nº 13.988/2020 é responsável por romper com o paradigma dos parcelamentos transitórios e desempenhar papel de sustentáculo para o florescimento de políticas verdadeiramente estatais (não governamentais) e independentes de mandatos. Assim previu o Professor Onofre Alves em sua produção de 2002:

A alternativa por um parcelamento dilatado do débito, e/ou mesmo uma transação, com toda a certeza, não podem ser soluções aleatórias ou fruto de interveniências políticas, mas deve depender da própria força dos interesses secundários envolvidos, que devem ser sopesados e considerados (...).¹²³

Portanto, conclui-se que a Transação Tributária não se baliza no mero instituto de extinção do crédito tributário e tampouco é uma ação unilateral por parte da Fazenda Nacional com o anseio de redução dos numerários expostos. Isso porque, exibem-se dois lados da mesma moeda: "Cara", com o objetivo de romper o ciclo de parcelamentos e tornar as medidas de recuperação do orçamento público mais eficazes, já que "(...) o cenário de difícil recuperabilidade de créditos tributários justifica a construção de um acordo conjunto e consensual, e não mais unilateral e imperativo, da vontade administrativa"¹²⁴; "Coroa", que transmite o propósito de salvaguardar a saúde fiscal dos contribuintes com menor capacidade contributiva, individualmente considerada¹²⁵.

É um novo paradigma em construção que se pauta no acordo entre partes com objetivo de tornar o ambiente fiscal brasileiro menos hostil, com maior presença de diálogo e consensualidade entre as partes:

¹²³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público**. Revista Dialética, São Paulo, 2002, p. 83.

¹²⁴ EXCALIBUR, Yuri. **Transação tributária, indisponibilidade do interesse público e a Lei de Responsabilidade Fiscal: análise dos conceitos jurídicos à luz da eficiência na gestão tributária**. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier et al. (coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2021. p. 476.

¹²⁵ 28º CONGRESSO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA E 19º DO DISTRITO FEDERAL, 2022. **Transação Tributária na pandemia da COVID-19: uma análise comparativa entre os sistemas brasileiro e norte-americano de regularização fiscal dos contribuintes**. TEIXEIRA, Amanda Rabêlo. BORGES, Antônio de Moura (orient.). Disponível em: <https://sgcic.com.br/article/62c6668a1b3d2d02e62fb77c>

A consensualidade, portanto, exsurge como um instrumento de suma importância para a reconfiguração do contencioso tributário como hoje o conhecemos. Alteram-se os paradigmas das relações tributárias do País e da advocacia no contencioso tributário. A abertura à transação tributária é o caminho que permitirá atingir um modelo mais adequado à geração de riquezas no País e à redução de litigiosidade.¹²⁶

Portanto, demonstrado o cerne da Transação Tributária e suas principais características que a tornam particular no ordenamento jurídico brasileiro, passa-se a verificar se tais atributos criados pelo legislador se encontram em compatibilidade e harmonia com o conteúdo principiológico previamente exposto.

¹²⁶ AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. **Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020**. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61 p. 71.

CAPÍTULO III: **COMPATIBILIDADE E MATERIALIZAÇÃO DE PRINCÍPIOS NA TRANSAÇÃO**

3.1. PRINCÍPIOS NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Construído o panorama das páginas anteriores, compreende-se no Capítulo I a relevância dos princípios na Constituição Cidadã e seu processo de consolidação no sistema constitucional brasileiro. Foram focos de estudo o princípio da isonomia, conjuntamente com sua faceta do princípio da capacidade contributiva, e o princípio do interesse público sob o viés da indisponibilidade por parte da autoridade administrativa. O Capítulo II, por sua vez, apresentou o instituto da transação, suas principais características e modificações introduzidas no ordenamento jurídico brasileiro, considerado o histórico legislativo também explorado.

A partir disso, o desafio deste Capítulo III, que justifica o presente trabalho, é justamente verificar se as particularidades impostas sobre a Transação Tributária e seu método de negociação dialogam com o substrato constitucional, mais especificamente sob a égide dos princípios previamente suscitados.

Isto posto, cabe desenvolver que no fenômeno do neoconstitucionalismo, estudado no Capítulo I, a eficácia das normas da Constituição Federal de 1988 se exhibe de duas formas: a jurídica e a social. A eficácia jurídica é fator que se observa desde a origem da norma, tendo em vista que seu teor normativo é plenamente aplicável a partir de sua concepção. A eficácia social - que será foco do trabalho neste momento - depende da concretização dos preceitos na realidade. Leciona o professor Gurgel de Faria que "*[é] a realização do Direito*", confira-se:

Já a eficácia social da norma se refere ao cumprimento efetivo do Direito, concretizando-se o comando normativo. Ela representa a materialização, no mundo dos fatos, do preceito constitucional. É a realização do Direito. É esta a questão que interessa aqui: o problema da eficácia da norma constitucional em sentido empírico. (...) Não é demais lembrar, como já mencionado alhures, que o neoconstitucionalismo, fenômeno no qual se insere a atual Carta Magna brasileira, tem a grande pretensão de concretizar os dispositivos constitucionais, sendo essa a sua principal marca - a preocupação em efetivar direitos fundamentais, especialmente aqueles de natureza social.¹²⁷

É de suma importância depreender que não basta tratar de eficácia somente no plano formal, pois os ditames constitucionais não se limitam ao texto escrito, mas proporcionam

¹²⁷ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009. p. 120.

efeito concreto sobre os cidadãos, sujeitos de tutela pela CF/88. No direito tributário, a compreensão de eficácia social é ainda mais elementar, porque as concretizações dependem de interações entre dois sujeitos: o Estado arrecadador e o contribuinte, mutuamente impactados pelas normas de forma constante.

Nesse sentido, prevê o artigo 3º do Código Tributário Nacional¹²⁸ que o tributo é uma prestação compulsória ao contribuinte e que a função estatal de cobrança é uma atividade administrativa plenamente vinculada. Significa dizer que, por um lado, o contribuinte se encontra obrigado a cumprir com o pagamento, enquanto, por outro, a Fiscalização não pode se abster de cobrar tal pecúnia quando o valor é devido, mediante previsão em lei.

Fixado esse axioma descrito pelo CTN, em conjunto com as premissas já expostas no sentido de que a relação tributária não necessariamente deve advir de conflito, nasce o ideal de "cidadania fiscal", baseado no fato de que a materialização da tributação (e, conseqüentemente o pleno funcionamento e aprimoramento do sistema) depende da participação ativa de ambos os lados, tanto do credor quanto do devedor. Nestes termos expõe os Professores Antônio de Moura Borges e Ana Maria Porto:

Tratando-se de matéria tributária, interessa a cidadania como participação do indivíduo no Estado, enquanto Fisco, com o objetivo de aprimorar as instituições tributárias. Dito de outro modo, a cidadania, sob o viés tributário, diz respeito à interação dos contribuintes com o Estado Fiscal. O mais importante é assegurar a participação do cidadão-contribuinte em todos os aspectos da tributação, em apreço a sua cidadania.¹²⁹

Os princípios voltados ao direito tributário, por certo, não estão excluídos desse raciocínio de concretização da cidadania fiscal através da eficácia social das normas constitucionais. Tanto é assim que eles são os agentes responsáveis por balizar e direcionar a ação dos agentes.

Dito isso, regressa-se à Lei Federal nº 13.988/2020 e suas outras regulamentações para expor que, desde o início da concepção da Transação Tributária, os princípios se fizeram presente¹³⁰. O referido instituto não foi criado para desempenhar papel simplesmente prático sobre a recuperação do orçamento público e tampouco para retratar um método padrão de

¹²⁸ 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. In: BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm

¹²⁹ PORTO, Ana Maria da Costa; BORGES, Antônio de Moura. **O Exercício da Cidadania Fiscal**. Revista Brasileira de Direitos e Garantias Fundamentais, 2016.

¹³⁰ Mesmo o artigo 171 do CTN, concebido originalmente em 1966, previamente à Constituição Federal, já se desenvolveu na época sobre uma legislação tributária integrada com diversos outros princípios gerais - conforme previsão do artigo 108 do CTN.

atuação da Administração Pública Tributária. É um projeto intrinsecamente relacionado à concretização de princípios constitucionais que norteiam a relação Estado-contribuinte. Assim expressa o §2º do artigo 1 da Lei:

§ 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

Complementa tal conteúdo o artigo 2º da Portaria PGFN nº 6.757/2022 que especificamente regulamenta a transação e os parâmetros fixados na Lei nº 13.988/2020:

Art. 2º São princípios aplicáveis à transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

- I - presunção de boa-fé do contribuinte;
- II - concorrência leal entre os contribuintes;
- III - estímulo à autorregularização e conformidade fiscal;
- IV - redução de litigiosidade;
- V - menor onerosidade dos instrumentos de cobrança;
- VI - adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores inscritos em dívida ativa da União e do FGTS;
- VII - autonomia de vontade das partes na celebração do acordo de transação;
- VIII - atendimento ao interesse público; e
- IX - publicidade e transparência ativa, ressalvada a divulgação de informações protegidas por sigilo, nos termos da lei.¹³¹

Assim, percebe-se que a transação tributária é um mecanismo destinado a atender diversos fins em prol da coletividade e da Administração Pública a partir do objetivo principal de viabilizar resolução de conflito através de via alternativa ao contencioso tributário. É de se notar que esse instrumento, para alcançar tais fins, permeia múltiplos princípios, em busca da prossecução do bem comum, como o da eficiência dos atos administrativos, da publicidade, dentre outros. Assim ensina o professor Onofre Alves Júnior:

No Estado Social de Direito, em uma sociedade pluralista moderna, os fins que o Estado deve perseguir são amplos, não se restringindo mais à segurança, e cobrem, na realidade, quase tudo o que se referir à promoção do bem comum. Nesse contexto, o parâmetro primeiro de balizamento da atuação administrativa está mesmo em primeiro lugar na prossecução do bem comum.

(...)

A atuação eficiente da Administração Pública no Estado Social não coaduna com uma atuação globalmente prejudicial ao bem comum, em prol de uma visão corporativa, isolada e unilateral, de um dado interesse público primário posto pela lei.

(...)

Observadas, pois, as vinculações absolutas acima deve a Administração Pública prestar reverências aos princípios reitores supramencionados, devendo, afinal,

¹³¹ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022.** Publicação DOU em 01.08.2022, seção 1, página 79. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>

buscar uma solução que melhor atenda ao bem comum. Não se trata de "faculdade" outorgada à Administração Pública de transacionar, mas de "poder/dever" de boa administração, isto é, a Administração Pública deve buscar a solução que melhor satisfaça aos anseios da coletividade.¹³²

Diversos outros princípios no âmbito da Transação Tributária são explorados também pelo professor Oswaldo Othon Filho, como o princípio da legalidade, da impessoalidade e inclusive da livre concorrência:

Embora alguma discricionariedade seja aceitável, não tem guarida, no Estado fiscal Democrático de Direito, ampla, ou quase irrestrita flexibilização para a própria Administração em matéria do âmbito da reserva legal, como a tributária, independentemente de lei específica, a ensejar, em tese, o uso do Direito Tributário, pelas autoridades fazendárias, como instrumento político, com os graves danos, que disto poderia, eventualmente, advir, para os princípios constitucionais da legalidade e da igualdade (CF, art. 5º, caput, I; art. 37, caput; art. 150, I e II), e para os princípios constitucional-administrativos da impessoalidade e da moralidade (CF, art. 37, caput), além de eventual inobservância do princípio da ordem econômica da livre concorrência (CF, art. 170, IV).¹³³

Portanto, para os desafios aqui propostos, pretende-se responder se a Transação Tributária estipulada pela Lei nº 13.988/2020 é compatível com a base principiológica constitucional, especificamente no que se relaciona, primeiro, com a isonomia e a capacidade contributiva e, segundo, com o interesse público e sua indisponibilidade.

3.2. COMPATIBILIDADE COM OS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

É legítima a discriminação entre contribuintes para estipular condições e oportunidades de Transação Tributária? Esse é o primeiro questionamento a ser respondido, a partir dos preceitos teóricos concebidos neste estudo.

De plano, relembra-se que o princípio da isonomia positivado na Constituição Federal de 1988 não conduz à conclusão de que todos devem sujeitar-se aos exatos mesmos termos e tratamentos. A proposta é viabilizar tratamentos desiguais que reflitam as desigualdades dos envolvidos. No direito tributário, a isonomia se manifesta através da diferenciação dos contribuintes, conforme exposto no § 1º do artigo 145:

¹³² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público**. Revista Dialética, São Paulo, 2002. pp. 116-123.

¹³³ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 36.

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.¹³⁴

Um dos critérios hábeis a legitimar essa distinção é o potencial de manifestação de riqueza vinculado à capacidade econômica do contribuinte. O Direito explora esse conceito como "capacidade contributiva". A esse respeito, este trabalho já fixou justificadamente em seu Capítulo I, com base na doutrina e na jurisprudência, que o ordenamento jurídico brasileiro ratifica tal desdobramento da isonomia como instrumento de distinção válido entre contribuintes. Portanto, as desigualdades tributárias são permitidas, com algumas ressalvas.

Ensina Celso de Mello que as discriminações são admissíveis, desde que haja "*correlação lógica entre o fator de discrimen e a desigualdade procedida*" e que esse procedimento prestigie os interesses constitucionais¹³⁵. Nesse sentido que reforça Regina Helena Costa que a capacidade contributiva funciona no âmbito tributário como "limite da tributação":

(...) a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do mínimo vital – aquela quantidade de riqueza mínima a propiciar ao sujeito passivo uma vida digna – e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais¹³⁶

Ao tratar do rito ordinário de cobrança pelo Estado, o princípio da capacidade contributiva opera como critério de graduação da carga dos impostos, ou seja, impacta na definição da alíquota e da base de cálculo¹³⁷.

Na atividade de negociação através da Transação Tributária estipulada pela Lei nº 13.988/2020, essa manifestação da capacidade contributiva pela "graduação" é visível no momento de parametrização da recuperabilidade dos créditos tributários. Ao estipular escores de recuperação (expectativa de pagamento da dívida) e critérios de cálculo, a PGFN exerce procedimento semelhante ao que ocorre na ocasião da exigência dos impostos. O *ranking* de recuperabilidade foi construído justamente com o mesmo intuito de impedir que a Transação

¹³⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

¹³⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3 edição, 8 tiragem. São Paulo: Malheiros Editores. 2000. pp. 37-38

¹³⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 107.

¹³⁷ *Ibidem*. p. 108.

Tributária atinja níveis de confisco que comprometam a saúde financeira do sujeito passivo, sob risco de tornar a adimplência perante a Fazenda Pública um "xeque-mate" à própria continuidade do contribuinte no ambiente fiscal.

Essa manifestação da isonomia e da capacidade contributiva no instituto da transação não é simples e conduz o intérprete a diversas provocações.

O artigo 19 da Portaria nº 6.757/2022¹³⁸ institui oito parâmetros a serem observados isoladamente ou de forma cumulativa para a celebração de um acordo. Todavia, como exposto no Capítulo II, nem todos os critérios são objetivamente mensuráveis. Significa afirmar que a Transação Tributária, ao priorizar as singularidades dos contribuintes, inevitavelmente será objeto de discricionariedade pela autoridade administrativa.

Ao adentrar nesse tema, a linha limítrofe é muito tênue e o conflito entre princípios torna-se iminente. Isso porque questiona-se até que ponto a distinção entre contribuintes é fidedigna para justificar melhores condições de pagamento para alguns do que para outros. Dada essa colisão principiológica, cumpre lembrar a filosofia exposta no Capítulo I de que, nesses casos, não há o descarte integral de um dos princípios, mas sim a prevalência de um sobre o outro, a depender de graus distintos de ponderação e relevância para propiciar a melhor resolução jurídica do conflito¹³⁹.

Ao tratar especificamente de discriminações entre contribuintes no âmbito da Transação Tributária, há de se considerar que, na esfera federal, a PGFN cria pontes com um universo de contribuintes ao redor de todo o país. Isso demanda uma complexa análise das áreas de atuação dos devedores, localizados em todas as regiões fiscais, dentre outros inúmeros critérios que propiciam condições desiguais entre os envolvidos. Nesse sentido, reflete o professor Luís Claudio Cantanhede:

Diante dessa plêiade de competências atribuídas ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, sobressaem em importância as que dizem respeito ao estabelecimento dos critérios para aceitação da transação e dos parâmetros para a concessão de descontos nessas propostas, pois é aqui que, efetivamente, exercerá forte discricionariedade administrativa, à medida que tais decisões delimitarão quem poderá aderir à transação e que descontos poderão ser concedidos. A sensibilidade do tema é notória e, portanto, assume grave importância, na medida em que os critérios para

¹³⁸ Art. 19. Serão observados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia os seguintes parâmetros, isolada ou cumulativamente, para a celebração de transação: I - o tempo em cobrança; II - a suficiência e liquidez das garantias associadas aos débitos; III - a existência de parcelamentos, ativos ou rescindidos; IV - a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais; V - o custo da cobrança administrativa e judicial; VI - o histórico de parcelamentos dos débitos; VII - o tempo de suspensão de exigibilidade por decisão judicial; e VIII - a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo.

¹³⁹ Conforme ensinado por Robert Alexy em sua obra "Teoria dos direitos fundamentais" e abordado nas páginas 4 a 6 deste trabalho.

aceitação da transação e a mensuração do grau de recuperabilidade devem sempre buscar dispensar tratamento isonômico aos agentes econômicos envolvidos em cada área concorrencial, o que, inclusive, consta, expressamente, tanto na Lei Federal 13.988/2020, como na Portaria PGFN nº 9.917/2020, que a regulamenta no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que enunciam como princípio aplicável à transação tributária a promoção de concorrência leal entre os contribuintes¹⁴⁰.

Heterogêneo, portanto, o manejo da Transação Tributária. A atividade de averiguar a capacidade de pagamento dos devedores extravasa a esfera individual (ou a simples soma das individualidades) e demanda muito mais que a análise de documentos. Ora, a "justiça" é um valor que somente se manifesta perante uma coletividade, de modo que um único contribuinte fora do habitat social comum não é capaz de qualificar uma conduta como justa ou injusta. Assim, um sujeito individualmente considerado não denota a existência de um ambiente fiscal saudável, pretendido através dos métodos alternativos de resolução de conflitos.

Igualmente complexa é a atribuição desse dever importantíssimo nas mãos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que, queira ou não queira, torna-se o sujeito detentor do poder de aceitar ou vetar um acordo de transação:

Disso, portanto, decorre a necessidade de adequado manejo da transação, especificamente no que concerne à averiguação da capacidade de pagamento dos devedores, haja vista sua decisiva influência nos parâmetros para aceitação da transação, bem como nos prazos e descontos que poderão ser concedidos aos contribuintes, o que fica claro na leitura dos artigos 18 a 20 da Portaria PGFN 9.917/2020.¹⁴¹

Aliás, nesse ponto o autor Cantanhede ainda ressalta que o aceite de uma negociação da proporção da Transação Tributária é fato capaz de confrontar o princípio da ordem econômica e da concorrência leal entre contribuintes. Ele explica que é

é inviável o fomento da liberdade econômica em um ambiente concorrencial viciado, com atribuição de benefícios injustificados a determinados atores em detrimento dos demais, situação na qual restam excluídos do âmbito de liberdade de atuação no mercado aqueles que não são agraciados com tais benesses (...)¹⁴²

Com efeito, a aplicação da capacidade contributiva é ainda mais desafiadora à medida que há risco de contribuintes do mesmo ramo serem distintamente onerados (ou desonerados) no pagamento de seus impostos e adimplemento da transação.

¹⁴⁰ 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; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação Tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 148.

¹⁴¹ *Ibidem*. p. 149.

¹⁴² *Ibidem*.

Esses múltiplos obstáculos são inerentes à própria natureza da transação, todavia, não são intransponíveis.

O remédio primário para esta situação é garantir transparência aos procedimentos adotados. A personalização dos acordos não é ilimitada e necessariamente os parâmetros de uma determinada negociação devem estar ao alcance do público. Essa é a essência do cumprimento e aplicação do princípio da isonomia, justamente porque permite identificar contribuintes em situação similar de desigualdade, apta a justificar o tratamento conferido no momento de transacionar suas dívidas tributárias.

Em outras palavras, é dizer que a discricionariedade da Fazenda Pública não pode tolher a celebração de futuras transações. Por isso, ao abordar neste trabalho que o débito do contribuinte será extinto mediante um acordo inteiramente flexível e customizado, todos os seus delineamentos estão necessariamente sujeitos ao corolário do princípio da isonomia.

Não é à toa que a capacidade de pagamento é um conceito exaustivamente objeto de regulamentação na Portaria nº 6.757/2022 e de estudo pela Academia e pela advocacia em defesa dos contribuintes, a fim de ditar os limites da discricionariedade da autoridade administrativa.

Afinal, da mesma forma que os devedores assumem inúmeros compromissos de boa-fé perante a Fazenda Pública, o contrário é verdadeiro, sob pena de transformar a Transação Tributária em um mecanismo de acordo escolhido à dedo e destinado a contribuintes seletos. Essa foi a conclusão alcançada pelo professor Cantanhede no Capítulo 1 da obra coletiva "*Transação Tributária na prática da Lei nº 13.988/20*":

Ainda que a transação da dívida ativa por proposta individual apresente peculiaridades que, inclusive, garantem-lhe a alcunha de um acordo personalizado, customizado, isso não permite que se ignore a aplicação do princípio da isonomia e seu corolário consistente na lealdade concorrencial, parecendo ingênuo o raciocínio que não perceba a implicação mútua que se estabelece entre as diversas transações celebradas, cujos padrões de conduta adotados pela administração acabam por tolher, restringindo sempre mais, o âmbito de sua discricionariedade na apreciação dos casos futuros.

Se não for assim, permitindo-se que o Fisco escolha quem quer para celebrar transações individuais (seja por proposta de sua iniciativa ou pela aceitação de propostas particulares), sem considerar a situação dos concorrentes que também se encontrem em situação econômica delicada e similar, nem mesmo quando provocado a analisar o tema constrangido pela colocação desta similaridade, a discricionariedade se convolará em arbítrio.¹⁴³

¹⁴³ 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; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação Tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 149.

Conclui-se, portanto, que a discriminação entre contribuintes é legítima para alcançar os fins propostos pela Transação Tributária, todavia, deve ser justificada e publicizada, a fim de delimitar os poderes discricionários (e inevitáveis) da Administração pública.

Porém, a análise quanto à isonomia e à capacidade contributiva não se encerrou, ao passo que o trabalho evolui para se aproximar da segunda conclusão importante deste tópico.

Conforme exposto no Capítulo II, a Lei nº 13.988/2020 subdividiu a transação em duas modalidades, por acordo individual e por edital. A primeira modalidade é claramente enquadrada no raciocínio acima exposto, tendo em vista que é a oportunidade na qual o contribuinte e a PGFN alcançam, em conjunto, os termos finais do acordo e fixam percentagens de descontos, prazos prolongados, garantias específicas, dentre outras cláusulas personalizadas.

Ao tratar da transação por edital, por sua vez, algumas dúvidas podem ser suscitadas já que esta modalidade guarda diversas semelhanças com os Programas de Recuperação Fiscal (REFIS) anteriores - objeto de críticas no capítulo anterior. A afinidade mais marcante entre os dois mecanismos é o fato de que não há negociação *in personam*, trata-se de cláusulas fechadas previamente estabelecidas pelos critérios (objetivos e subjetivos) compreendidos pela autoridade fiscal.

Levar este tópico para o âmbito de aplicação do princípio da igualdade, demanda rememorar conceitos importantes a respeito da isonomia formal e material. A primeira propõe o tratamento igualitário previsto em lei, sem distinções entre os indivíduos. A respeito desse assunto conceitua a professora Cármen Lúcia:

[...] a sociedade estatal ressent-se das desigualdades como espinhosa matéria a ser regulamentada para circunscrever-se a limites que arrimassem as pretensões dos burgueses, novos autores das normas, e forjasse um espaço de segurança contra as investidas dos privilegiados em títulos de nobreza e correlatas regalias no Poder. Não se cogita, entretanto, de uma igualação genericamente assentada, mas da ruptura de uma situação em que prerrogativas pessoais decorrentes de artifícios sociais impõem formas despóticas e acintosamente injustas de desigualação. Estabelece-se, então, um Direito que se afirma fundado no reconhecimento da igualdade dos homens, igualdade em sua dignidade, em sua condição essencial de ser humano. Positiva-se o princípio da igualdade. A lei, diz-se então, será aplicada igualmente a quem sobre ela se encontre submetido. Preceitua-se o princípio da igualdade perante a lei.¹⁴⁴

Por outro lado, a isonomia material postula pelo tratamento desigual aos desiguais, à medida que considera as particularidades do caso, conforme já explorado no capítulo I deste

¹⁴⁴ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **O princípio constitucional da igualdade**. Belo Horizonte: Lê, 1990. p. 35.

trabalho. Essa face da igualdade também reclama por atuação positiva do legislador para que se concretize, e assim ensina o professor Roque Carrazza:

À lei tributária, portanto, é dado desigualar situações, atendendo a peculiaridades de classes de contribuintes, mas só quando haja uma relação de inerência entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que se incluem na categoria diferenciada.¹⁴⁵

A faceta da isonomia presente na Constituição Federal ao reger sobre direito tributário é a material, tendo em vista o texto do artigo 150, inciso II que originariamente institui a concepção de "situação equivalente" entre contribuintes:

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 função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;¹⁴⁶

Exposto tal raciocínio teórico, passa-se a construir a relação sobre o reflexo dessas manifestações da isonomia com as políticas fiscais suscitadas neste trabalho.

Os parcelamentos genéricos instituídos pelos Programas de Recuperação Fiscal do governo, que acolhem todo e qualquer contribuinte para adimplir com suas dívidas tributárias mediante condições benéficas, refletem a isonomia formal. Isso é visível a partir das condições da adesão, as quais não evidenciam qualquer limitação aos contribuintes - ao contrário, permite que todos os devedores tenham acesso aos descontos. O parcelamento importa em desconsiderar critérios como a capacidade contributiva ou o escore de recuperabilidade da dívida, como é realizado na transação:

O parcelamento protege a isonomia formal. A lei prevê tratamento indistinto para todos aqueles que objetivamente preencham os requisitos legais. Todos fazem jus às mesmas condições, independentemente de sua situação pessoal, v.g., capacidade de pagamento, natureza do crédito (se tributário ou não), tempo da inscrição etc. Por fim, o benefício é oferecido àquele que precisa dele para manter sua atividade e também àquele que não precisa, pois possui ampla capacidade contributiva. Trocando em miúdos, o parcelamento possibilita que aqueles que podem recolher regularmente não o façam, ao passo que quem precisa de um tratamento materialmente isonômico sofre com limitações que não permitem sua adesão e a recuperação de sua capacidade econômica.¹⁴⁷

¹⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 420.

¹⁴⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

¹⁴⁷ AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. **Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020**. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, n.

A Transação Tributária, por sua vez, é um exemplo de manifestação de isonomia material, em razão de todas as suas características já estudadas no presente trabalho. Quanto à especificidade da modalidade suscitada neste tópico, cumpre ressaltar que mesmo a modalidade da transação por edital depende de um filtro prévio que elenca e seleciona quais são os créditos tributários passíveis de inclusão no acordo, ainda que ele ocorra mediante cláusulas fechadas.

Para as transações estipuladas por edital, é igualmente indispensável o envio de documentos que comprovem e qualifiquem o contribuinte (e seu débito) na categoria hábil a usufruir dos benefícios. Exemplificadamente, tem-se que a maioria dos editais priorizam os débitos de difícil recuperabilidade ou irrecuperáveis, os quais, como visto, dependem de diversas características para que sejam categorizados "tipo C" ou "tipo D", como o tempo de inscrição ou o cadastro do contribuinte nas bases do CNPJ/CPF.

Portanto, o segundo resultado que se verifica é que a transação em todas as suas modalidades prestigia a isonomia material e propõe um espectro limitado de acesso, principalmente para impedir benefícios indevidos àqueles contribuintes com plena saúde fiscal e capacidade de adimplemento de obrigações tributárias perante o Fisco Federal.

Em conclusão, afere-se que a Transação Tributária, em quaisquer de suas manifestações e modalidades, está em consonância com o corolário da isonomia e da capacidade contributiva. Nas palavras do professor Phelippe de Oliveira:

Em conclusão, verifica-se que a transação em matéria tributária por si só não viola o princípio da igualdade previsto nos arts. 5º, caput e 150, II da CF/88, ainda que porventura venha a reduzir o valor do crédito tributário de determinado contribuinte. A decisão individualizada, conforme as circunstâncias de cada caso concreto, é da essência do princípio da igualdade, que pressupõe o dever de diferenciação em conformidade com as particularidades de cada qual. Finalmente, nesse aspecto, importa destacar que a transparência e a publicidade possuem um papel de suma importância para a verificação da igualdade das situações. A publicidade é essencial para assegurar a transparência e permitir um maior controle dos cidadãos, além de garantir a própria igualdade.¹⁴⁸

Logo, responde-se sim ao questionamento trazido no início deste tópico e afirma-se que a discriminação entre contribuintes, quando respeitadas as observações explanadas, é plenamente legítima no âmbito da Constituição Federal de 1988.

233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61
p. 63

¹⁴⁸ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013. p. 137

3.3. COMPATIBILIDADE COM OS PRINCÍPIOS DO INTERESSE PÚBLICO E SUA INDISPONIBILIDADE

É legítima a "disposição" do interesse público, em que a autoridade administrativa coaduna com "deixar de arrecadar" o tributo em sua integralidade no âmbito da Transação Tributária instaurada pela Lei nº 13.988/2020? Esse é o segundo questionamento que este trabalho pretende responder.

Para analisar essa questão, o primeiro ponto relevante é que, como ensina o professor Casalta Nabais, o pagamento de tributos não é uma faculdade, é um dever fundamental decorrente de normatividade, haja vista ser indispensável para manutenção do Estado Democrático de Direito e, portanto, atividade constitutiva do Estado Fiscal¹⁴⁹.

A esse respeito, não existe no Direito um princípio universal de indisponibilidade do interesse público, cuja manifestação sempre seria absoluta e imutável. É um princípio sujeito a sopesamento e análise de custo-benefício, pois impacta diretamente na atuação da Administração Pública e os serviços por ela prestados à coletividade:

Em que pese existir um consenso quanto à indisponibilidade do crédito tributário (o que, em tese, encamparia a previsão do art. 841, do Código Civil) o professor Heleno Torres (2008 apud SARAIVA; GUIMARÃES, 2008, p. 300) assevera que "tributo" e "indisponibilidade" não são conceitos lógicos, mas sim, conceitos positivos, variáveis segundo a cultura de cada nação e próprios de cada ordenamento, de modo que não existe no direito de todos os povos um tal princípio universal de indisponibilidade do interesse público. Com efeito, pode-se dizer que a indisponibilidade do interesse público não se revela de forma absoluta e imutável. Deve-se avaliar o custo-benefício de determinado valor perante os demais interesses assegurados pelo ordenamento jurídico.¹⁵⁰

Tal afirmação coaduna com todo o conteúdo do Capítulo I deste trabalho, que fixou que o interesse público é fruto da dimensão coletiva. É justamente a proteção dessa pluralidade de interesses dos cidadãos que legitima a sua indisposição.

Dito isso, em uma primeira visão superficial, não é permitido à Administração Pública renunciar ao crédito tributário. Tal ato de abdicar interviria na função arrecadatória responsável por prover recursos ao orçamento público e estruturar políticas públicas e outros

¹⁴⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. p. 73.

¹⁵⁰ EXCALIBUR, Yuri. **Transação tributária, indisponibilidade do interesse público e a Lei de Responsabilidade Fiscal: análise dos conceitos jurídicos à luz da eficiência na gestão tributária**. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier et al. (coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2021. p. 476.

gastos estatais. Aliás, a visão histórica que originou a administração tributária demonstra que a Transação da forma que foi projetada pela Lei nº 13.988/2020 representaria instituto inconcebível:

Por isso, historicamente a ordem jurídica dá enorme importância à administração tributária. Reflexo disso é a previsão constitucional do art. 37, XXII, com a disposição expressa de que as administrações tributárias da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios são atividades essenciais ao funcionamento do Estado, que conta com recursos prioritários para a realização de suas atividades. Trata-se, portanto, de atividade de grande relevância. Por isso sempre se teve em mente que não se admitiria conceder ou dispor em matéria tributária, tendo em vista a indisponibilidade do interesse público. Assim, transação em matéria tributária parecia algo intangível, impensável, que à menor menção levaria sobranceiras a se arquearem.¹⁵¹

Ocorre que no lapso temporal entre a origem da transação pelo CTN e o presente momento, a sociedade sofreu incontáveis transições - a ponto de evoluir o conceito do instrumento, que não mais se limita a um conjunto de condições que propicie a extinção do crédito tributário mediante concessões mútuas, como exposto no Capítulo II. Torna-se a transação um meio para atingir o fim da justiça fiscal e proporcionar um ambiente menos conflituoso entre devedores e o credor público.

Fato é que métodos alternativos de resolução de conflitos, até o momento, não eram uma prioridade do legislador e a ideia de negociar débitos referentes ao "orçamento perdido" da União nunca antes esteve na mesa para discussões. Porém, tendo em vista o atual cenário do ambiente de litígio no Brasil e os numerários estagnados sob responsabilidade da Administração Pública Tributária, foi necessário rever antigas premissas. Dentre as premissas revistas está a indisponibilidade do interesse público na seara da cobrança dos tributos - antes inegociável.

Quanto a esse aspecto, é equivocada a conclusão de que a Transação Tributária instituída pela Lei nº 13.988/2020 renega o princípio supracitado. Não há que se falar em desoneração integral dos contribuintes e tampouco em perda de arrecadação. Assim exprime Rodrigo Pasquali:

O princípio da indisponibilidade do interesse público é, também, tutelado pela Lei nº 13.988. Ora, o Administrador Público somente poderá realizar a transação quando, motivadamente, entenda que a medida atende ao interesse público. Isto é, não poderá

¹⁵¹ AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. **Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020**. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61 p. 62.

jamais agir para visar beneficiar o Estado, ou algum particular, mas, de forma motivada, visando ao interesse da coletividade.¹⁵²

Em verdade, trata-se de recuperação de valores antes denominados "irrecuperáveis" pela própria autoridade arrecadadora. Do dicionário, extrai-se que o termo significa "aquilo que não se pode recuperar; perdido". Como visto anteriormente, são esses os créditos tributários foco da transação - fato que rompe com a dinâmica de parcelamentos abrangentes. Expõe esse cenário o professor Oswaldo Othon Filho ao afirmar que a transação é meio utilizado para obter receita possível, que, de outra forma, não seria arrecadada:

Assim, pretendeu a supracitada Lei ordinária federal de transação tributária, para rematar litígio ou a pretensão do Fisco resistida, a concessão de descontos apenas para os créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação (Lei nº 13.988/2000, art. 11, caput, inciso I), ou seja, como não há, nesse caso, expectativa de outra forma de arrecadação desses créditos, eles, segundo entendimento do legislador complementar (LC no 174/2020, art. 3º), não deveriam ser insertos na previsão de receitas, de forma que os descontos concernentes aos acessórios desses créditos, concedidos para estimular o pagamento do principal, não configurariam, na prática, renúncia de receitas tributárias, mas meio utilizado de obter receita possível, que, de outra forma, não seria arrecadada. A rigor, na espécie, diante da pouca expectativa de o Fisco ter êxito na arrecadação do crédito tributário inteiro por meios normais, recorre a Fazenda Pública à transação, com renúncia parcial de receitas tributárias, conjuntamente com concessões também por parte do sujeito passivo tributário, com escopo de viabilizar a arrecadação de parte do que era devido pelo sujeito passivo até então inadimplente.¹⁵³

A irrecuperabilidade dos valores em discussão é apenas um dos pilares da transação que autorizam a flexibilização do interesse público, subsistindo diversos outros como a desigualdade de capacidade econômica previamente explorada, a morosidade e sobrecarga do sistema judiciário para trâmite das execuções de cobrança, dentre outros.

Dentro desse contexto, este trabalho defende que o princípio ora sob análise não deve ser tratado como um obstáculo à Transação Tributária. Ao contrário. O sopesamento da disponibilidade do interesse público é exatamente o critério mais importante para determinar os termos a serem executados no acordo. É o princípio responsável por definir as concessões mútuas - citada diversas vezes no decorrer desta monografia.

Nesse sentido, expõe a autora Beatriz Biaggi Ferraz o seguinte entendimento: transpor a indisponibilidade do interesse público em face da capacidade contributiva e da igualdade tributária, a longo prazo, é medida que se impõe à Administração Pública para

¹⁵² PASQUALI, Rodrigo Rizzotto. **A transação no direito tributário**. Revista de Estudos Tributários, edição 134. 2020. p. 47

¹⁵³ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A transação tributária de acordo com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT n. 117, 2022. p. 33.

manter pessoas jurídicas operando no mercado e, conseqüentemente, contribuindo novamente aos cofres públicos.¹⁵⁴

Não se propõe a aplicação integral e desmedida do instituto da transação. Afinal, como todo instrumento decorrente de princípios, hábil a balancear a aplicação das normas, a tutela pelo interesse da coletividade através da negociação também deve ser objeto de atenção e prudência, e não pode ficar a critério de conveniência dos sujeitos envolvidos. Dito isso, um dos limites impostos sobre a flexibilização da disponibilidade do interesse público reside na legalidade, como será exposto a seguir.

Somente a lei pode dispensar cobrança de tributo considerado devido. Prevê o artigo 142 do CTN que *[c]ompete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário*, cujo parágrafo único dispõe que a atividade de lançamento e constituição do crédito tributário *é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*.¹⁵⁵

Exprime o professor Luís Schoueri que, assim como é mandatória a constituição da dívida do contribuinte, também possui essa natureza a cobrança desse débito. Dito isso, o autor suscita a primeira ressalva a ser realizada a respeito da disponibilidade do interesse público no escopo da Transação Tributária: somente a lei pode autorizar a negociação do tributo e a cobrança inferior ao valor integral devido. Veja-se:

Admitir uma faculdade geral de transação, seja a uma pessoa ou a um colegiado, é antes de tudo, distorcer o próprio conceito de tributo. Este, de compulsório, passa a ser opcional. Haverá órgão que decidirá se o sujeito passivo deve, ou não, recolher um tributo que pressupõe devido. Bastará o sujeito passivo entender que não deve pagar um tributo, para que se abra a possibilidade para uma transação. À guisa de se terminarem litígios, abre-se o caminho para sua multiplicação, dada a possibilidade de se recolher montante menor a título de tributo. Sendo o sujeito passivo frustrado em seu pleito, o pior que lhe acontece é recolher o tributo que, afinal, já era considerado devido pela Administração. Não é a tal possibilidade que se refere o Código Tributário Nacional, no artigo 171. A transação, em matéria tributária, deve ser autorizada por lei. Esta deve especificar qual a matéria litigiosa à qual se aplicará a transação e suas condições. Não abre espaço à discricionariedade da administração. A transação tributária é, antes, um convite, feito pelo próprio legislador, para que o sujeito passivo, querendo, tome os passos que se extinga sua obrigação.¹⁵⁶

Assim também adverte o professor Sacha Calmon, que defende que o sujeito ativo não pode abdicar do crédito tributário e *[s]omente a lei pode dele dispor*. Isso porque, trata-se de bem público e indisponível, sujeito à mecânica da legalidade:

¹⁵⁴ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 120

¹⁵⁵ BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm

¹⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 685.

Em Direito Tributário, o sujeito ativo não pode dispor do crédito tributário, que é público e indisponível. Somente a lei pode dele dispor. Transacionar não é pagar; é operar para possibilitar o pagar. É *modus faciendi*, tem feitiço processual, preparatório do pagamento. Por meio de uma transação, muita vez ocorre pagamento em moeda consorciado a pagamento por compensação, a aplicação de remissões e anistias, ou mesmo a dação em pagamento de coisa diversa do dinheiro. O certo é que a transação exige concessões recíprocas, como, v.g., renúncia a honorários. Se apenas uma parte cede, não há transação, senão que ato unilateral capaz de comover ou demover a outra parte.¹⁵⁷

Portanto, fixa-se a segunda ressalva: a transação não é um cheque em branco.

A PGFN não goza de poder infinito para determinar autonomamente as concessões mútuas do acordo e, como previamente dito, um agente limitador do exercício discricionário para firmar acordos é o princípio da legalidade. A lei é o meio adequado para especificar os limites da autonomia das partes, com impacto direto na disponibilidade do interesse público. Assim ilustra o professor Oswaldo Othon Filho:

Volto a advertir, caso a lei estabelecesse a possibilidade de transação não específica, mas geral, concedendo amplo poder discricionário para a autoridade administrativa, estaria recebendo a Administração tributária uma espécie de delegação legislativa, praticamente em branco, infirmoando-se a atribuição precípua do Poder Legislativo, sendo certo que está dentro da reserva legal até mesmo a diminuição do crédito tributário ou a sua extinção (CTN, art. 97, caput, incisos I, II e VI, *in fine*)¹⁵⁸.

Não é diverso o entendimento do professor Aliomar Baleeiro ao explicitar que (...) *a autoridade só pode celebrá-la [a transação], com relativa discricionariade administrativa na apreciação das condições, conveniências e oportunidades, se a lei lho faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados*¹⁵⁹.

Há praticamente um consenso entre doutrinadores de que a lei é responsável por fixar balizas no instituto da Transação Tributária¹⁶⁰. Sendo assim, a construção normativa exerce papel restritivo sobre o arbítrio de não-cobrar um crédito tributário. A esse respeito frisa-se que o conceito de lei não se limita especificamente aos ditames da Lei nº 13.988/2020, mas

¹⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 934.

¹⁵⁸ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A transação tributária de acordo com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT n. 117, 2022. p. 41.

¹⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 905.

¹⁶⁰ Adicionalmente, a lei não limita somente o instituto da Transação Tributária, mas também define o próprio interesse público. Nesse sentido ensina o professor Phelippe Toledo Pires de Oliveira: “[...] quem define qual o interesse da coletividade é o próprio ordenamento jurídico. São as leis que irão estabelecer quais são os interesses escolhidos pela coletividade”. In: OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013. p. 79

considera todo o conjunto basilar que compõe o sistema tributário, como o Código Tributário Nacional e, por óbvio, a própria Constituição Federal¹⁶¹.

Não é só. Atenta-se ainda ao fato que, mesmo revestido pelo princípio da legalidade, ainda assim está impedida a autoridade administrativa de pautar a negociação em critérios gerais e discricionários para firmar acordos de transação. Querendo ou não, a pauta principal reside em flexibilizar a arrecadação de valores de tributos que, em teoria, são devidos ao ente público mesmo que o mérito da cobrança esteja pendente de resolução judicial.

É dizer que as concessões realizadas pela Fazenda Pública devem buscar objetivo da eficiência dos atos administrativos e, igualmente, observar o princípio da razoabilidade para que o contribuinte individual não seja excessivamente onerado pelas cláusulas e a coletividade tenha seus interesses resguardados. Nesse sentido leciona o professor Oswaldo Othon Filho:

Cumpra ainda advertir que a transação, segundo o previsto no Código Tributário Nacional, em face mesmo do princípio da legalidade tributária, não autoriza, por si só, que a autoridade administrativa utilize critérios gerais e absolutamente discricionários para acordar em extinguir, dispensar ou diminuir o tributo ou o crédito tributário, realmente devido segundo a lei, tudo em nome do propósito da eficiência administrativa (CF, art. 37, caput) ou da economicidade (CF, art. 70, caput) na arrecadação, e de se reduzir, a qualquer preço, a litigiosidade; nem deve, apenas por exclusiva consideração de ordem econômica sobre a situação do devedor, reduzir multa, juros de mora, etc., sem que a lei assim preveja.¹⁶²

Esses parâmetros constitucionais traçam o caminho para que seja garantida autonomia das partes, consensualidade e, principalmente, benefício recíproco. Por esse motivo que tais aquiescências devem resultar em obrigações para ambos os lados, sob risco de desnaturar o instituto da transação e violar frontalmente o princípio da indisponibilidade do interesse público¹⁶³.

¹⁶¹ A própria Lei nº 13.988/2020 prevê no artigo 1º § 5º, "*A transação de créditos de natureza tributária será realizada nos termos do art. 171 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)*", dentre diversas outras remissões a dispositivos de caráter complementar para legislar sobre os termos da transação.

¹⁶² SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A transação tributária de acordo com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT n. 117, 2022. p. 35.

¹⁶³ Sobre esses termos, afirma o professor Oswaldo Othon Filho: "Destarte, se a aparente lei sobre transação tributária dispuser sobre concessões do sujeito ativo em favor do sujeito passivo para simplesmente incentivar o pagamento, ainda que parcial, do crédito tributário, sem que esses assentimentos decorram de concessões mútuas para extinguir litígio, decorrentes, por exemplo, de sérias dificuldades interpretativas ou de falta de condições reais do sujeito passivo adimplir totalmente o crédito tributário, em verdade, embutem-se nela renúncias de receitas tributárias, sendo, que, nesse caso, é possível deduzir, conseqüentemente, a necessidade da observância dos pertinentes condicionamentos da Constituição (art. 113 do ADCT da CF/1988) e da Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 14 da LC no 101/2000)". In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A transação tributária de acordo com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT n. 117, 2022. p. 35.

Hugo de Brito Machado apresenta de forma cirúrgica todo o exposto para alcançar a conclusão de que os tributos, enquanto bens públicos, são patrimônio estatal e, por esse motivo, pode-se deles dispor a fim de alcançar o interesse público. Nessa hipótese, o interesse público é de extinguir o litígio e arrecadar os valores, ainda que em parte, do objeto de disputa:

Para aceitarmos a transação no Direito Tributário, realmente, basta entendermos que o tributo, como os bens públicos em geral, é patrimônio do Estado. Indisponível na atividade administrativa, no sentido de que na prática ordinária dos atos administrativos a autoridade dele não dispõe. Disponível, porém, para o Estado, no sentido de que este, titular do patrimônio, dele pode normalmente dispor, desde que atuando pelos meios adequados para a proteção do interesse público, vale dizer, atuando pela via legislativa, e para a realização dos fins públicos. Em algumas situações é mais conveniente para o interesse público transigir e extinguir o litígio do que levar este até a última instância, com a possibilidade de restar a Fazenda Pública a final vencida. Daí a possibilidade de transação. Em casos estabelecidos em lei, naturalmente, e realizada pela autoridade à qual a lei atribuiu especial competência para esse fim.¹⁶⁴

Por último, com o intuito de encerrar este Capítulo com um viés que extrapole a seara do direito tributário, verifica-se que a transação é uma alternativa de resolução de conflito em processo de crescente valorização - inclusive pelo próprio Direito Administrativo. São benéficas proporcionadas para todos os envolvidos diretamente no acordo e por esse ângulo ensina a catedrática Odete Medauar:

Não se mostra adequado invocar tal princípio [interesse público] como impedimento à realização de acordos, à utilização de práticas consensuais e da arbitragem pela Administração. Na verdade, o interesse público realiza-se plenamente, sem ter sido deixado de lado, na rápida solução de controvérsias, na conciliação de interesses, na adesão de particulares às suas diretrizes, sem os ônus e a lentidão da via jurisdicional.¹⁶⁵

Portanto, em face do atual percurso de evolução dos métodos não-litigiosos, é papel dos princípios funcionarem como agregadores para melhores resultados e não barreiras intransponíveis - que demandem mais esforços legislativos e doutrinários para justificar sua aplicação. Desse modo, conclui este trabalho que o interesse público e sua indisponibilidade jamais devem impedir o alicerce dos acordos de transação, mas sim conciliar, com cautela, os fins coletivos de ambos os polos e evitar excesso de discricionariedade. Ante o exposto, a resposta para o questionamento primeiro deste subcapítulo também é sim, de modo que a

¹⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. Volume III. São Paulo: Atlas, 2005, p. 517.

¹⁶⁵ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 129.

Transação Tributária se revela mecanismo legítimo e compatível com preceitos firmados no atual momento constitucional a respeito do interesse público e sua indisponibilidade.

CONCLUSÃO

Conforme estudado, a Constituição Federal de 1988, após longo processo evolutivo explorado no Capítulo I, foi marcada por uma onda de valorização dos princípios, enquanto normas plenamente aplicáveis e eficazes. Isso permitiu que o pós-positivismo se fixasse sobre instrumentos relevantes na busca pela justiça. Para os fins pretendidos neste trabalho, o fenômeno de colisão de princípios e diferenciação das regras foram explicações introdutórias relevantes para que se alcançasse o raciocínio jurídico proposto.

Dito isso, esta monografia fixou diversas premissas pertinentes. No que tange ao princípio da isonomia, foi possível compreender que atualmente não há mais que se falar em tratamento exatamente igual a todos os cidadãos. Há, por outro lado, de se reconhecer distinções que legitimem tratamentos desiguais como método de se alcançar a isonomia. Além disso, no âmbito do direito constitucional tributário, restou consolidado o fato de que é um enorme desafio contemporâneo traçar limites de desigualdade que otimizem esse princípio, sem prejudicar os envolvidos. Para tanto, este trabalho buscou delinear alguns critérios objetivos para alcançar a concretização dos princípios.

Construído o cenário de "igualdade através da desigualdade", demonstrou-se que a capacidade contributiva configura derivação de primeiro grau da isonomia e que este princípio do direito tributário está presente no ordenamento jurídico brasileiro desde o Brasil Império. Concluiu-se nesse aspecto que a manifestação de riqueza para fins de aferição da capacidade contributiva pode ocorrer de várias formas, a fim de legitimar tratamentos diferenciados entre contribuintes.

Partindo para os princípios seguintes, o trabalho examinou quais são as diretrizes que guiam o interesse público (e não representa a mera soma dos interesses individuais). Além disso, alcançou a conclusão de que não se trata de sinônimo de interesse estatal, já que reside no ideal de coletividade. Nesse contexto, a indisponibilidade se manifesta através da ponderação de interesses presentes e a sobreposição do coletivo ao individual, com o objetivo de minimizar sacrifícios e atender o bem comum.

Alcançadas essas conclusões sobre a base principiológica da Constituição Federal de 1988, no Capítulo II foram revelados os atributos mais importantes da Transação Tributária nos termos da Lei nº 13.988/2020. Frisa-se que neste ponto, não foi objetivo da monografia exaurir as modalidades existentes ou os detalhes sobre as concessões mútuas. Buscou-se justamente expor quais são os critérios materiais, existentes na letra da lei, que viabilizam uma negociação que considere as particularidades dos envolvidos. Neste momento,

valorizou-se essa política fiscal enquanto método dialógico que propõe autonomia para ambos os lados e inauguram a via dupla. Foram exploradas as modalidades no formato de adesão e por proposta individual, assim como exemplificadas algumas medidas tomadas pela PGFN durante a crise sanitária.

As conclusões mais importantes nesse momento do trabalho são: *(i)* reconhecer que o projeto de regulamentação legal da transação não é uma demanda recente, mas sim uma pendência de décadas do ordenamento jurídico brasileiro; *(ii)* o objeto alvo de transação é um espectro específico de contribuintes e de tipos de créditos tributários segregados por escore de recuperabilidade - que transparecem dificuldades de adimplemento; *(iii)* constatar que a Transação Tributária necessariamente envolve concessões recíprocas, sob risco de se desnaturar e ser ineficaz a via alternativa ao conflito judicial; e *(iv)* observar que esse método de extinção do crédito tributário é uma quebra de paradigma à medida que exsurge com o intuito de romper com o cenário de políticas de parcelamento efêmeras. Igualmente é uma política apta a impactar a cultura da litigiosidade marcada por ineficácia e morosidade, conforme dados expostos, e diminuir os valores estagnados incluídos em dívida ativa da União.

Por último no Capítulo III, concluiu-se pela compatibilidade plena da Transação Tributária com todos os princípios propostos, sendo estabelecidos alguns resultados como: *(i)* a base de princípios constitucionais permeou a transação desde sua concepção; *(ii)* considerar as particularidades dos casos concretos não significa abrir espaço indefinido para discricionariedade; *(iii)* a discriminação entre contribuintes é legítima para alcançar os fins propostos pela Transação Tributária, todavia, deve ser justificada e publicizada; *(iv)* a defesa do interesse público pela autoridade administrativa não permite que a transação seja utilizada como um cheque em branco e, finalmente, *(v)* a indisponibilidade desse interesse não pode ser fator impeditivo à realização de acordos consensuais pela administração, como a Transação Tributária.

Por todas essas razões, restou demonstrado que a Transação Tributária tem potencial de promover múltiplos efeitos positivos à arrecadação e à conformidade tributária como materialização da própria cidadania fiscal, de modo a promover um aprimoramento das instituições tributárias e uma evolução constante em direção ao diálogo, fora do âmbito litigioso, em busca de se construir um ambiente fiscal sinalizado pela cooperação saudável entre os envolvidos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2 edições, 4a tiragem. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ATALIBA, Geraldo. **Constituinte e Sistema Tributário**. Revista de Direito Tributário, n. 36, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.
- AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. **Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020**. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 edição, 8 tiragem. São Paulo: Malheiros Editores. 2000.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 32 edição. São Paulo: Malheiros, 2015.
- 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; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **Anotação preliminar sobre o conteúdo e as funções dos princípios**. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lênio Luiz (Coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito**. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, v. 65, no 4, out./dez. 2007.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público**. Revista Dialética, São Paulo, 2002.
- BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRASIL, **Código de Processo Civil. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil de 1824.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm

BRASIL. **Lei Complementar nº 174, de 5 de agosto de 2020.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp174.htm

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm

BRASIL. **Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/Lei/L14375.htm#art10

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais.** Brasília: RFB. Atualizado em 29 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em 12.01.2023

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405.** Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. DJ 20.09.2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1902123>. Acesso em 12.01.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **Recurso Extraordinário n. 480.107/PR.** Recorrente: Paiva & Meneghel LTDA e Outros; Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Eros Grau. DJ 26.03.2009. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2383269>. Acesso em 12.01.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário n. 343.446/SC.** Recorrente: Moretti Automóveis LTDA.; Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Relator: Ministro Carlos Velloso. DJ 04.04.2003. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2013286>. Acesso em 12.01.2023.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário.** 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional.** 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

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; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação Tributária na prática da Lei nº 13.988/2020.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva.** Curitiba: Juruá, 1992.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário.** 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2022.** Brasília: CNJ, 2022.

COSTA, Leonardo de Andrade. **Sistema tributário nacional.** Rio de Janeiro, FGV Direito Rio, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

PORTO, Ana Maria de Costa; BORGES, Antônio de Moura. **O Exercício da Cidadania Fiscal.** Revista Brasileira de Direitos e Garantias Fundamentais, 2016.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 33 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. **A transação na Lei nº 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações com o sistema de precedentes do CPC/2015.** In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier et al. (coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário.** 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2021.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério.** Tradução de Nelson Boeira Faedrich. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal Revenue Service **Topic no. 204 Offers in Compromise.** Disponível em: <https://www.irs.gov/taxtopics/tc204>. Acesso em: 02.02.2023.

EXCALIBUR, Yuri. **Transação tributária, indisponibilidade do interesse público e a Lei de Responsabilidade Fiscal: análise dos conceitos jurídicos à luz da eficiência na gestão tributária.** In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier et al. (coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário.** 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2021.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais.** Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Prefácio.** In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier et al. (coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário.** 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2021.

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

GIANNETTI, Leonardo Varella; MASCITTO, Andréa. **Transação tributária, delegação legislativa e controle dos critérios.** São Paulo: Jota, "Pauta Fiscal", periódico de 1º de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/transacao-tributaria-delegacao-legislativa-e-controle-dos-criterios-01072021>. Acesso em 12.01.2023

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica.** 14ª Edição, Malheiros Editores, 2010.

GUEDES, Paulo Roberto Nunes; MENDONÇA, André Luiz de Almeida. **Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 899/2019.** Brasília. Presidência da República, 6 de setembro de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20192022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acesso em 30.11.2022.

HART, Herbert Lionel Adolphus, et al. **The Concept of Law.** Oxford University Press, 2012.

KUHN, Thomas S. **A Estrutura das Revoluções Científicas.** 5a ed. São Paulo: Editora Perspectiva S.A., 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional.** Volume III. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno.** 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 42 ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013.

PASQUALI, Rodrigo Rizzotto. **A transação no direito tributário**. Revista de Estudos Tributários, edição 134. 2020.

PISCITELLI, Tathiane. **Curso de Direito Tributário**. 2 edição, Thomson Reuters: Revista dos Tribunais, 2022.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Dados Abertos da PGFN, "Grandes Números"**. Estoque Geral da Dívida ativa R\$2.761.993.399.299,41, última atualização de janeiro/2023.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022**. Publicação DOU em 01.08.2022, seção 1, página 79. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **O princípio constitucional da igualdade**. Belo Horizonte: Lê, 1990.

SANCHÍS, Luis Prieto. **El Constitucionalismo de los Derechos**. In: CARBONELL, Miguel (Coord.). Teoría del Neoconstitucionalismo. Madrid: Trotta, 2007.

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

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A transação tributária de acordo com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT n. 117, 2022.

SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier et al. (coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

28º CONGRESSO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA E 19º DO DISTRITO FEDERAL, 2022. **Transação Tributária na pandemia da COVID-19: uma análise comparativa entre os sistemas brasileiro e norte-americano de regularização fiscal dos contribuintes**. TEIXEIRA, Amanda Rabêlo. BORGES, Antônio de Moura (orient.). Disponível em: <https://sgcic.com.br/article/62c6668a1b3d2d02e62fb77c>.

