



UCSAL
UNIVERSIDADE CATÓLICA
DO SALVADOR

VANESSA GUIMARÃES FREIRE

**A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DO ORDENAMENTO JURÍDICO
BRASILEIRO**

SALVADOR

2020

VANESSA GUIMARÃES FREIRE

**A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DO ORDENAMENTO JURÍDICO
BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Graduação do Curso de Direito da Universidade Católica do Salvador, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Raimundo Luiz de Andrade

SALVADOR

2020

VANESSA GUIMARÃES FREIRE

**A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DO ORDENAMENTO JURÍDICO
BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito da Universidade Católica do Salvador.

Salvador, de de 2020

Banca Examinadora:

Raimundo Luiz de Andrade – Orientador
Procurador do Estado da Bahia, Mestre em Direito do Estado (PUC/SP) e Doutorando (PUC/SP), Professor universitário (graduação e pós-graduação) e ex-coordenador de Direito da UCSAL, da Ruy Barbosa e da ESBA.

Marco Valério Viana Freire - Examinador
Advogado. Procurador do Estado da Bahia. Especialista em Psicopedagogia Aplicada ao Desenvolvimento de Pessoas (Faculdade de Educação da Bahia), em Administração Pública (UEFS) e em Direito Tributário (UFBA). Professor das disciplinas Direito Administrativo, Direito Constitucional, Direito Financeiro e Direito Tributário na Graduação em Direito da UCSal.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus, pela dádiva da saúde e da vida.

A meu pai, por acreditar incansavelmente no meu potencial, muito mais do que eu mesma, e por ainda ter me apoiado nesta nova escolha sem medir esforços, somente para que eu pudesse trilhar melhores caminhos em busca dos meus sonhos e, simplesmente para me ver feliz. A realização de concluir esta graduação só foi possível pela sua dedicação em me amar.

A tia Hildeth, por todo o apoio e ajuda que me ofereceu ao longo desses cinco anos de faculdade.

Pai e tia Hildeth, tenho muita sorte em tê-los em minha vida. Obrigada!

A minha mãe, pois é nela que sempre penso e busco o incentivo para batalhar por algo melhor, para que nunca nada lhe falte.

Ao meu orientador, Professor Raimundo Luiz Andrade, pela atenção e por todas as contribuições e sugestões necessárias ao aprimoramento e elaboração do presente trabalho.

Ao Professor Marco Viana que, primeiramente, oportunizou parte de seu tempo para sugerir e discutir possíveis ideias para a confecção deste estudo, e pela sua amizade.

As minhas amigas Ediane, Larissa e Fernanda por terem suportado, pacientemente, todas as minhas desculpas e recusas. Obrigada pela compreensão!

Por fim, e não menos importante, aos meus novos laços de amizade. As minhas amigas Mônica, Renata e Carol, e ao meu amigo Evandro. Vocês tornaram esta longa jornada muito mais leve e prazerosa. Guardarei em meu coração os bons momentos que passamos.

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

TAX TRANSACTION IN THE CONTEXT OF BRAZILIAN LEGAL ORDER

Vanessa Guimarães Freire¹

Raimundo Luiz de Andrade²

RESUMO

Diante da demonstração de ineficácia do Poder Judiciário, decorrente do formalismo legal, em que a entrega da jurisdição à sociedade torna-se cada dia mais morosa, surge a necessidade de se buscar soluções de conflitos por meios considerados alternativos de controvérsias. Neste contexto, destaca-se o instituto da transação, sobretudo no âmbito do Direito Tributário, em decorrência da mutação paradigmática representada pela inclusão de novos axiomas no arcabouço normativo na seara publicista, uma vez que pode contribuir para o florescimento de uma atividade administrativa-tributária pautada na consensualidade e na eficiência para arrecadação dos créditos tributários. Nesse sentido, este estudo aborda as discussões acerca da transação em matéria tributária, contextualizando alguns projetos de lei que versam sobre a matéria, como o PL nº 5.082/2009, o PL nº 4.468/2020 e a Lei nº 13.988/2020, que regulamenta a transação tributária nos casos de cobrança da dívida ativa da União e do contencioso tributário. Ao final, examina-se a transação nos programas de recuperação fiscal, sob o ponto de vista de implicar um enfraquecimento do direito fundamental do contribuinte, quando se encontra num quadro de compromisso bilateral com o Estado, e de violar, em certa medida, o princípio isonômico ao conceder tratamento diverso aos contribuintes na quitação dos débitos tributários.

Palavras-chave: Transação Tributária. Lei de Responsabilidade Fiscal. Crédito Tributário. Mecanismos Alternativos de Resolução de Conflitos.

ABSTRACT

In view of the/ ineffectiveness of the Judicial system, resulting from legal formalism, in which the handing over of jurisdiction to society becomes more and more time consuming, there is a need to seek solutions to conflicts through means considered as alternative to controversies. In this context the institute of the transaction stands out, above all in the scope of Tax Law, due to the paradigmatic change represented by the inclusion of new axioms in the normative framework in the advertising field, since it can contribute to the flourishing of an administrative-tax activity based on consensus and efficiency in collecting tax credits. In this sense, this study addresses the discussions about the transaction in tax matters, contextualizing some bills that deal with the matter, such as PL nº. 5.082/2009, PL nº. 4.468/2020 and Law nº 13.988/2020, which regulates the tax transaction in cases of collection of the Union's active

¹ Graduanda do Curso de Bacharelado em Direito pela Universidade Católica de Salvador. E-mail: vanessagfreire@hotmail.com

² Procurador do Estado da Bahia, Mestre em Direito do Estado (PUC/SP) e Doutorando (PUC/SP), Professor universitário (graduação e pós-graduação) e ex-coordenador de Direito da UCSAL, da Ruy Barbosa e da ESBA.

debt and tax litigation. In the end, the transaction is examined in the fiscal recovery program, from the point of view of implying a weakening of the fundamental right of the taxpayer, when it is in a framework of bilateral commitment with the State, and of violating, to a certain extent, the isonomic principle in granting different treatment to taxpayers when settling tax debts.

Keywords: Tax Transaction. Fiscal Responsibility Law. Tax Credit. Alternative Conflict Resolution Mechanisms.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO. 2. O ATUAL PANORAMA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. 3. O INSTITUTO DA TRANSAÇÃO NO DIREITO CIVIL E TRIBUTÁRIO: CARACTERÍSTICAS E PECULIARIDADES. 3.1. A TRANSAÇÃO COMO ATO PARCIALMENTE ADMINISTRATIVO UNILATERAL PARTICIPATIVO. 3.2. A TRANSAÇÃO COMO CONTRATO FISCAL. 3.3. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: CONSEQUÊNCIA DA TRANSAÇÃO. 4. A TRANSAÇÃO NOS PROJETOS EM EXAME. 4.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS. 4.2. O MODELO TRANSACIONAL PREVISTO NO PL 5.082/2009. 4.3. OS ARGUMENTOS FAVORÁVEIS E CONTRÁRIOS AO PL 5.082/2009. 4.4. SOBRE A LEI 13.988/2020. 4.5. O PROJETO DE LEI 4.468/2020. 5. DIFERENÇAS ENTRE OS INSTITUTOS DA TRANSAÇÃO, ANISTIA, REMISSÃO E PARCELAMENTO. 6. A TRANSAÇÃO NOS PROGRAMAS DE PARCELAMENTO PARA RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS. 8. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

A utilização do instituto da transação em matéria tributária, como uma das alternativas para extinguir o crédito tributário, tem-se tornado bastante relevante nos tempos atuais, principalmente diante da nova temática trazida pelo direito processual contemporâneo, que a fim de atender a razoável duração do processo, contempla pela resolução negociada de controvérsias.

Isto porque com a crescente edição de normas em matéria tributária, a instauração de disputas entre as Autoridades Fiscais e os contribuintes têm se proliferado exponencialmente, o que tem feito saturar a máquina estatal judiciária e administrativa.

É neste contexto de insatisfação dos contribuintes, bem como da Administração Pública, diante da precariedade e ineficiência do poder arrecadatório dos créditos fiscais, que a transação em matéria tributária desponta como um método alternativo para resolução de conflitos, o que reflete a ineficiência dos atuais mecanismos tradicionais de cobrança do crédito tributário. Porém, por se tratar de um método que é caracterizado pela concessão recíproca de interesses entre as partes envolvidas, a disponibilidade de direitos e deveres devem ser analisados à luz de alguns princípios do direito público e constitucional.

Diante do exposto, este estudo traz, de início, algumas considerações sobre o atual panorama no contencioso tributário, além de uma breve análise sobre o instituto da transação no Direito Civil e Tributário, discorrendo sobre suas principais características e peculiaridades.

Em seguida, traz uma explanação acerca do atual projeto que trata da transação em matéria tributária, o PL nº5.082/2009, apresentando os entendimentos contrários e favoráveis. Posteriormente, destaca a Lei nº 13.988/2020 e o PL nº 4.468/2020 que, embora não verse sobre transação tributária, trata de um método consensual para resolução de conflitos.

A segunda parte deste trabalho aponta as diferenças entre os institutos da transação com a remissão, a anistia e o parcelamento, relacionando-os aos programas de recuperação do crédito tributário. Destaca ainda que esses programas, em alguns aspectos, podem ser vistos como programas ineficazes para a arrecadação dos tributos fiscais e que, de certa forma, violam o princípio da isonomia ao conceder vantagens especiais aos contribuintes inadimplentes em relação aos contribuintes que honram com suas obrigações perante o Fisco.

A abordagem metodológica escolhida para a realização deste estudo consiste em uma revisão bibliográfica e documental através de uma pesquisa qualitativa e descritiva, por meio do método dedutivo.

O objetivo deste estudo é demonstrar a necessidade de uma discussão acerca da integração do instituto da transação no regime do Direito Tributário, uma vez que este contém dogmas supostamente intransponíveis, o que coloca em voga a eficácia deste instituto, cabendo ainda destacá-lo, sobretudo, nos programas de parcelamento tributário.

2. O ATUAL PANORAMA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

É cediço que, diante da estrutura eleita pelo Estado Democrático de Direito, coube ao Poder Judiciário a solução de toda e qualquer controvérsia nos limites estabelecidos pela lei. No entanto, a previsão desse rigor legal, pode, muitas vezes, ocasionar uma dificuldade na solução rápida dos conflitos, o que pode implicar na ineficácia da decisão judicial, na medida em que existem situações que necessitam de um tratamento individualizado entre as partes. É nesse contexto, que surgem as críticas em face da presente deficiência do Poder Judiciário para se entregar uma prestação jurisdicional célere (MARQUES, 2019, p.38).

Deste modo, não é difícil perceber a atual situação do contencioso em matéria tributária, uma vez que as demandas de cobrança do crédito tributário, pela via judicial, são uma das maiores responsáveis pelo excessivo número de ações, o que acentua ainda mais a crise no Poder Judiciário (CHAMBARELLI, 2026, p.1). Assim, é possível verificar que este contexto reflete o atual quadro de ineficiência dos mecanismos tradicionais de resolução de conflitos (BRANDÃO, 2016, p.59).

Nesse diapasão, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), em seu relatório “Justiça em Números 2020”, baseado nos dados obtidos no ano de 2019, verificou que os processos de execução fiscal representaram 39% do total de casos pendentes e 70% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com uma taxa de congestionamento de 87%. Isto quer dizer que, em cada 100 processos de execução fiscal, que tramitaram no ano de 2019, apenas 13 foram baixados (CNJ, 2020, p.6).

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), em cooperação com o CNJ, também desenvolveu um projeto de pesquisa entre novembro de 2009 e fevereiro de 2011, denominado Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União. Este estudo teve a finalidade de apurar o tempo e o custo de tramitação nas ações de execução fiscal no âmbito da Justiça Federal. Neste verificou-se que o tempo médio total de tramitação de uma execução fiscal é de 9 anos, 9 meses e 16 dias, e a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de 25,8%, com um custo unitário médio total de R\$ 5.606,67. (TAVARES; ANDRADE, 2019, p.2; IPEA, 2011, p.16).

Não menos importante, destacam-se, ainda, os dados apresentados pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO), que contratou uma das consultorias mais importantes do mundo, a Ernst & Young (EY), para realizar um diagnóstico sobre o contencioso tributário do governo federal. O dado mais marcante encontrado neste estudo foi o crescimento dos valores em processo de cobrança nos últimos anos, haja vista que ultrapassaram a metade do PIB do ano de 2018. Com efeito, constataram que uma das principais razões que explicam o elevado nível do litígio fiscal no Brasil, é a complexidade do sistema tributário brasileiro e suas constantes alterações. Segundo o levantamento feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), ficou demonstrado que, desde a promulgação da Constituição Federal, em 1988, até 2018, foram aprovadas 16 emendas constitucionais e criadas 390.726 normas tributárias no país (ETCO, 2020, p.9;11;13).

Assim, trazendo-se à baila os dados apresentados, é possível constatar que o destrancamento dos litígios envolvendo execuções fiscais encontra-se, ainda, além do visível ao horizonte (TAVARES; ANDRADE, 2019, p.2). É nesse sentido, que o novo Código de Processo Civil (NCPC), inovou o ordenamento jurídico brasileiro, ao introduzir a possibilidade de se buscar uma flexibilização para a solução de conflitos através dos meios alternativos de controvérsias, uma vez que propicia um modelo consensual que privilegia alguns valores, até então relegados, tais como a cooperação, o diálogo entre as partes e a tolerância (BRANDÃO, 2016, p.63; MARQUES, 2019, p.38; MÖLLER, 2018, p. 467).

Nessa vereda, diante das inúmeras transformações ocorridas no Direito Tributário, um dos temas abordados nesta seara e constante no Código Tributário Nacional (CTN) - que é recepcionado pela Constituição Federal de 1988 (CF/88) como Lei Complementar - é a transação, posto que é um método de autocomposição de conflitos, que vem sendo visto como uma alternativa para desafogar o Poder Judiciário, na medida que fomenta o direito de participação do cidadão com a Administração, podendo assim favorecer a uma maior eficiência e celeridade processual das autoridades tributárias (FERRAZ, 2019, p.1; OLIVEIRA, 2015, p.24-25; GODOY, 2010, p.23). A transação é uma forma de resolução de conflitos que visa pôr fim a uma demanda entre as partes pela concessão mútua de algum interesse controvertido. Todavia, em se tratando de conflitos de natureza tributária, a disponibilidade de direitos e deveres entre as partes devem ser analisados à luz de alguns princípios do direito público e constitucional, assim como pela estrita legalidade tributária (FERRAZ, 2019, p.5; BRANDÃO, 2016. p.63).

3. O INSTITUTO DA TRANSAÇÃO NO DIREITO CIVIL E TRIBUTÁRIO: CARACTERÍSTICAS E PECULIARIDADES

De início, é necessário tecer algumas considerações acerca do instituto da transação. A transação não é um instituto novo, pois já era possível de ser verificado desde o período do Direito Romano, cujo objeto principal envolvia a existência de um direito incerto, isto é, referia-se a uma coisa duvidosa, predominando-se a teoria do *res dúbia*, ao invés da teoria da *res litigiosa* (OLIVEIRA, 2015, p.114; COSTA, 2017, p.34). Tal instituto foi implementado no ordenamento jurídico brasileiro através das Ordenações Afonsinas, sendo classificado com um ato extrajudicial, perdurando este entendimento também nas Ordenações Filipinas (COSTA, 2017, p. 34).

No diploma civilista de 1916, o referido instituto era definido como um modo de extinção das obrigações, pelo fato de ser considerado um ato jurídico, cuja finalidade era de resolver um dever estabelecido entre as partes, embora boa parte da doutrina considerava a transação como sendo um instrumento de natureza contratual (COSTA, 2017, p.34; FIGUEIREDO, 2004, p.129; OLIVEIRA, 2015, p. 114). A controvérsia foi superada com o advento do Código Civil de 2002 (CC/02), na medida em que tratou a transação expressamente como uma das espécies de contrato ao longo dos arts. 840 a 850 (OLIVEIRA, 2015, p.115; FERRAZ, 2019, p.5).

Portanto, de acordo com a redação do art. 840 do CC/02, a transação é um contrato pelo qual as partes poderão, mediante concessões mútuas, prevenirem ou terminarem um litígio já existente, deixando de lado eventuais incertezas na relação jurídica (OLIVEIRA, 2015, p. 116; MORATO, 2016, p.645). Sendo, hodiernamente, a transação classificada como um contrato, trata-se, portanto, de um negócio jurídico bilateral, oneroso, comutativo, formal e que possui como elementos constitutivos o acordo entre as partes, a intenção de pôr fim a um litígio e a concessão recíproca (COSTA, 2017, p. 35; FIGUEIREDO, 2004, p. 131-132). Roborando o assunto, Dacomo (2008, p.94) assevera:

[...] que a transação, em sentido amplo, significa solução transacional, que, por sua vez, admite três subtipos: acordo, mediação e arbitragem. No acordo, as partes interessadas dispõem sobre a fórmula transacional. Na mediação, as partes acordam que um terceiro interfira na disputa, embora a solução não seja vinculante para as partes. No arbitramento, também se demanda a intervenção de um terceiro, mas as partes ficam obrigadas a acatar a decisão. Portanto, a transação, em sentido amplo, significa solução transacional e, em sentido estrito, acordo.

A transação é, portanto, um instituto eminentemente do Direito Privado, inserido como inovação pelo CC/02 e introduzido pelo NCPC, que através de uma nova sistemática, incentiva, ostensivamente, a utilização de meios consensuais de resolução de conflitos. Mas, no âmbito do Direito Público encontra-se adaptado, mais especificamente no Direito Tributário, pelo qual foi recepcionado como uma das formas extintivas do crédito tributário (FIGUEIREDO, 2004, p.133; TAVARES; ANDRADE, 2019, p.5).

Assim, adentrando-se nos melindres do regime tributário, há de se ver que a natureza jurídica do instituto da transação é tríplice, ou seja, reveste-se parcialmente das características de ato administrativo (unilateral participativo), de contrato fiscal, e que culmina na extinção do crédito tributário, revelando, por conseguinte, uma certa distinção quanto ao assentado pelo CC/02 (FERRAZ, 2019, p.9; TAVARES; ANDRADE, 2019, p.8).

3.1 A TRANSAÇÃO COMO ATO PARCIALMENTE ADMINISTRATIVO UNILATERAL PARTICIPATIVO

A transação tributária encontra-se elencada como uma hipótese de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, inciso III, do CTN, tendo sido disciplinada, contudo, no art. 171 do mesmo diploma legal, que dispõe que a lei pode facultar, aos sujeitos ativo e passivo, celebrar transação, mediante concessões recíprocas, com o objetivo de chegar a um consenso que vise findar a relação litigiosa, extinguindo assim o crédito tributário decorrente da

obrigação tributária (TAVARES; ANDRADE, 2019; p.8; OLIVEIRA, 2015, p.125, FERRAZ, 2019, p.9,22).

Todavia, antes de adentrar ao aspecto que classifica a transação como ato unilateral participativo, convém notar que, ao revés do que dispõe o art. 840 do CC/02, o CTN não admite concessões mútuas para prevenir litígios, já que é possível se extrair da definição do supracitado art. 171 do CTN, que a lei ao facultar a transação aos sujeitos da obrigação tributária, esta importe na determinação de litígio com a consequente extinção do crédito tributário (TAVARES; ANDRADE, 2019, p.9). Observa-se, portanto, que a letra da lei veda ao regime tributário o implemento da transação preventiva. Todavia, a acepção do termo litígio, de acordo com a melhor doutrina, pode alcançar também o processo administrativo a ser instaurado pelo contribuinte (TAVARES; ANDRADE, 2019, p.10). A propósito, este é o entendimento firmado por Oliveira (2015, p.145):

[...] considerando que a transação em matéria tributária tem por finalidade resolver uma relação jurídica conflituosa entre o Fisco e contribuinte, não há porque limitar sua aplicação somente às controvérsias judicializadas, sob pena de se reduzir despropositadamente a eficácia desse instituto. Além disso, não parece existir razão plausível para afastar da transação as discussões administrativas, até porque essas representam enorme volume e têm um alto custo para a Administração Tributária e o contribuinte.

Por outro lado, Dacomo (2008, p.95) entende que o Direito Tributário não atribuiu uma nova definição ao instituto da transação, posto que o CTN ao estabelecer que a transação é feita mediante concessões mútuas, em casos de determinação de litígio com a consequente extinção do crédito tributário, esta determinação está em harmonia com as definições do CC. Isto porque, o CTN não conceitua explicitamente a transação, e em seu art. 110, dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela CF, pelas Constituições dos Estados, e pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou Municípios, para definir ou limitar as competências tributárias.

Outro aspecto importante, é que a vigência da legislação tributária dependerá de lei autorizativa/habilitante, conforme disposição do art. 171 do CTN. Isto quer dizer que, não havendo lei, a transação tributária não pode ser feita e, conseqüentemente, a autoridade administrativa não estará autorizada para transigir (BATISTA JR, 2007, p.412). Além disso, tal lei não poderá ser demasiadamente genérica, isto é, deverá ela estabelecer os limites, os critérios e as circunstâncias em que a transação poderá ser realizada, cabendo à autoridade administrativa motivar, caso a caso, as razões que justifiquem a transação, não lhe sendo aconselhável a outorga de uma discricionariedade excessiva (OLIVEIRA, 2015, p.139-140).

Deste modo, a transação deverá ser exercida no uso das prerrogativas públicas do Estado, para ser capaz de modificar a obrigação tributária, no sentido de declará-la, extingui-la, criá-la, produzindo então os efeitos na relação jurídico-tributária existente. É isto que faz assemelhar-se às características de um ato administrativo (FERRAZ, 2019, p.22).

Nesse sentido, cabe destacar o entendimento de Dacamo e Torres (2008, *apud* FERRAZ, 2019, p.22-23) quando sustentam, portanto, a caracterização da transação como ato administrativo participativo:

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

(...)

Este ato, celebrado nos exatos termos da lei, entre a Administração e o contribuinte, visa ao bem-comum; para alcançar tal finalidade, utiliza-se dos interesses secundários;

(...)

A norma da transação provoca mudança significativa, substituindo o crédito tributário *ex lege* por outro, subsequentemente ao acordo entre as partes e derivado também da lei.

(...)

Na verdade a norma da transação retira do ordenamento a norma do lançamento que tem no consequente a obrigação tributária, e introduz uma nova norma, a da transação, que tem no consequente também uma obrigação tributária. Esta, por sua vez, poderá ser extinta, ou melhor, retirada do ordenamento, quando do pagamento.¹

Assim, uma vez estabelecido o acordo sobre o elemento fático controverso entre as partes, caberá a Administração Pública realizar o lançamento de forma unilateral, do qual o contribuinte fará sua mera adesão (BATISTA JR., 2007, p.415).

1.2 A TRANSAÇÃO COMO CONTRATO FISCAL

A transação pressupõe concessões mútuas entre as partes. Significa dizer, que de acordo com os termos do art.171 do CTN, consiste na possibilidade de “abrir mão” de uma parte do direito que acredita se ter, com a finalidade de alcançar um meio termo satisfatório para pôr fim ao litígio existente entre elas. Assim, para que haja a transação, ambas as partes devem ceder uma parcela de suas pretensões, ou seja, deve haver uma reciprocidade, e é isto que diferencia a transação de outros institutos jurídicos (OLIVEIRA, 2015, p.140).

Com efeito, convém notar que, a transação em matéria tributária, assume uma feição contratual, justamente, por possibilitar as partes acordarem o valor do crédito tributário devido (FERRAZ, 2019, p.28). Nesse sentido, Oliveira (2015, p.121) aduz que: “[...] é forçoso reconhecer que a transação não se trata de um simples ato unilateral, mas de ato unilateral em que se admite uma certa participação do contribuinte, sendo, portanto reflexo de um

contratualismo fiscal *latu sensu*.” Seguindo esta linha de intelecção, cumpre assinalar que este primado da consensualidade não ocorreu de modo imediato, mas sim através do fortalecimento do conceito de participação administrativa, haja vista que o Direito Administrativo clássico, ramo do qual o Direito Tributário pertence, pautava-se unicamente no paradigma da imperatividade e unilateralidade do ato administrativo. Assim, em virtude da ascensão do Estado Social e Democrático de Direito e do neoconstitucionalismo, foram firmados os ideais de eficiência e de participação administrativa, os quais abriram espaço para a figura da consensualidade no âmbito da Administração Pública, permitindo, dessa forma, uma atuação dialógica entre a sociedade e o Estado (COSTA, 2017, p.29-30,32).

Nota-se, portanto, que na transação, a Administração Fiscal, na expectativa de atender o melhor interesse público, se despe de parcela do seu poder de império, na medida em que as duas declarações de vontade, do Fisco e do contribuinte, se fundem (BATISTA JR., 2007, p.416). Outro elemento que denota a aproximação da transação em matéria tributária dos contratos, é a presença da boa-fé entre as partes envolvidas, posto que é inadmissível que a Administração Pública a utilize de modo abusivo, assim como, não caberá ao contribuinte se valer desse instrumento para pagar menos tributo (FERRAZ, 2019, p.30-31).

1.3 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: CONSEQUÊNCIA DA TRANSAÇÃO

A transação tributária encontra-se elencada no art. 156, inciso III do CTN como hipótese de extinção do crédito tributário. Mas, é no art. 171 do mesmo diploma jurídico que a lei assinala aos sujeitos da obrigação tributária a faculdade de celebrar a transação que importe na “determinação” de litígio (TAVARES; ANDRADE, 2019, p.8; BASTISTA JR., 2007, p.414). É pertinente salientar que pela literalidade do art. 171, o CTN ao se referir à “determinação” do litígio, equivocou-se, pois, em verdade, quis dizer “terminação” como a forma correta para a espécie, já que esta expressão traz mais sentido do ponto de vista semântico (OLIVEIRA, 2015, p.143).

Quanto a expressão “litígio”, o CTN emprega em sentido mais amplo, abrangendo-a tanto para pendências administrativas, quanto para as judiciais. Contudo, alguns autores entendem que a transação teria, tão somente, o condão de ser realizada no processo contencioso, ao passo que outros admitem que a judicialização da controvérsia seria prescindível, bastando que a matéria fosse objeto de impugnação administrativa. Este é entendimento que prevalece na doutrina (BATISTA JR., 2007, p. 413; OLIVEIRA, 2015, p.145).

Terminologia a parte, é importante destacar o entendimento do professor Paulo de Barros (2019, p. 474-475), que entende que a extinção do crédito tributário não decorre puramente da transação:

[...] Mas, é curioso verificar que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo.

Nessa linha de raciocínio, Brandão (2016, p.68), afirma que de fato a transação não pode ter como objetivo principal a extinção do crédito tributário, já que sua finalidade essencial é mais ampla, na medida em que extingue o conflito de interesses entre as partes envolvidas. Assim, o que promove a extinção do crédito tributário é o pagamento, ou mesmo uma eventual remissão resultante do acordo, o que promoverá no desaparecimento dos latentes direitos subjetivos e seus respectivos direitos prestacionais. Por isso, umas das críticas doutrinárias feitas à mencionada norma, consiste no fato de que, com relação aos efeitos da transação, ainda que tal instituto tenha sido posto como uma das modalidades de extinção do crédito tributário, a extinção do devido crédito constitui apenas uma das possíveis consequências do acordo a ser estabelecido entre as partes (BRANDÃO, 2016, p.68).

Diante do exposto, é de se concluir, que no Direito Tributário a transação tem como características, (i) existência de lei autorizadora; (ii) condições previstas em lei; (iii) concessões mútuas entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária; (iv) fim do litígio; (v) extinção do crédito tributário; e (vi) lei habilitante (CATARINO; ROSSINI, 2016, p.159).

2 A TRANSAÇÃO NOS PROJETOS EM EXAME

4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Atualmente tem ocorrido muitas discussões sobre a transação, principalmente, a partir da elaboração do Projeto de Lei nº 5.082/2009 que, proposto pelo Poder Executivo, tramita no Congresso Nacional (CN) e visa propor a Lei Geral de Transação em matéria tributária. Trata-se de um conjunto de propostas de alteração das normas, constante no chamado Pacto Republicano II, que tem a finalidade de conferir uma maior agilidade e eficiência ao aparato estatal, em especial o Judiciário (LOPES, 2010, p.33). A saber, o PL 5.082/2009 tem apenas caráter de lei federal, portanto, caso seja aprovado, não abarcará a implementação da transação nos tributos dos estados e municípios (FILHO, 2019, p.212).

De fato, a temática em apreço, possui uma pertinência teórica, posto que, alguns seguimentos doutrinários entendem que há uma incompatibilidade do instituto da transação com a ordem constitucional, visto que, violaria a indisponibilidade do interesse público, a supremacia do interesse público, bem como legalidade tributária e o próprio conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN (OLIVEIRA, 2015, p. 21;27; TAVARES; ANDRADE, 2019, p.14). De outro lado, há uma corrente que entende que a transação em matéria tributária é, não somente compatível com o ordenamento jurídico pátrio, como também desejável do ponto de vista prático (OLIVEIRA, 2015, p.258).

Embora prevista desde 1966, é bem verdade, que não se tem a transação clássica de acordo com a disposição prevista no CTN (OLIVEIRA, 2015, p.24; GODOY, 2010, p.30). No entanto, não se pode olvidar, que este Projeto de Lei nº5.082/2009, é resultado da mudança de paradigma ocorrida no Direito Tributário nos últimos anos, justamente, porque se tem como escopo, hodiernamente, a preocupação com a eficiência na gestão administrativo-tributária. Nesse sentido, a transação aparece como uma solução viável para desobstruir o Poder Judiciário, na medida que pode assegurar uma maior celeridade na resolução de litígios (OLIVEIRA, 2015, p.248).

4.2 O MODELO TRANSACIONAL PREVISTO NO PL 5.082/2009

Trata-se de um Projeto de Lei delineado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), portanto, aplicável, tão somente, aos tributos de competência da União, e que tem como objetivo reduzir a litigiosidade na aplicação da legislação tributária (OLIVEIRA, 2015, p.195; TAVARES; ANDRADE, 2019, p.19). O PL partiu da premissa que a transação no Direito Tributário é capaz de aumentar a eficiência da gestão da dívida ativa e da arrecadação tributária, desde que sob o prisma do interesse público (TAVARES; ANDRADE, 2019, p.19).

Segundo a redação do projeto, a Fazenda Nacional por meio de juízo de conveniência e oportunidade, pode celebrar a transação sempre que motivadamente atender ao interesse público (ASSUNÇÃO, 2011, p.283). Significa dizer, que tal decisão configura-se um ato discricionário da Administração Pública não devendo assim ser confundida como uma arbitrariedade, ou seja, trata-se de uma discricionariedade que deve contar com limites e parâmetros (OLIVEIRA, 2015, p.195; GODOY, 2010, p.25).

Neste passo, convém ressaltar, que o PL inicia a regulamentação da transação em matéria tributária, afirmando que o instituto deverá observar as normas contidas do art. 37 da CF/88, ou seja, aquelas ligadas aos princípios norteadores do direito administrativo, a saber:

legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, além daqueles previstos no art. 2º da Lei nº 9.784/99, que inclui a finalidade, a motivação, a razoabilidade, a proporcionalidade, o contraditório, a segurança jurídica e o interesse público, e por fim, aos deveres de veracidade, boa-fé, confiança, colaboração e celeridade (FERRAZ, 2019, p. 152; OLIVEIRA, 2015, p.196).

O PL não faz qualquer referência ao termo *a quo* em que a transação tributária poderá ocorrer. Apenas prevê que a transação tributária importará na “composição de conflitos ou terminação de litígios”, o que leva a entender que há uma possibilidade de afastar a transação preventiva. Com isso, continua elencando a transação nas hipóteses de extinção de crédito tributário, pressupondo, portanto, a necessidade de constituição do crédito pelo lançamento (OLIVEIRA, 2015, p.195; 201).

O PL prevê a criação de uma Câmara Geral de Transação e Conciliação (CGTC), vinculada à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que terá a competência para analisar e deliberar sobre os pedidos de transação, além de editar regulamentos e resoluções específicas sobre a definição dos requisitos, forma e parâmetros das propostas de transação (ASSUNÇÃO, 2011, p.283; OLIVEIRA, 2015, p.197). É oportuno destacar, que a admissão do procedimento de transação pela autoridade administrativa competente, terá o condão de suspender o processo administrativo ou judicial durante o curso do procedimento, além de garantir o direito à obtenção de certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do art. 206 do CTN (ASSUNÇÃO, 2011, p.286).

O PL também dispõe que a transação tributária, em qualquer de suas modalidades (adiante assinaladas), não poderá implicar negociação do montante do tributo devido. Porém, permitiu, indiretamente, a redução do tributo nas hipóteses em que sua incidência não estiver devidamente demonstrada, isto é, nas situações que dependerão de interpretações de conceitos jurídicos indeterminados ou da identificação de questões e relevância de fato aplicáveis ao caso concreto (OLIVEIRA, 2015, p.203). Dessa forma, o PL ao dispor expressamente que a transação não poderá implicar a negociação do montante do tributo, permitiu, tão somente, a redução dos acessórios da obrigação tributária, ou seja, as multas, os juros de mora, o encargo de sucumbência e demais encargos pecuniários (OLIVEIRA, 2015, p.202).

O PL, nos termos do seu art.11., dispõe que a transação implicará renúncia pelo sujeito passivo ao direito sobre que se funda a ação ou recurso administrativo ou judicial, ou seja, estabelece uma concessão como requisito para a própria celebração do acordo (ASSUNÇÃO, 2011, p.284). Outro aspecto que merece destaque é que o PL dispôs que a transação não poderá afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob

fundamento de inconstitucionalidade (OLIVEIRA, 2015, p.204). Por fim, o PL 5.082/2009, embora tenha permitido a transação nas hipóteses em que a interpretação da legislação seja conflituosa, estabeleceu que não poderá versar sobre matéria de fato ou de direito que transcendam os limites do conflito ou litígio, isto é, somente poderá tratar de matéria que já faça parte do litígio, seja este administrativo ou judicial (OLIVEIRA, 2015, p.206).

Sem intenção de esgotar o tema em comento, é certo que o PL nº5.082/2009 irá perpassar ainda por diversas adequações ao longo de sua tramitação no CN, sobretudo, no que tange as modalidades de transação previstas, quais sejam: (i) transação em processo judicial; (ii) transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência; (iii) transação por recuperação tributária; e (iv) transação administrativa por adesão (TAVARES; ANDRADE, 2019, p.19).

4.3 OS ARGUMENTOS FAVORÁVEIS E CONTRÁRIOS AO PL 5.082/2009

Longe de haver uma opinião pacífica e uníssona na doutrina, faz-se oportuno trazer no presente estudo os entendimentos que se tem acerca da transação em matéria tributária, uma vez que a aplicação deste instituto na seara fiscal, implica na análise de sua compatibilidade com os princípios que orientam o Direito Tributário e o próprio Direito Público (COSTA, 2017, p.53).

Primeiramente, cabe destacar a corrente doutrinária que entende que o principal óbice a transação tributária está na indisponibilidade do interesse público. Assim, sendo o interesse público indisponível, uma vez que é atinente aos anseios da coletividade, automaticamente, a matéria fiscal estaria excluída das soluções consensuais, porquanto as normas que regulam os meios alternativos de solução de conflitos abrangem direitos disponíveis ou sujeitos à transação (MÖLLER, 2018, p.469).

Isto porque, quando o crédito tributário, advindo da arrecadação tributária, entra de forma definitiva nos cofres públicos e integra o complexo de bens do ente público, torna-se protegido pelo primado da indisponibilidade, segundo o qual o patrimônio do ente estatal não poderá ser disponível se não em favor do interesse público e em virtude de lei. Assim, o uso desse valor arrecadado somente poderá ser utilizado nos termos autorizadores da lei, uma vez que o princípio da indisponibilidade do interesse público está essencialmente atrelado ao princípio da legalidade administrativa, que, por sua vez, encontra-se respaldado no princípio da supremacia do interesse público (MARQUES, 2019, p.41). Desse modo, o agente estatal não poderá dispor dos bens públicos baseando-se em seu juízo de conveniência e oportunidade,

porque tais bens pertencem à coletividade. Assim, quando haver a necessidade de ser sopesados interesses divergentes, os interesses coletivos devem prevalecer sobre os interesses do particular (COSTA, 2017, p.55; MARQUES, 2019, p.41). Sobre este aspecto, Onofre Alves Batista Júnior (2007, p.509) destaca:

Nessa linha de idéias, pelo menos sob o ponto de vista mais tradicional, as formas consensuais são vistas como alternativas inadequadas à atuação estatal a ser desenvolvida por mecanismos autoritários, uma vez que os interesses públicos são indisponíveis, isto é, o Estado busca atuar com base na sua posição de superioridade em relações unilaterais, não se admitindo, confortavelmente, transações administrativas em matéria de interesse público.

Sendo então o princípio da legalidade a baliza para que a Administração Pública encontre aplicação para todas as suas atuações, sejam elas unilaterais ou consensuais, nessas últimas é sabido que a Administração terá uma maior discricionariedade, isto é, gozará de uma maior margem de valoração nas suas condutas (OLIVEIRA, 2015, p.91). É nesse aspecto, que surge o outro ponto crítico relativo à transação: a discricionariedade que ela confere à Administração Pública, já que pode ensejar na prática de corrupções, na medida em que poderá transformar o tributo em um instrumento político, ofendendo, assim, os princípios constitucionais da impessoalidade, da moralidade e o próprio princípio da indisponibilidade do interesse público (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 19). Tem-se assim, que a transação tributária transformará a atividade arrecadatória de plenamente vinculada para atividade discricionária, se caracterizando pela possibilidade de oferecer um tratamento diferenciado em razão de juízos de conveniência e oportunidade (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2010, p.21). Ainda entendem que a morosidade na resolução dos litígios tributados, pode ser minimizada por outros meios, haja vista que os litígios são sempre inevitáveis, embora não revelem quais sejam esses meios (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2010, p.20).

Por fim, sendo mais específica ao tema em comento, Simone Anacleto Lopes (2010, p.34) ainda trouxe os seguintes argumentos:

- a) Não há no PL nº 5.082/2009 concessões mútuas entre o contribuinte e a Fazenda Pública, uma vez que é apenas esta que faz basicamente todas as concessões, pois basta que o contribuinte tenha ajuizado qualquer ação em matéria tributária, para estar habilitado a postular a transação. A guisa de exemplo, ressalta que “mesmo que o contribuinte tenha ingressado apenas para discutir a incidência da taxa de juros estabelecida em lei, poderá obter descontos não apenas dos juros, mas também das multas e demais encargos”;
- b) O projeto ao conceder perdões dos valores legalmente impostos, está, na realidade, tratando de remissões e de anistias tributárias e não da transação. Por isso, entende que o PL é uma Lei

Geral de Remissões e Anistias em Matéria Tributária e que, por esta razão, afronta o art. 150, §6º da CF, o qual exige lei específica para tratar as remissões e a anistia;

c) O PL afronta ainda o art.14 da Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), pois entende que a renúncia de receitas, que se dará em cada tributo, não pode ser antecipadamente prevista.

Como é sabido, a LRF busca prevenir e corrigir os desequilíbrios das contas públicas, introduzindo normas voltadas para a responsabilidade na gestão administrativa. Nesse sentido, entendem que, a redução no valor do tributo e/ou seus acessórios, é um benefício de natureza tributária, que implica em renúncia de receita, e, que por isto, deve observância aos requisitos previstos na LRF (OLIVEIRA, 2015, p.163).

Por outro lado, sob a perspectiva mais moderna do direito tributário, há quem entenda que em uma sociedade pluralista, a satisfação de interesses públicos não exclui, necessariamente, o atendimento aos interesses privados. Pelo contrário, o atendimento do bem comum reclama por uma ponderação entre os interesses públicos e privados. Nessa ótica, os instrumentos consensuais assumiriam uma posição privilegiada. Nesse sentido, a indisponibilidade do interesse público não poderá ser confundida com a disponibilidade de um interesse público determinado, porque a Administração, na possibilidade de atender da melhor forma o interesse público, deverá atuar nos limites de sua competência legal, mesmo que essa atuação implique no afastamento de um determinado interesse (BATISTA JR., 2007, p. 509-510).

Dessa forma, a indisponibilidade é a regra, todavia, qualquer bem público pode se tornar disponível nos termos da lei (MARQUES, 2019, p.41). É isto que redundará na relativização da indisponibilidade do interesse público, a qual não deve ser interpretada como óbice ao implemento da transação tributária, mas sim deve ser vista como um elemento principiológico que lhe autorize (TAVARES; ANDRADE, 2019, p.17). Assim verificam, que o crédito tributário pode ser disponível, desde que seja para atender ao bem comum. Prezam, portanto, por uma reinterpretação ao princípio da indisponibilidade do interesse público, no sentido de que o interesse público poderá ser atendido quando a solução consensual for a que melhor confere desfecho ao crédito exequendo (MARQUES, 2019, p.41; TAVARES; ANDRADE, 2019, p.17). A esse respeito, Marques (2019, p.42) destaca que nem sempre atribuir a indisponibilidade ao crédito tributário, fere o princípio da supremacia do interesse público e, nesse sentido, se posiciona:

O valor axiológico insculpido do dogma da supremacia do interesse público, que torna os bens igualmente públicos indisponíveis, pode e deve ser sopesado diante de uma necessidade de efetividade de arrecadação tributária, que é o maior interesse público

defendido pelo princípio. Dessa forma, receber o crédito tributário é mais importante em termos axiológicos e deve, por esse motivo, ser prestigiado, mesmo que isso implique em renúncia de receita, dentro de limites legais e parâmetros aceitáveis pelo ordenamento jurídico.

Nesse esteio, Catarino e Rossini (2016, p.172;174) ratificam que, embora o interesse fazendário encontre-se limitado pela lei e seja uma fatia do interesse público em geral, apresenta a especificidade de se referir à receita do Estado. Entretanto, isto não lhe confere a natureza de uma supralegalidade formal e material, que justifique que o Estado não possa, em caso de litígios com os contribuintes, transacionar, conquanto que se verifique os pressupostos que alude o CTN. Conseqüentemente, não há uma superposição de direitos entre os de natureza individual e social, uma vez que ambos compõem o rol dos direitos fundamentais.

Destacam ainda, que não há como sustentar que a transação tributária afronte a LRF por se caracterizar como uma renúncia de receitas, pois não há previsão orçamentária para recolhimento de recursos que estão *sub judice* ou sob mera previsão estatística de recolhimento (GODOY, 2010, p.31; CAVALCANTI; ZONARI, 2019, p.413). Nesse sentido, Cavalcanti e Zonari (2019, p.413) asseveram:

[...] o conceito de renúncia de receitas vinculado ao art. 14 da LRF está diretamente relacionado à concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, que se caracteriza por favores fiscais concedidos unilateralmente pelos Entes Políticos, ou seja, é uma liberalidade do Fisco, com fins de política fiscal ou econômica. Além disso, a transação consiste em uma modalidade de extinção do crédito tributário, que visa extinguir um litígio tributário por uma concessão das duas partes, ou seja, é necessário um ato de vontade por ambas, deixando evidente sua natureza bilateral .

Sendo assim, concluem que a lei de transação, mesmo com todas as imperfeições inerentes a um documento normativo, é da autoridade que decorre a lei. Portanto, não há ofensas a princípios, pelo contrário, está centrada na dignidade da pessoa humana, pois é uma ideia que matiza uma nova relação entre o Fisco e o cidadão (GODOY, 2010, p.31).

4.4 SOBRE A LEI Nº13.988/2020

Foi aprovada neste ano de 2020 pelo CN, a medida provisória MP 899/2019, conhecida como MP do contribuinte legal, a qual foi convertida na Lei nº13.988/2020, que regulamenta a transação tributária nos casos de cobrança da dívida ativa da União e do contencioso tributário. Por esta lei, o governo visa captar recursos por meio da regularização de débitos fiscais, e ao mesmo tempo, diminuir os conflitos judiciais entre contribuintes e a União (AGÊNCIA SENADO, 2020).

Esta lei trouxe, em seu bojo, a ideia de acabar com a prática de se criar, de tempos em tempos, programas de parcelamentos especiais, conhecidos como REFIS, posto que concedem prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram nos parâmetros da norma. Sendo assim, com a Lei nº13.988/2020 somente se concederá benefícios fiscais mediante avaliação da capacidade contributiva de cada contribuinte e nos casos em que se comprove a real necessidade (AGÊNCIA SENADO, 2020).

Esta nova lei também criou a transação para dívidas de pequeno valor (até 60 salários-mínimos), permitindo o uso do mecanismo para dívidas com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e com o Simples Nacional, desde que sob certas condições (AGÊNCIA SENADO, 2020).

É importante salientar que esta lei foi impulsionada principalmente em função da pandemia do Covid-19, uma vez que esta vem causando, até o momento, um grande impacto na situação econômica do país. Dessa forma, tornou-se uma das principais medidas da Administração Pública Federal para enfrentar e superar os efeitos decorrentes do coronavírus na recuperação dos seus créditos tributários (ARAÚJO, 2020).

4.5 O PROJETO DE LEI Nº 4.468/2020

Dentro deste contexto evolutivo e encorajador do Estado para se utilizar de métodos consensuais de resoluções de conflitos, é muito importante assinalar algumas considerações sobre o PL nº4.468/2020, visto que foi protocolado recentemente, em 03/09/2020 no Senado Federal (SF), e que, embora não verse sobre transação tributária, prevê a instituição de um regime especial de arbitragem tributária para a solução de conflitos (LEORATTI, 2020).

Como é sabido, a arbitragem se apresenta como um método alternativo na solução de conflitos, em que se figura um terceiro (árbitro) que será responsável por esta resolução. Porém, neste PL, o árbitro terá a sua atuação limitada a matérias fáticas, vedando-lhe utilizar esta ferramenta nos casos de créditos tributários já constituídos, discussões sobre constitucionalidade de normas jurídicas e sobre leis em tese ou decisão contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário (TOLEDO, 2020; LEORATTI, 2020).

A arbitragem como método alternativo ao Poder Judiciário na resolução de conflitos, não é uma novidade, pois já era prevista na primeira Constituição Brasileira e no Código Comercial de 1850, bem como em outros diplomas legais. Todavia, somente entrou em vigor em 1996 com o advento da Lei nº 9.307, que trouxe regras expressas para sua utilização. Contudo, somente passou a ser mais prestigiada a partir da vigência do NCPC (MILHOMEM;

MILHOMEM, 2020). Foi levando em consideração o momento atual do país, que se encontra marcado pela alta incidência de processos judiciais que sobrecarregam o sistema judiciário, e diante da discussão acerca da necessidade de uma reforma tributária para simplificar a cobrança de tributos, que o PL nº4.468/2020 foi apresentado sob a justificativa de poder conferir uma maior eficiência e rapidez na recuperação de valores na resolução dos conflitos (MILHOMEM; MILHOMEM, 2020; LEORATTI, 2020).

Uma das mudanças que mais chamam a atenção em relação a essa arbitragem especial tributária, diz respeito a obrigatoriedade de formação de um trio arbitral para mediação do conflito. Segundo o Projeto de Lei, um árbitro deverá ser indicado pela Autoridade Administrativa, o outro árbitro indicado pelo contribuinte, e o terceiro árbitro deverá ser indicado, em comum acordo, pela Autoridade Administrativa e pelo contribuinte (MILHOMEM; MILHOMEM, 2020).

Este terceiro árbitro será considerado um “árbitro desempataador”, o qual terá o papel de analisar os documentos do processo e emitir uma decisão quando o laudo arbitral não houver sido unânime. Por essa razão, há quem entenda que a existência desse “árbitro desempataador” somente servirá para aumentar custos e dilatar o prazo para a obtenção da sentença arbitral. Dessa forma, a finalidade de perquirir uma solução mais célere nos conflitos, ficará comprometida, na medida que pode tornar a solução mais morosa, inclusive produzindo custos, até então inexistentes, entre o contribuinte e o poder público (TOLEDO, 2020).

Destaca, ainda, como exposição de motivos, a sua aplicação em consultas fiscais ou na quantificação de crédito reconhecido judicialmente. Nesse sentido, a crítica recai sobre o instituto de consulta, uma vez que não tem a finalidade de dirimir qualquer conflito, mas apenas esclarecer ao contribuinte acerca da interpretação que a Administração Pública tem sobre a aplicação de determinada norma jurídica (TOLEDO, 2020).

Ante essas considerações, a arbitragem especial tributária, nos moldes proposto no PL nº4.468/2020, parece ser pertinente. Todavia, demandará ainda de uma maior análise, a fim de que seja possível contribuir para a solução do enorme contencioso tributário TOLEDO, 2020).

5. DIFERENÇAS ENTRE OS INSTITUTOS DA TRANSAÇÃO, ANISTIA, REMISSÃO E PARCELAMENTO

É comum na seara tributária, o regime jurídico da transação ser associado a outros institutos, como a remissão, a anistia e o parcelamento, em função das similitudes existentes entres eles (OLIVEIRA, 2015, p.126). Isto porque, quando a Fazenda Pública deixa de cobrar

determinado crédito tributário, necessariamente se apoia nos institutos supracitados. Contudo, Ferraz (2019, p.10) assevera que a transação existe sem eles, na medida que se possa entender que o objetivo final desta é aproximar o fisco e o contribuinte para que cheguem a um denominador comum e ocorra a extinção do crédito tributário.

Posta assim a questão, cumpre dizer que a remissão tributária se qualifica como um instrumento de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, IV, do CTN, contudo disciplinada no art.172 do mesmo diploma (LIMA, 2005, p.66; OLIVEIRA, 2015, p.129). A remissão significa perdão, dispensa, e pressupõe lei específica que autorize a autoridade administrativa a perdoar ou não, de modo total ou parcial, o crédito tributário de determinado sujeito passivo. Possui um caráter excepcional, uma vez que somente é possível em situações específicas que estão enumeradas no art. 172 do CTN. Embora seja uma causa de extinção do crédito tributário, assim como a transação, difere-se desta, uma vez que não depende de qualquer manifestação de vontade do sujeito passivo para obter o perdão da dívida (OLIVEIRA, 2015, p.130). A remissão também não pode ser confundida com a anistia, posto que esta tem natureza jurídica de exclusão do crédito tributário e, portanto, se conceitua pela exclusão da penalidade aplicada (FERRAZ, 2019, p.12).

A anistia está prevista no art. 175, II do CTN, mas disciplinada nos arts.180 e seguintes do mesmo diploma jurídico. Trata-se de instrumento de alcance mais limitado que a remissão, uma vez que esta última, quando concedida, dispensa o recolhimento do próprio tributo devido, que não foi recolhido. Já a anistia pode alcançar tanto a penalidade cabível por descumprimento da obrigação tributária principal, como também a penalidade por descumprimento da obrigação acessória. Neste último caso, a penalidade será convertida na obrigação principal para que ocorra a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 113, §3º do CTN (OLIVEIRA, 2015, p. 130; LIMA, 2005, p.69). Assim, embora seja uma causa de exclusão do crédito tributário, difere-se da transação porque restringe-se às penalidades por infração e não depende de concessão do sujeito passivo (OLIVEIRA, 2015, p.131-132).

Quanto ao parcelamento, também não deve ser confundido com a transação, pois é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, consistente na possibilidade de pagamento em parcelas. Encontra-se previsto no art. 151, VI do CTN, mas regulamentado no art. 155-A deste mesmo diploma. Somente pode ser concedido na forma e condições estabelecidas por lei específica e, em regra, não implica em exclusão dos juros e multas (OLIVEIRA, 2015, p.127-128).

Enfim, em que pese serem institutos com características jurídicas próprias e distintas, ainda é muito corriqueira a confusão entre eles, não só por parte da doutrina, bem como pelos

próprios entes políticos quando da edição de suas leis, sobretudo, as que instituem programas de parcelamento dos débitos tributários.

6. A TRANSAÇÃO NOS PROGRAMAS DE PARCELAMENTO PARA RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A transação ao pressupor concessões mútuas entre as partes, parece torná-las mais evidentes à Administração Pública, uma vez que lhe é comum neste processo reduzir as multas, os juros ou mesmo conceder parcelamentos para o pagamento do valor devido. Por outro lado, para o contribuinte, parece ser menos evidente, já que lhe caberá apenas “abrir mão” da discussão judicial ou administrativa, e pagar o valor acordado (OLIVEIRA, 2015, p.141-142). Todavia, ao levarmos em consideração este cenário, faz-se oportuno trazer à baila a seguinte indagação feita por Souza (2013, p.5851): “Pode o Estado oferecer benefícios fiscais e como contrapartida exigir que contribuinte renuncie a direitos fundamentais?”

É bem verdade que nessas concessões, o contribuinte e a Fazenda Pública têm o interesse na solução rápida do litígio. Contudo, convém notar por outro lado, que talvez o principal atrativo do contribuinte em realizar a transação tributária, esteja no fato desta implicar no pagamento de valores inferiores àqueles originalmente cobrados pelo fisco (OLIVEIRA, 2015, p. 172). É nesse escopo que se traz à baila a discussão sobre os Programas de Recuperação Fiscal, posto que se revelam pela sua natureza transacional, e que vem sendo instituídos periodicamente pelo governo federal com especiais vantagens ao contribuinte, que podem ser vistas, até certo ponto, como “gravosas”, especialmente para aqueles que ingressam ou que pretendem ingressar no Poder Judiciário para impugnar a dívida (LIMA, 2005, p.91; SOUZA, 2013, p.5852).

Como bem se sabe, os direitos fundamentais encontram sua primordial vocação na proteção contra os arbítrios estatais, em especial nas relações jurídico-tributária, uma vez que é eminentemente vertical e está voltada para a retirada compulsória do Estado de parcela da propriedade dos indivíduos, mediante as observâncias das limitações ao poder de tributar (SOUZA, 2013, p. 5854).

Entretanto, Souza (2013, p.5856) destaca que os direitos fundamentais podem ser renunciáveis, quando existir um espaço em que se preserve o mínimo essencial, já que a vantagem do cidadão contra o Estado não pode se transformar em um ônus sem efetividade. Desse modo, é conveniente que haja uma abertura nas relações jurídicas de custo-benefício, desde que o enfraquecimento de um direito esteja a favor do seu titular, consciente desta opção.

Significa dizer que, especificamente nessas situações, há a presença de um pressuposto de evolução de um conceito amplo de liberdade no Estado de Direito, através do qual devem ser respeitadas as escolhas do cidadão. Nesse sentido, Silva (2004, *apud* SOUZA, 2013, p.5857) assevera:

[...] Ora, se os direitos fundamentais são essencialmente direitos de liberdade do cidadão, nada mais coerente que aceitar a liberdade de não exercitá-los, de deles dispor ou de a eles renunciar. Renunciar a direitos fundamentais seria um exercício do direito geral de liberdade, imanente à essência dos direitos fundamentais.

Assim, diante do exposto, é possível inferir a admissibilidade de renúncia a direitos fundamentais, a qual não pode ser confundida com a perda e o não exercício deste direito, já que estes têm contornos próprios e distintos. Isto porque, a renúncia deriva de um compromisso voluntário de não exercício de um direito, ao passo que a perda não decorre da vontade consentida, mas sim da própria ordem jurídica que, na ocorrência de seus pressupostos, estabelece o enfraquecimento do direito. Sendo assim, é possível depreender esta possibilidade da renúncia a um direito fundamental no instituto jurídico da transação, sobretudo, diante dos seus pressupostos, quais sejam: (i) a titularidade do direito fundamental; (ii) declaração livre e inequívoca de vontade; (iii) existência de vantagem ao particular; (iv) previsão de lei no tocante à restrição imposta pelo Estado (SOUZA, 2013, p.5857-5858).

Dessa forma, nos programas de parcelamentos fiscais, é fácil enquadrar a situação de renúncia, uma vez que traz no seu consequente o enfraquecimento da proteção de um direito fundamental do contribuinte, quando este ao emitir uma declaração de vontade expressa confessando a dívida, renuncia o exercício do direito ao acesso ao Poder Judiciário, no intuito de obter facilidades no pagamento da dívida tributária (SOUZA, 2013, p.5858).

Outro aspecto que deve ser destacado nos programas de recuperação fiscal, é que em decorrência das diversas edições, surgiu à preocupação sobre os efeitos no comportamento dos contribuintes quanto a arrecadação espontânea, visto que houve um expressivo aumento dos parcelamentos especiais desde à sua implementação. É que esses programas de parcelamento, vêm influenciando os contribuintes a uma cultura de não pagamento de dívidas, na medida que criam uma expectativa de serem instituídos novos programas que concedam condições especiais para pagamento (MELLO; PORTULHAK, 2019, p.77).

É neste contexto, que se faz necessário destacar o princípio da isonomia tributária, uma vez que por este princípio, o legislador e o aplicador da norma estão impedidos de realizar discriminações entre os contribuintes que se encontrem em situações fáticas ou jurídicas equivalentes (LIMA, 2005, p.166). Isto porque o Estado, na medida em que tem se pautado muito pela satisfação da obrigação tributária por parte do contribuinte, em função dos prejuízos

suportados, acaba, por vezes, colocando em segundo plano princípios que o norteiam, especialmente o princípio da isonomia (SILVA; MARQUES, 2007, p.18).

A ocorrência mais clara em que se pode observar a quebra do tratamento isonômico entre os contribuintes nos programas de recuperação do crédito fiscal, ocorre quando há a concessão de benefícios desprovidos de critérios específicos, que não justificam a real necessidade de conceder o favor fiscal ao contribuinte inadimplente, em relação àquele contribuinte que corretamente e pontualmente paga o que deve ao Fisco (SILVA; MARQUES, 2007, p.18). A esse propósito, Silva e Marques (2007, p.18) assentam:

Nada mais injusto e contrário ao princípio isonômico que o tratamento desigual, não fundamentado, dispensado a cidadãos que possuem a mesma capacidade contributiva e que devem recolher o mesmo tributo. Esta injustiça se materializa no momento em que aquele que infundadamente não recolheu o tributo recebe “vantagens” para pagar o que deve, não lhe sendo cobrado, na maioria das vezes, nem os juros, nem as multas (ou no máximo, parte destes).

Assim, o Estado ao conceder vantagens aos contribuintes inadimplentes para quitarem seus débitos tributários, está dispensando tratamento claramente não isonômico aos cidadãos, especialmente àqueles que honram com suas obrigações perante o Fisco. Com efeito, uma das consequências negativas deste tratamento dispensado aos contribuintes, que se mantêm em dia com suas obrigações tributárias, é o sentimento de descrédito e de desprestígio à Administração Pública, o que pode contribuir para institucionalizar o comportamento do “mau pagador”, gerando assim prejuízos a toda a sociedade (SILVA; MARQUES, 2007, p.23).

Neste passo, é possível que o contribuinte que paga pontualmente seus tributos, tenha a possibilidade de não efetuar o pagamento, na medida em que pode realizar um planejamento tributário, se pautando em uma análise prospectiva das melhores opções fiscais, e ainda de se utilizar das benesses auferidas, para empregar os recursos que seriam destinados ao pagamento do tributo original, em outros fins (SILVA; MARQUES, 2007, p.19; MELLO; PORTULHAK, 2019, p.79).

Ademais, outro ponto que precisa ser destacado, refere-se ao fato da forma como, muitas vezes, são concedidos esses benefícios fiscais, uma vez que isto pode tornar um verdadeiro convite para a prática de sonegações fiscais, as quais devem ser entendidas, neste ponto, como a prática de atos ilícitos e fraudulentos para o não pagamento do tributo. É que com o advento da Lei nº9.249/95 tornou-se possível extinguir a punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, quando ocorrer o pagamento do tributo e/ou acessórios, antes do recebimento da denúncia (SILVA; MARQUES, 2007, p.20).

Neste contexto, um estudo realizado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR) em 2019, constatou que os programas de REFIS, embora sejam políticas fiscais que, de um lado,

intencionam viabilizar o contribuinte a regularizar seus débitos frente ao custo de oportunidade e, ao mesmo tempo, tenham a intenção de promover maior arrecadação e destinação equilibrada dos recursos, em verdade, não são programas eficazes para o Estado, uma vez em que não atinge a sua finalidade precípua de aumentar a arrecadação e recuperar os créditos fiscais (MELLO; PORTULHAK, 2019, p.78;90).

É de ser relevado, ainda, diante ao contexto apresentado, que embora os programas de parcelamento especial acabem, em certa medida, violando o princípio da isonomia ao privilegiar, por meio da concessão de benefícios fiscais, o pagamento de dívidas em atraso aos contribuintes inadimplentes, desprestigiando, por outro lado, os contribuintes que pagam seus tributos em dia, que essa violação ao princípio da isonomia não seria um “mal” para as empresas em dificuldade financeira, mas sim eticamente aceitável, visto que essa seria a única forma para regularizarem suas dívidas tributárias, a fim de se manterem em atividade no mercado (MELLO; PORTULHAK, 2019, p.91).

Portanto, diante do contexto apresentado, parece que um dos principais desafios a ser enfrentado pela transação tributária, seja o possível desestímulo que possa ocasionar ao pagamento voluntário dos tributos pelos contribuintes, uma vez que possam preferir obter benefícios através de uma eventual transação, com as reduções a ela inerentes (OLIVEIRA, 2015, p.172-173).

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao levarmos em consideração os diversos pontos de vista sobre o instituto da transação no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, é possível observar que a respeito da sua compatibilidade no Direito Tributário, há de ser sopesado os princípios constitucionais e do Direito Público na atividade administrativa-tributária, de modo que possam ser mitigados quando necessários, para que a Administração Fiscal, em um procedimento transacional, deixe de pautar sua atuação unicamente de maneira autoritária e unilateral, para ceder espaço à atuação dialógica com o contribuinte (COSTA, 2017, p.88). Assim, sob esse viés principiológico, a transação será capaz de instrumentalizar os princípios da eficiência e da supremacia do interesse público para obter uma efetividade na recuperação dos créditos tributários, oportunizando, concomitantemente, o contribuinte ter uma interação direta com a Administração Pública (ARAÚJO, 2020).

Quanto a discussão da transação em matéria tributária no PL nº 5.082/2009, foi possível inferir que a transação a ser prevista, limita-se ao âmbito federal aos casos que versam

sobre multas, encargos de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, e que a negociação de dívidas advindas do inadimplemento de tributos somente é possível nas situações em que a sua redução decorra da interpretação de conceitos jurídicos indeterminados ou da identificação de fato aplicável ao caso concreto (COSTA, 2017, p.91).

Não menos importante, este estudo trouxe breves considerações sobre a Lei nº13.988/2020, uma vez que sua aprovação foi impulsionada pela pandemia do Covid-19, que regulamentou uma modalidade de transação tributária na União. Isso demonstra os esforços que o Poder Executivo vem empregando para superar os obstáculos vivenciados pelos contribuintes e pela própria Administração Pública na recuperação dos seus créditos fiscais. Ademais, revela que a transação, ao pressupor a bilateralidade e a concessão entre as partes, possui elementos que são considerados singulares, essenciais e oportunos para superar os impactos econômicos e financeiros decorrentes do atual contexto pandêmico. Dessa forma, esse atributo essencial das concessões recíprocas no instituto da transação oportunizará a propagação de soluções alternativas de litígios, e a necessária evolução nas relações tributárias lastreada na reciprocidade, na segurança e na confiabilidade entre as partes (ARAÚJO, 2020).

Quanto aos programas de recuperação fiscal, ao instituírem vantagens aos contribuintes podem, em certa medida, violar o princípio da isonomia e contribuir para que seja institucionalizado o comportamento do mal pagador. Em verdade, os programas de parcelamentos fiscais, não atingem satisfatoriamente a finalidade de aumentar a arrecadação tributária, uma vez que os contribuintes podem por meio de um planejamento tributário, deixar de pagar seus tributos em dia, e aplicar os seus recursos em outros fins, a fim de que possa, posteriormente, parcelar seus débitos fiscais com descontos e outras benesses. Ademais, as concessões que são exigidas aos contribuintes constituem situações claras de renúncia a um direito fundamental, contudo, de forma pontual e temporária. Sendo assim, é possível inferir que a “gravosa” renúncia ao direito fundamental de acesso ao Poder Judiciário, como condição ao parcelamento, é justificável nas situações que conferem maiores vantagens aos contribuintes (MELLO; PORTULHAK, 2019, p.81; SOUZA, 2013, p. 5885; 5887).

Portanto, em vista do exposto, é indubitável que a regulamentação da transação tributária, representa um anseio da sociedade, que visa uma aproximação e confiabilidade nas relações com a Administração Pública, diante de certos valores instituídos pelo Estado Democrático de Direito. Além disso, propicia o Estado repensar na sua forma de cobrar seus créditos fiscais, já que os mecanismos tradicionais de cobrança dão ensejo a judicialização de lides tributárias sem, ao mínimo, conferir uma efetividade significativa na recuperação dos créditos fiscais. Portanto, considerando esse contexto, caberá ao Estado utilizar de meios que

incentivem a participação dos contribuintes, seja pela via transacional, seja por outros meios alternativos de solução de conflitos, a fim de que possa reduzir o abarrotamento presente no Judiciário, e ao mesmo tempo garantir uma maior racionalidade, economicidade e eficiência na arrecadação fiscal (DACAMO, 2008, p.194; ABRAHAM, 2019; ARAÚJO, 2020).

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Eficiência processual e recuperabilidade do crédito tributário.** Justiça e Cidadania. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <https://www.editorajc.com/eficiencia-processual-e-recuperabilidade-do-credito-tributario/#:~:text=Em%20que%20pesem%20todos%20os,em%20que%20houve%20cita%C3%A7%C3%A3o%20pessoal>. Acesso em: 25 de nov. 2020.

ARAÚJO, Thaís Silveira. **Transação tributária excepcional e a evolução das relações tributárias.** JOTA, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/women-in-tax-brazil/transacao-tributaria-excepcional-e-a-evolucao-das-relacoes-tributarias-07082020>. Acesso em: 25 de nov. 2020.

Agência Senado. Lei que regulamenta negociação de dívida tributária com a União é sancionada. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/04/15/lei-que-regulamenta-negociacao-de-divida-tributaria-com-a-uniao-e-sancionada>. Acesso em: 11 de nov. 2020.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. A Transação Tributária e o Projeto de Lei n. 5.082/2009. **Revista da AGU**, Brasília-DF, v. 10, nº 29, p. 267–293, jul./set., 2011. Disponível em: <https://trt1.jus.br/documents/21843/3587620/08+-+Revista+da+AGU.pdf/c3dbe5fd-afae-45b5-ab21-eb84510d64f1?version=1.3>. Acesso em: 11 de nov. 2020.

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

BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. Desafios Contemporâneos da Autocomposição de Conflitos Tributários e o Novo Código De Processo Civil Brasileiro. **Revista da PGFN**, S.l, n. 9, p.57-75, 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/desafios9.pdf>. Acesso em: 05 de out. 2020.

CHAMBARELLI, Guilherme. **A transação em matéria tributária.** Academia Fiscal. 15 de out. 2016. Disponível em: <http://academiafiscal.com/a-transacao-em-materia-tributaria/>. Acesso em: 05 de out.2019.

CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. **Revista da AGU**, Brasília-DF, v. 15, n. 02, p.155-185, jun. 2016. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/324765431_A_TRANSACAO_TRIBUTARIA_E

[O MITO DA INDISPONIBILIDADE DOS INTERESSES FAZENDARIOS.](#) Acesso em: 05 de out.2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 735 p.

CAVALCANTI, Lucas Ernesto Gomes; ZONARI, Mariana Luz. Transação tributária e renúncia de receita nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 17, nº 2, p. 393-421, jul./dez. 2019. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/324765431_A_TRANSACAO_TRIBUTARIA_E_O_MITO_DA_INDISPONIBILIDADE_DOS_INTERESSES_FAZENDARIOS. Acesso em: 11 de nov. 2020.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. **Justiça em números 2020:** ano base 2019. Relatório Analítico. Brasília: CNJ, 2020. 236 p. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB_V2_SUMARIO_EXECUTIVO_CNJ_JN2020.pdf. Acesso em: 23 de out. 2020.

COSTA, Vanessa Silva Barbosa da. **A transação como forma de extinção do crédito tributário à luz dos novos paradigmas do direito público.** 2017. 96 f. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017. Disponível em: http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/26357/1/2017_tcc_vsbcosta.pdf. Acesso em: 21 de out. 2020.

DACAMO, Natalia de Nardi. **Direito tributário participativo:** transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. 2008. 295 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8153/1/Natalia%20De%20Nardi%20Dacomo.pdf>. Acesso em: 08 de nov. 2020.

ETCO – INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Como reduzir o contencioso tributário brasileiro? **Revista ETCO.** Agosto 2020, nº 25, Ano 17. Disponível em: file:///D:/Bk_HD%20Externo/Disco%20Local/DIREITO/10%C2%BA%20SEMESTRE/TCC/textos/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf. Acesso em: 25 de nov. 2020.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. 200 p.

FIGUEIREDO, Paulo Henrique. **A transação tributária como expressão dos direitos do cidadão.** 2. Tir. Recife: Bagaço, 2004.

FILHO, José Ivan Ayres Viana. Formas de Transação em Matéria tributária à Luz dos Aspectos Práticos. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 7, n.8, jan./jun., p. 212-241, 2019. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/39515>. Acesso em: 05 de out. 2019.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transação Tributária: Paradoxos e Possibilidades. **Tributação em Revista**, v. 16, nº 56, p. 23-32, jan./jun., 2010. Disponível em: <file:///C:/Users/monis/Downloads/tributacao56.pdf>. Acesso em: 05 de out. 2019.

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional:** Nota Técnica. Alexandre dos Santos Cunha (coordenador), Isabela do Valle Klin e Olívia Alves Gomes Pessoa (pesquisadores). Brasília: Ipea, 2011. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT_n01_Custo-tempo-processo-execucao_Diest_2011-nov.pdf. Acesso em: 02 de nov. 2020.

LEORATTI, Alexandre. **PL protocolado no Senado institui arbitragem tributária:** proposta prevê o uso da arbitragem somente para matérias fáticas. JOTA, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/pl-arbitragem-tributaria-04092020>. Acesso em: 25 de nov. 2020.

LIMA, Mário Jorge Philocreon de Castro. O CONFRONTO DOS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL COM A ISONOMIA TRIBUTÁRIA: Necessidade e Viabilidade da solução jurídica. 2005. 397 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2005. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/3938>. Acesso em: 25 de nov. 2020.

LOPES, Simone Anacleto. Projeto de Lei Geral de Transação em Matéria Tributária: Análise das Consequências Políticas e Econômicas. **Tributação em Revista**, ano 16, n. 56, p.33-40, jan./jun., 2010. Disponível em: <file:///C:/Users/monis/Downloads/tributacao56.pdf>. Acesso em: 25 de nov. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Transação em Matéria Tributária: Limites e Inconstitucionalidades. **Tributação em Revista**, ano 16, n. 56, p.14-21, jan./jun., 2010. Disponível em: <file:///C:/Users/monis/Downloads/tributacao56.pdf>. Acesso em: 25 de nov. 2020.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. A possibilidade de soluções alternativas de controvérsias no âmbito do direito tributário. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade São Judas Tadeu**, nº 7, p. 37-44, 2019. Disponível em: <https://revistadireito.emnuvens.com.br/revistadireito/article/view/48>. Acesso em: 25 de nov. 2020.

MELLO, Fernanda Loyola Rabello de; PORTULHAK, Henrique. Refis: Recuperação fiscal ou planejamento tributário? Um estudo com base na percepção de advogados e auditores. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 11, nº 2, p. 76-95, mai./ago. 2019. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/70917/41597>. Acesso em: 25 de nov. 2020.

MILHOMEM, Brenno; MILHOMEM, Danielle. Considerações sobre a arbitragem tributária. **Olhar Direito**, 2020. Disponível em: <https://www.olhardireto.com.br/artigos/exibir.asp?id=12562&artigo=consideracoes-sobre-a-arbitragem-tributaria>. Acesso em: 25 de nov. 2020.

MÖLLER, Max. Conciliação em matéria tributária. In: ANDRADE, Raimundo Luiz de (Org.). **Livro de Teses** – XLIV Congresso Nacional dos Procuradores dos Estados e do Distrito Federal. Salvador: Associação dos Procuradores do Estado da Bahia (APEB), 2018. p. 465-484.

MORATO, Antônio Carlos. et al. **Código Civil Interpretado**: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo. Org: Costa Machado; Coord: Silmara Juny Chinellato - 9ª ed. - Barueri (SP): Manole Jurídico, 2016.

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

SILVA, Ariane Ragni Scardazzi; MARQUES, Marcelo Marin. Da ofensa ao princípio constitucional da igualdade em função da concessão de anistias fiscais pelo poder público. **ETIC** - Encontro de Iniciação Científica - ISSN 21-76-8498, v. 3, nº 3, 2007. Disponível em: <https://www.intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/1438>. Acesso em: 25 de nov. 2020.

SOUZA, Antonio André Muniz Mascarenhas de. Renúncia a direitos fundamentais no regime de parcelamento fiscal. **Revista do Instituto de Direito Brasileiro**. v. 2, nº 6, p. 5851-5889, 2013. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/06/2013_06_05851_05889.pdf. Acesso em: 25 de nov. 2020.

TAVARES, Caio Pugliesi; ANDRADE, Raimundo Luiz de. A viabilidade do instituto da transação nas relações litigiosas tributárias à luz do código de processo civil de 2015 e da principiologia de direito público. 2019. Disponível em: <http://ri.ucsal.br:8080/jspui/bitstream/prefix/908/1/TCCCAIOTAVARES.pdf> . Acesso em: 22 de out. 2020.

TOLEDO, José Eduardo. **Arbitragem tributária e o PL 4468/2020**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. 2020. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/arbitragem-tributaria-e-o-pl-4468-2020/>. Acesso em: 25 de nov. 2020.