

AMBRA UNIVERSITY  
SCHOOL OF LEGAL STUDIES  
MASTER OF SCIENCE IN LEGAL STUDIES  
MASTER'S THESIS

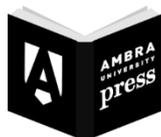
DANIELA DUARTE CORDEIRO

**TRANSAÇÃO POR ADESÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO  
E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE  
TRIBUTÁRIA SUFICIENTE**

ORLANDO, FL

2022





Copyright 2022 © by  
Daniela Duarte Cordeiro.  
All rights reserved.

Publisher: Ambra University Press.  
First edition: June 2022 (Revision 1.0a)

Author: Daniela Duarte Cordeiro

Title: Transação por adesão no contencioso tributário e o princípio da legalidade tributária suficiente

Type of publication: Master's Thesis

Program: Master of Science in Legal Studies

Institution: Ambra University (Orlando, FL).

Date of public defense: June 7, 2022.

E-book format: PDF

ISBN: 978-1-952514-35-7 (e-book – PDF)

Ambra is a trademark of Ambra Education, Inc. registered in the U.S. Patent and Trademark Office.

Ambra University Press is a division of Ambra Education, Inc.

Orlando, FL, USA

<https://thesis.ambra.education> • <https://press.ambra.education/> • <https://www.ambra.education/>



#### Copyright License

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International  
(CC BY-NC-ND 4.0)



#### Citation APA

Cordeiro, D. D. (2022). *Transação por adesão no contencioso tributário e o princípio da legalidade tributária suficiente*. (ISBN No. 978-1-952514-35-7) [Master's thesis, Ambra University]. <https://thesis.ambra.education>

#### Citation ABNT

CORDEIRO, Daniela Duarte. **Transação por adesão no contencioso tributário e o princípio da legalidade tributária suficiente**. 2022. Dissertação (Mestrado em ciências jurídicas) - School of Legal Studies, Ambra University, Orlando, Flórida, 2022.

*The translation below is for convenience only. In case of any conflict, English text in the previous page prevails.*

**A tradução abaixo é somente por conveniência. Em caso de quaisquer conflitos, o texto em inglês da página anterior prevalece.**

Copyright 2022© por

Daniela Duarte Cordeiro.

Todos os direitos reservados.

Editora: Ambra University Press

Primeira edição: junho de 2022 (Revisão 1.0a)

Autor: Daniela Duarte Cordeiro

Título: Transação por adesão no contencioso tributário e o princípio da legalidade tributária suficiente

Tipo de publicação: Dissertação de mestrado

Programa: Master of Science in Legal Studies

Instituição: Ambra University (Orlando, FL).

Data da defesa pública: 7 de junho de 2022



Formato e-book: PDF

ISBN: 978-1-952514-35-7 (e-book – PDF)

Ambra é uma marca da Ambra Education, Inc. registrada no U.S. Patent and Trademark Office.

Ambra University Press é uma divisão da Ambra Education, Inc.

Orlando, FL, EUA

<https://thesis.ambra.education> • <https://press.ambra.education/> • <https://www.ambra.education/>

#### Licença de Copyright

[https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.pt\\_BR](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.pt_BR)

Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional

(CC BY-NC-ND 4.0)



#### Citação APA

Cordeiro, D. D. (2022). *Transação por adesão no contencioso tributário e o princípio da legalidade tributária suficiente*.

(ISBN No. 978-1-952514-35-7) [Master's thesis, Ambra

University]. <https://thesis.ambra.education>

#### Citação ABNT

CORDEIRO, Daniela Duarte. **Transação por adesão no contencioso tributário e o princípio da legalidade tributária suficiente**. 2022. Dissertação (Mestrado em ciências jurídicas) - School of Legal Studies, Ambra University, Orlando, Flórida, 2022.

DANIELA DUARTE CORDEIRO

**TRANSAÇÃO POR ADESÃO NO CONTENCIOSO  
TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE  
TRIBUTÁRIA SUFICIENTE**

*Master's thesis approved by the evaluation board below as one of the requirements towards the Master of Science in Legal Studies degree by the School of Legal Studies at Ambra University.*

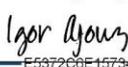
Dissertação de mestrado aprovada pela banca de avaliação abaixo como um dos requisitos para a obtenção do título de Master of Science in Legal Studies da School of Legal Studies da Ambra University.

*Date of the defense: June 7, 2022*

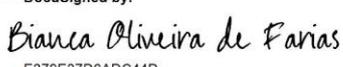
Data da defesa: 7 de junho de 2022.

**Evaluation board:**

**Banca avaliadora:**

DocuSigned by:  
  
E5372C6E157348D... junho 7, 2022 | 8:27 PM EDT  
Prof. Dr. Igor Ajouz

DocuSigned by:  
  
4DF68D3C07014D3... junho 7, 2022 | 8:30 PM EDT  
Profa. Dra. Cristiane Rodrigues Iwakura

DocuSigned by:  
  
E379E97D6ADC44D... junho 7, 2022 | 5:29 PM PDT  
Profa. Dra. Bianca Oliveira de Farias

DocuSigned by:  
  
B26F55BDDDBA4B4... June 7, 2022 | 8:29 PM EDT  
Prof. Dr. Fernando Boarato Meneguim

Orlando, Florida  
Junho de 2022

## RESUMO

A presente pesquisa científica se propõe analisar a flexibilização do Princípio da Legalidade Tributária clássico frente às inovações trazidas pela Lei de Transação Tributária (Lei nº 13.988/2020).

Discute-se se o Princípio da Legalidade Tributária pode dar lugar a legalidade suficiente, traduzindo-se numa nova forma de compreensão da legalidade, com bases mais flexíveis, dando lugar, em alguns casos, a adoção do Princípio da Legalidade Tributária Suficiente. Para tanto, serão estudadas as posições doutrinárias e jurisprudenciais, em especial do Supremo Tribunal Federal, a respeito do tema proposto.

Apresenta-se uma reflexão conclusiva e pormenorizada acerca da compatibilidade desta nova leitura, mais pragmática, do princípio da legalidade na transação tributária com o ordenamento jurídico, analisados sob o viés constitucional e legal.

Ao final, será abordado a transação tributária como um método adequado de solução de conflitos aplicado na esfera administrativa-tributária, tendo o condão de por fim à relação jurídica tributária de forma mais célere e dialógica.

**PALAVRAS-CHAVE:** Transação Tributária. Consensualidade na Administração Pública. Legalidade tributária suficiente.

## **ABSTRACT**

*The present scientific research proposes to analyze the flexibilization of the classic Tax Legality Principle in the face of the innovations brought by the Tax Transaction Law (Law n° 13.988/2020).*

*It is discussed whether the Principle of Tax Legality can give rise to sufficient legality, translating into a new way of understanding legality, with more flexible bases, giving rise, in some cases, to the adoption of the Principle of Sufficient Tax Legality. Therefore, the doctrinal and jurisprudential positions will be studied, especially the Federal Supreme Court, regarding the proposed theme.*

*A conclusive and detailed reflection is presented about the compatibility of this new, more pragmatic reading of the principle of legality in the tax transaction with the legal system, analyzed from the constitutional and legal point of view.*

*In the end, the tax transaction will be approached as an adequate method of conflict resolution applied in the administrative-tax sphere, having the power to put an end to the tax legal relationship in a faster and more dialogic way.*

**KEYWORDS:** *Tax Transaction. Consensuality of Public Administration. Sufficient Tax Legality*

## Sumário

1. INTRODUÇÃO .....	6
2. APLICAÇÃO DOS MÉTODOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NAS CAUSAS QUE ENVOLVEM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	10
2.1. Excessiva judicialização de demandas que envolvem a Fazenda Pública.....	10
2.2. Busca pela consensualidade e eficiência.....	14
2.3. Visão democrática dos princípios administrativos .....	16
2.3.1. Poder Regulamentar e o Princípio da Legalidade .....	17
2.3.2. Supremacia do interesse público sobre o interesse privado.....	22
2.3.3. Indisponibilidade do interesse público.....	24
2.4. O papel do procurador da Fazenda Pública .....	28
3. DA TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	29
3.1. Transação Tributária.....	31
3.2. A Transação por Adesão disciplinada pela Lei nº 13.988/2020 .....	35
3.2.1. Disposições Gerais da Lei nº 13.988/2020.....	39
3.2.2. Da Regulamentação da Lei da Transação Tributária – Portaria nº 9.917/2020 .....	41
3.3. Da Transação por Adesão no Contencioso Tributário de Relevante e Disseminada Controvérsia Jurídica.....	43
3.4. A consensualidade tributária no Poder Judiciário: análise da Recomendação nº 121/2021 do Conselho Nacional de Justiça.....	51
3.5. Transação por Adesão como Método Alternativo de Solução de Conflitos.....	57
4. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	60
4.1. Princípio da legalidade .....	60
4.2. Princípio da legalidade tributária: visão ortodoxa .....	63
4.3. Princípio da legalidade tributária suficiente: posição do Supremo Tribunal Federal.....	67

4.3.1. RE 1.043.313 - Alteração das alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins pelo Poder Executivo é constitucional .....	71
4.3.2. RE 838.284 - Validade da exigência da taxa para expedição da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), baseada na Lei 6.994/1982, que estabeleceu limites máximos para a ART .....	74
4.3.3. RE 704.292 - Fixação de anuidade por conselhos de fiscalização profissional .....	77
5. A TRANSAÇÃO POR ADESÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA SUFICIENTE .....	80
5.1. Reserva da Administração .....	82
5.2. Praticabilidade Tributária.....	85
5.3. Legalidade tributária mitigada na transação por adesão.....	88
5.4. Análise do Edital nº 11/2021 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN .....	94
5.4.1. Considerações gerais .....	95
5.4.2. Obrigações do aderente.....	96
5.4.3. Condições de pagamento .....	97
5.5. Transação tributária: análise sob enfoque da eficiência e vantajosidade.....	98
6. CONCLUSÃO .....	99
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	102

## 1. INTRODUÇÃO

O Brasil é um país em que a carga tributária é sabidamente elevada e os serviços prestados pelo Estado são insuficientes e alguns são ineficientes, não havendo equivalência entre os serviços públicos prestados e os tributos pagos pelo contribuinte.

De outro lado, os contribuintes não possuem o mesmo perfil, dado que alguns não cumprem com o seu papel de adimplir os impostos, taxas e contribuições no prazo oportunizado para tal.

Todavia, alguns contribuintes inadimplentes não o fazem por vontade própria, mas sim pela falta de segurança causada por crises econômicas, fruto de escolhas governamentais ou da própria empresa. E, diante dos débitos, como recuperar a atuação na atividade econômica se esses contribuintes estão à margem da lei privados de uma oportunidade de pagar seus débitos sem estrangular as suas finanças?

Foi neste contexto que surgiu a Medida Provisória nº 899/2019 – MP do Contribuinte Legal, convertida em lei no ano de 2020, sendo tal lei conhecida como Lei da Transação Tributária. Essa nova legislação trouxe em seu bojo a possibilidade de que contribuintes inadimplentes possam aderir a uma transação para a quitação dos seus débitos inscritos em Dívida Ativa da União (DAU), desde que cumpridos alguns requisitos e condições previamente estabelecidos.

Tal lei foi aprovada durante a pandemia da Covid-19, atuando, portanto, como uma saída para os empresários e contribuintes que de um dia para o outro viram a sua atividade econômica se enfraquecer diante de restrições sanitárias impostas pelo governo.

A lei em comento traz uma novidade: a consensualidade na Administração Pública Tributária. Ou seja, traz a ideia de que a Fazenda Pública precisa se aproximar dos particulares para obter, fora do âmbito judicial, uma solução adequada para a pacificação dos conflitos fiscais.

A possibilidade de transacionar, por meio de concessões recíprocas, os direitos que os contribuintes pensam deter diante da Fazenda Pública traz uma nova realidade: a solução de conflitos fiscais. Sendo que o contribuinte inadimplente contumaz e mesmo aquele que não seja inadimplente por livre deliberação, mas que diante de uma situação particular específica se viu obrigado a deixar de pagar os tributos, possa se valer de uma

comunicação mais direta junto aos procuradores da Fazenda e ter seu débito parcelado ou angariar descontos para quitação.

A possibilidade de discussão e de solução administrativa de um conflito em matéria tributária se mostra como um renovo para a Administração Pública que diante da judicialização excessiva, das mais variáveis espécies, não consegue ter resultados eficazes, contribuindo, também, para a sobrecarga do Poder Judiciário.

No Brasil temos uma realidade em que se emprega muito esforço para a solução de litígios judiciais, mas que não resulta em diminuição da litigiosidade, prorrogando a situação de inadimplência arrecadatória, agravando a perda de recursos públicos e recursos privados, por fim, culminando no acirramento da crise fiscal atual do país.

A transação em matéria tributária está prevista há muito no artigo 171 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a possibilidade de autocomposição em causas de natureza fiscal, contudo, diante de uma política de incentivo insuficiente restou à margem sua efetiva aplicação, não gerando um impacto significativo na recuperação dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União (DAU).

A Lei da Transação Tributária figura como um mecanismo de rompimento de um modelo que considerava exclusivamente o interesse público, visualizado no mero recolhimento de tributos aos cofres públicos, mas que agora se volta para o interesse privado pensando na análise do perfil de cada devedor e buscando a concretização da ideia de justiça fiscal.

Não é por acaso que a lei prevê, em seu artigo primeiro, que nas transações propostas pela lei serão observados os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da razoável duração do processo, da moralidade, da eficiência e, ainda, o princípio da publicidade.

A transação tributária proposta pela lei cria um paradigma no relacionamento do Fisco com o contribuinte baseado na cooperação e na solução consensual de conflitos, buscando a redução de custos através de uma via alternativa que prevê a concessão de benefícios fiscais para os casos de comprovada necessidade e mediante avaliação individual da capacidade contributiva, considerando a casuística de cada contribuinte.

Percebe-se que a legislação em voga tenta aproximar o particular do Fisco, oportunizando ao contribuinte atuar com cooperação e fazendo concessões diante de permissões já realizadas pela administração tributária.

Ainda, a Lei da Transação Tributária prevê a transação por adesão que se dará nas formas especificadas nos artigos 16 a 22, sendo previsto que o contribuinte, atendendo aos requisitos elencados em lei e as condições previstas no edital, poderá ser beneficiado com redução de multas, juros, encargos legais e parcelamentos dos tributos devidos.

No mais, a transação por adesão será formalizada totalmente por via eletrônica, dispensando a presença física do contribuinte e de um procurador da Fazenda Nacional para formalização do ato. Isso demonstra uma disrupção da antiga ideia de se entabular acordos através de inúmeros documentos escritos, em papel e caneta.

Ainda, deve ser questionado se a previsão do edital estaria ferindo o princípio da legalidade tributária estrita, uma vez que o artigo 151 da Constituição é claro ao dizer que não haverá a instituição de tributos ou sua majoração senão mediante previsão expressa de lei.

Assim, no presente trabalho discute-se se a previsão da transação por adesão em edital a ser confeccionado pela Administração Pública viola o princípio da legalidade tributária na medida em que o edital não é lei em sentido formal.

De início, vislumbra-se que a ideia do legislador foi desburocratizar a concessão de benefícios fiscais diante da realidade atual, concedendo ao contribuinte, seja ele um grande ou um pequeno devedor, a oportunidade de ver seus débitos transacionados. Se acaso houvesse a exigência de uma lei para cada contribuinte, para cada transação por adesão, estaríamos falando de um excesso que afasta o consensualismo e o princípio da cooperação tão defendido atualmente, ainda mais, após a edição do Código de Processo Civil atual.

No mais, discute-se se seria necessário a observância da legalidade tributária em sentido estrito ou apenas uma legalidade que fosse suficiente para trazer todos os contornos de legitimidade à transação por adesão. Verifica-se que a Lei da Transação Tributária trouxe essa ideia de que a regulamentação básica para concessão de acordos está no corpo do seu texto, deixando para o edital apenas os contornos específicos para a decisão de determinado acordo.

Não há falar em deixar de lado a legalidade tributária, mas sim de mudar o enfoque, trazendo uma ideia mais moderna, com viés democrático, utilizando-se não apenas dos conceitos extraídos do Código Tributário Nacional, sequer do artigo 150 da Constituição Federal e demais disposições constitucionais em matéria tributária, mas trazer os princípios fundamentais e as garantias constitucionais do cidadão, trazer ao

contencioso administrativo tributário ou mesmo ao contencioso judicial a dignidade da pessoa humana, o princípio constitucional da publicidade, da legalidade e da isonomia.

O objetivo do presente trabalho será elucidar aspectos principiológicos acerca da transação tributária disciplinada pela Lei nº 13.988/2020 e demais normas pertinentes que sustentam a aplicação dos métodos adequados de solução de conflitos na Administração Pública. Será verificado, em especial, a questão referente à superação da aplicação estática do princípio da legalidade tributária frente à flexibilização da sua aplicação, de modo que a base principiológica seja vista sob um viés constitucional-democrático. Ou seja, a questão em estudo buscar analisar a viabilidade da flexibilização na aplicação do princípio da legalidade tributária com a adoção de edital pela Administração Pública para especificação das hipóteses fáticas e jurídicas em que é permitido a transação no contencioso tributário.

Nesse cenário, busca-se examinar o modo como tem sido aplicado o princípio da legalidade tributária pelo Supremo Tribunal Federal, por meio de uma pesquisa da jurisprudência, a partir da técnica de análise de conteúdo.

Da análise inicial dos julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal percebemos que houve um incremento qualitativo e quantitativo na flexibilização da aplicação do princípio da legalidade tributária a partir do ano de 2016.

A presente pesquisa será iniciada com uma revisão bibliográfica da literatura sobre o tema, usado como procedimento metodológico da pesquisa a busca no site do Supremo Tribunal Federal dos julgados em repercussão geral, após o ano de 2016, que tratam da relativização do princípio da legalidade tributária.

O trabalho científico proposto será desenvolvido através do método hipotético-dedutivo de pesquisa onde serão observados os dados obtidos, de modo a obter as informações sobre possíveis resultados da relativização da aplicação do princípio da legalidade tributária como política fiscal, e os benefícios, se existentes, da possibilidade de aplicação dos métodos alternativos de solução de conflitos em matéria tributária, em especial sob os aspectos da Lei da Transação Tributária.

Ainda, a pesquisa proposta terá fins explicativos e descritivos quanto à possibilidade de aplicação dos métodos adequados de solução de conflitos na pacificação de conflitos fiscais, observado a promoção da celeridade e o dispêndio de dinheiro público.

O presente trabalho foi desenvolvido em quatro partes. Na primeira parte será analisada, de forma geral, a aplicação na atualidade dos métodos adequados de solução de conflitos nas demandas que envolvem a Fazenda Pública. Em seguida, será explorado o tema Transação Tributária e os contornos legais trazidos pela novel Lei nº 13.988/2020 e demais regulamentações.

Na sequência será analisado o princípio da legalidade em matéria tributária, sua aplicação e o tratamento dado pelo Supremo Tribunal Federal, com análise específica de três casos, o Recurso Extraordinário nº 1043313 que trata da alteração das alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins pelo Poder Executivo, Recurso Extraordinário nº 838284 que aborda a questão da validade da exigência da taxa para expedição da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), baseada na Lei 6.994/1982 e o Recurso Extraordinário nº 704292 que dispõe sobre a fixação de anuidade por conselhos de fiscalização profissional.

Por derradeiro, será apresentada uma reflexão conclusiva e pormenorizada acerca da compatibilidade desta nova leitura, mais pragmática, do princípio da legalidade na transação tributária com o ordenamento jurídico, analisados sob o viés constitucional e legal. Será verificado que o caráter meramente instrumental típico das ações judiciais dará lugar ao caráter mais pragmático da resolução consensual do conflito, de forma que contribuintes antes não alcançados por programas de parcelamento e de refinanciamento de débitos junto à Fazenda Nacional possam ter acesso a uma nova forma de solução extrajudicial dos conflitos tributários.

## **2. APLICAÇÃO DOS MÉTODOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NAS CAUSAS QUE ENVOLVEM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

### **2.1. Excessiva judicialização de demandas que envolvem a Fazenda Pública**

O sistema judiciário brasileiro não está apto a atender as demandas judiciais apresentadas em razão de deficiências estruturais, tecnológicas e pragmáticas, gerando um enorme acervo de processos travancados que, segundo os dados do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, no periódico *Justiça em Números 2021*, o Poder Judiciário

finalizou o ano de 2020 com mais de 75 milhões de demandas judiciais em tramitação (CNJ, 2021, p.102).

O acesso à justiça realizado pela atividade jurisdicional estatal não é suficiente para atender às demandas propostas de forma justa e satisfatória, sendo que as partes envolvidas no conflito saem de seus duradouros processos judiciais, muitas vezes, insatisfeitas com a solução dada pelo Estado-juiz.

Atrelado a isso, a Administração Pública é a responsável pela grande maioria das demandas judiciais, com um elevado custo e, muitas das vezes, uma demora excessiva para sua conclusão, impedindo a entrega de uma decisão judicial adequada, gerando, por fim, ineficiência da tutela jurisdicional e impactando negativamente na pacificação social.

Analisando o papel da Administração Pública no congestionamento das demandas judiciais cita-se o estudo realizado em 2011 pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ, *Os 100 Maiores Litigantes do País*, onde foram apresentados os resultados de estudos quantitativos acerca da explosão da litigiosidade no Brasil e seus atores.

Inicialmente, poderia se imaginar que o excesso de demandas se devia a anseios das pessoas físicas. Todavia, analisando detidamente os dados apresentados é possível separar o comportamento dos cidadãos e das instituições como parte. O Ministro Luiz Felipe Salomão (2013, p. 01) se manifestou acerca da excessiva litigiosidade: “*todos estão acomodados, as empresas estão acomodadas, os grandes litigantes do Judiciário estão acomodados porque transferiram o seu call center para a Justiça*”.

Esse estudo, citado anteriormente, apontou que um dos maiores litigantes, em quantidade de demandas judiciais, naquele período era a Administração Pública. Dos dez maiores litigantes no país, seis integravam a Administração Pública, quais sejam: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS (22,3%), Caixa Econômica Federal – CEF (8,5%), Fazenda Nacional (7,4%), União (6,9%), Banco do Brasil S/A. (4,2%), Estado do Rio Grande do Sul (4,2%). Compilando os dados obtidos no relatório, surge a informação que em todos os processos em curso no Judiciário nacional a Administração Pública (Federal, Estadual e Municipal) é parte em 53,7%, seja como autora ou ré.

Embora o Conselho Nacional de Justiça – CNJ não tenha atualizado esse estudo, é possível perceber, analisando o relatório *Justiça em Números*, que o cenário não teve grandes modificações.

Segundo a recomendação do Conselho Nacional de Justiça – CNJ no Relatório Anual do Judiciário de 2011 (CNJ, 2011, p. 18):

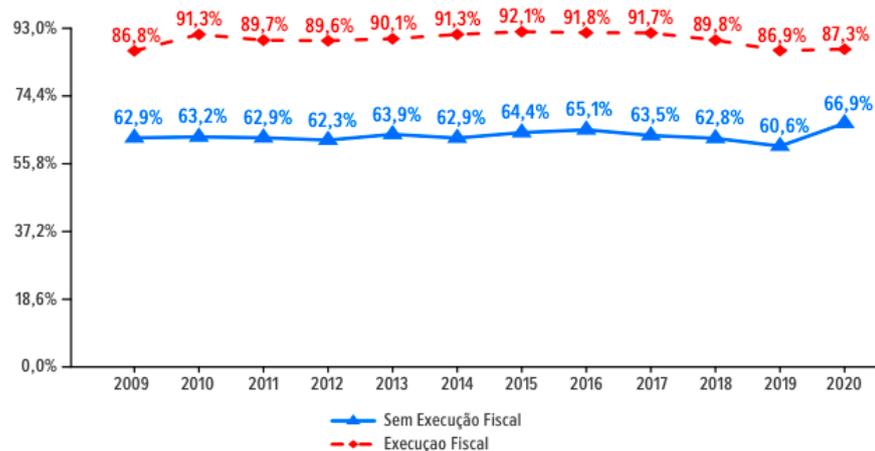
“O súbito aumento na demanda por serviços judiciais até 2009, em função dos fenômenos da democratização e garantias de direitos no Brasil, não contou com adequado aparelhamento da estrutura para sua oferta. Gerou-se uma situação de significativo congestionamento e de elevada morosidade na prestação dos serviços judiciais. Em razão dessa realidade, faz-se necessário não somente analisar os aspectos relativos à estrutura dos órgãos judiciários e de como processam os litígios e os administram, mas também questionar como as demandas judiciais se formam e se desenvolvem até se consolidarem, sobretudo as demandas massivas.”

Sabe-se que historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal gargalo do Poder Judiciário. A forma de cobrança dos débitos tributários pela Fazenda Pública não se mostra eficiente, gerando poucos resultados satisfatórios.

Segundo o periódico *Justiça em Números 2021*, editado anualmente pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ:

“os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 36% do total de casos pendentes e 68% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2020, apenas 13 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia 6,1 pontos percentuais, passando de 73% para 66,9% em 2020”.

**Figura 121 - Série histórica do efeito da execução fiscal na taxa de congestionamento total**



Fonte: Conselho Nacional de Justiça, 2021.

Nesse contexto, vemos que o Poder Público deixa de aplicar, inúmeras vezes, a jurisprudência já pacificada pelos Tribunais Superiores, culminado com o ajuizamento de ações individuais em que as partes buscam uma solução, em casos até incontroversos, provocando uma excessiva morosidade da resposta a ser dada pelo Poder Judiciário, reputando-o como ineficiente. Joaquim Falcão (2008, p. 255) afirma que se trata de um “uso patológico do Judiciário pelo Executivo”, que apenas contribui para o aumento da ineficiência, culminando com a “descrença na Justiça”.

Este cenário trouxe à baila “a cultura do conflito” e o Conselho Nacional de Justiça – CNJ atento a essa questão, desde 2010, através da edição da Resolução nº 125/2010, que dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário, vem tratando os meios adequados de solução de conflitos como instrumentos efetivos de pacificação social, solução e prevenção de litígios, e, ainda comprovando que a sua aplicação em programas já implementados no país reduz a excessiva judicialização de demandas, diminuindo, conseqüentemente, o gasto de dinheiro público.

Antes disso, a conciliação já era uma política adotada pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ desde 2006, com o início do Movimento pela Conciliação, sendo a partir daí promovidas anualmente as Semanas Nacionais pela Conciliação com intuito de viabilizar a solução de conflitos, com a celebração de acordos, seja antes ou após a instauração do processo judicial.

Ressalta-se como incentivo à adoção dos métodos adequados de resolução de conflitos, a criação dos Centros Judiciários de Solução de Conflitos e Cidadania (CEJUSCs) e os Núcleos Permanentes de Métodos Consensuais de Solução de Conflitos (NUPEMEC), com o propósito de robustecer o atendimento de demandas aptas à conciliação. Não menos relevante, é preciso citar o Programa “Resolve”, que visa à realização de projetos e de ações que incentivem a autocomposição de litígios e a pacificação social por meio da conciliação e da mediação.

Esse fomento da autocomposição dos conflitos se espelha na ideia atual dos legisladores que disciplinam em inúmeros textos normativos a possibilidade de tratamento adequado dos conflitos, demonstrando maior adesão a possibilidade de autocomposição pela Administração Pública e a celebração de acordos no âmbito administrativo e judicial.

## 2.2. Busca pela consensualidade e eficiência

Percebe-se que a consensualidade em matéria administrativa se mostra atrelada à contemporaneidade. Devendo haver uma reflexão sobre o modo de atuação tradicional dos gestores públicos, migrando sua atuação para uma nova realidade.

A consensualidade decorre da própria noção do Estado Democrático de Direito que não se encaixa no conceito legalista estrito, mas que conduz à resolução dos conflitos administrativos de forma consensual.

Mais remotamente, Norberto Bobbio (1987, p.26) já apontava que o Estado atual vem substituindo a noção de imperatividade pela função do mediador, trazendo uma filosofia que se denominou Administração Consensual.

Já Odete Medauar (2003, p.211) afirma que a Administração Pública não mais detém exclusividade no estabelecimento do interesse público, voltando sua atuação para à busca de melhores resultados para à coletividade, com consenso e participação, atuando com um “novo modo de agir, não mais centrado sobre o ato como instrumento exclusivo de definição e atendimento do interesse público, mas como atividade aberta à colaboração dos indivíduos”.

Com a atuação consensual da Administração Pública é possível verificar uma maximização dos benefícios e uma diminuição dos inconvenientes de um processo judicial. Além do que, as propostas de solução criadas pelas partes serão mais efetivas, com o cumprimento espontâneo da obrigação entabulada e menor resistência à aceitação de uma decisão prolatada por um terceiro.

A consensualidade está estritamente atrelada ao princípio da eficiência. Na atuação administrativa deve ser evitado o agir limitado, baseando-se apenas no cumprimento literal da lei.

Hodiernamente, necessário que a Administração Pública deva buscar a forma mais eficiente de exercer a função pública, tomando decisões baseadas em escolhas teoricamente possíveis, sendo ao final, escolhida àquela que permita atingir os melhores resultados para a consecução do interesse público, harmonizando-se com a satisfação de interesses privados.

A atuação do Estado deve se dar nos moldes do modelo jurídico constitucional estabelecido. Modernamente, a ação estatal deve se afastar de um modelo mais burocrático, aproximando-se de uma atuação eficiente, conforme o entendimento

exarado pelo princípio da eficiência, expressamente estatuído no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal.

O ponto a ser destacado acerca do princípio da eficiência é que a prestação dos serviços públicos para ser considerada eficiente deve garantir uma solução célere das controvérsias administrativas. Estando a eficiência ligada diretamente à celeridade conforme disposto no artigo 5º, LXXVIII, da Constituição Federal: *“a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantem a celeridade de sua tramitação”*.

O princípio da eficiência também pode ser observado pelo viés de atuação do agente público, que deve desempenhar o melhor possível suas atribuições buscando excelência nos resultados, mas, também, segundo lição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2020, p.250), diz respeito à forma de organização da Administração Pública a fim de alcançar melhores resultados na prestação do serviço público.

Ademais, deve o administrador estar atento ao princípio da eficiência que impõe à Administração Pública buscar os métodos e soluções que melhor atenda aos seus anseios, evitando, sempre que possível, o desperdício de recursos, a falta de produtividade e a morosidade. Marçal Justen Filho (2013, p.64), vai além, citando o princípio da economicidade como aquele que deve “considerar a atividade administrativa sob prisma econômico e político”.

A qualidade e a efetividade da atuação pública devem ser buscadas como forma de dar ao administrado os melhores resultados. Assim, a busca pela consensualidade no âmbito da Administração Pública, demonstra uma tendência ao viés democrático abandonando o autoritarismo presente nas decisões unilaterais sem participação efetiva do contribuinte, elevando a harmonia entre as partes, eficiência, transparência e legitimidade do processo administrativo.

A eficiência administrativa será alcançada se a transação permitir a solução mais célere à resolução das controvérsias tributárias, com desoneração do Poder Judiciário. Certo que com a resolução adequada dos conflitos tributários poderão ser reduzidos custos de cobrança gerados pela eternização dos processos judiciais.

Promover a consensualidade nas questões que envolvem a Fazenda Pública é mais um mecanismo, que tem se mostrado eficaz, na gestão da coisa pública. No caso concreto, a Administração Pública deve descer do seu pedestal, deixar de lado sua potestade (e não renunciar) e buscar promover o melhor interesse público possível, compreendendo que

nem sempre a imposição da sua autoridade ou posição privilegiada se mostra o meio mais eficiente de consecução do interesse público.

### **2.3. Visão democrática dos princípios administrativos**

O arcabouço jurídico pátrio é todo permeado por princípios peculiares que possibilitam a concretização das garantias fundamentais elencadas na Carta Magna. Sabemos que os princípios podem estar expressamente previstos em lei, sendo, portanto, facilmente identificados, mas também existem outros que se encontram implícitos no nosso ordenamento jurídico.

A Constituição Federal traz explícito em seus termos princípios fundamentais concebidos, progressivamente, a partir da evolução e aceitação do povo de uma dada sociedade. Hoje os princípios constitucionais funcionam como parâmetro mínimo, capazes de orientar a compreensão, aplicação e integração do Direito para a formulação e aplicação de toda a legislação infraconstitucional.

O Direito Administrativo, assim como os demais ramos do Direito, também é regido por vários princípios específicos que norteiam toda a atividade administrativa, interna e externamente, e, por isso, merecem detida atenção e aplicação.

O *caput* do artigo 37 da Constituição Federal enumera os princípios básicos da Administração Pública e estes se aplicam aos três poderes e à Administração Pública Direta e Indireta, são eles: legalidade, segundo o qual ao administrador somente é autorizado realizar o que estiver previsto na lei; impessoalidade, exige que a atuação do administrador público esteja desvinculada da pessoa do administrador, não sendo a atuação atribuída ao agente público, mas à entidade estatal a que se vincula; moralidade, estabelece a necessidade de toda a atividade administrativa deve ser adstrita à lei, à moral e à equidade; publicidade, obriga à transparência, devendo ser obrigatório a divulgação e o fornecimento de informações de todos os atos praticados pela Administração Pública; e, por fim, eficiência, impõe a adoção, pelo gestor público, de critérios técnicos que assegurem o melhor resultado possível para a Administração.

A Administração Pública se torna uma parte diferenciada na relação processual, visto que quando atua em juízo é capaz de gerar encargos pecuniários ao próprio erário, ou seja, as despesas geradas dentro do processo serão pagas por todos os contribuintes.

E, por essa razão, que se defende a atuação administrativa pautada no princípio da legalidade estrita.

Salienta-se que o termo “Fazenda Pública” é utilizado em referência às entidades da Administração Pública direta e indireta, dotadas de personalidade jurídica de direito público, que figurem em ações judiciais, ou seja, quando está em juízo a Administração é chamada de Fazenda Pública.

A legalidade seria corolário da regra de indisponibilidade do interesse público. Quando em juízo a Fazenda Pública deve pautar as suas ações na lei que expressamente permite a sua atuação, pois essa norma faz parte de um sistema jurídico previamente aprovado pela sociedade, portanto, sendo a lei a vontade expressa do povo.

Veremos que a Administração Pública não é a “dona” do interesse público, e sim, a sua guardiã; é quem representa e defende o interesse público, tendo como seu titular o povo. Notadamente que a gestão pública legítima deve basear suas iniciativas pelos princípios administrativos, em especial aqueles elencados na Constituição Federal.

### **2.3.1. Poder Regulamentar e o Princípio da Legalidade**

A Administração Pública na execução da função administrativa, primando pela busca do interesse coletivo, detém algumas prerrogativas e poderes para instrumentalizar sua atuação.

Esses poderes estão presentes quando o Estado se movimenta para exercer suas funções, buscando entregar um serviço adequado à sociedade.

Segundo ensina Celso Antônio Bandeira de Mello (2012, p.72), “*existe função quando alguém está investido no dever de satisfazer dadas finalidades no interesse de outrem, necessitando, para tanto, manejar os poderes requeridos para supri-las*”.

Os poderes administrativos são indispensáveis para facilitar o exercício da atividade pelo ente público. Ainda, são considerados poderes-deveres, dado que não são poderes em si mesmos, mas encerram um instrumento de trabalho para que Administração Pública execute suas funções.

Os poderes administrativos são irrenunciáveis, não cabendo ao administrador dispor deles livremente, e, ainda, são considerados legítimos enquanto utilizados como instrumentos necessários à busca do interesse público.

Dentre os poderes exercidos pela Administração Pública está o poder normativo ou poder regulamentar, que se traduz no poder daquela expedir atos administrativos gerais e abstratos com efeito geral ou *erga omnes*. É um instrumento para edição de normas complementares à lei, portanto esses atos gerais editados pela Administração devem sempre estar limitados à lei e conforme ensina José dos Santos Carvalho Filho (2006, p.46), vedado contrariar a lei sob pena de ser considerado inválido.

Os atos normativos estão intimamente ligados à lei, mas com ela não se confunde. Ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2020, p.261) que “*os atos pelos quais a Administração exerce seu poder normativo têm em comum com a lei o fato de emanarem normas, ou seja, atos com efeitos gerais e abstratos*”. Os atos normativos divergem da lei, pois não tem a capacidade de inovar a ordem jurídica, embora produzam atos com efeitos gerais e abstratos, ou seja, atos direcionados a todos os administrados e em dada situação hipotética prevista previamente na norma ou na lei.

Já o poder regulamentar é entendido por parte da doutrina como espécie do poder normativo. Pelo poder regulamentar é conferida ao chefe do Poder Executivo a prerrogativa de editar atos gerais e abstratos, os regulamentos, que tenham o condão de complementar a lei, sem inovar o ordenamento jurídico. Nesse sentido, assevera Canotilho (1991, p.909) que “os regulamentos não constituem uma manifestação da função legislativa, antes se revelam produtos da função administrativa.”

O poder regulamentar se expressa como uma das formas de manifestação da função normativa do Poder Executivo. Assim, inerente ao Poder Executivo, em razão da separação dos poderes, executar ou criar as condições necessárias para a execução das leis criadas pelo Poder Legislativo, sendo sua função, conforme os ensinamentos de Geraldo Ataliba (1969, p.23), “facilitar a execução da lei, especificá-la de modo praticável e, sobretudo, acomodar o aparelho administrativo, para bem observá-la.”

No sistema constitucional brasileiro, o poder regulamentar tem previsão no inciso IV, do artigo 84, da Constituição Federal, que confere ao Presidente da República a competência privativa para “*sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução*.”

Nesse contexto, no presente estudo faz-se necessário elucidar o conceito e a natureza jurídica do edital, já previsto no nosso ordenamento jurídico e que ganhou destaque ao ser introduzido pela Lei da Transação Tributária como instrumento que veicula as condições necessárias para a proposta de transação por adesão. Adilson Abreu

Dallari (2006, p. 92) traz o conceito de edital construído por Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Hely Lopes Meirelles, segundo o qual, em sentido amplo, edital pode ser definido como:

*“instrumento pelo qual se faz pública, pela imprensa ou em lugares apropriados das repartições, certas notícias, fato ou ordenança, às pessoas nele referidas e outras que possam ter interesse a respeito do assunto que nele contém”. Já em sentido estrito, ‘Hely Lopes Meirelles, com a clareza que lhe é peculiar, afirma que o edital é instrumento pelo qual a administração leva ao conhecimento público sua intenção de realizar uma licitação e fixa as condições de realização dessa licitação.’”*

O edital é um registro formal entre a Administração Pública e as pessoas interessadas em um determinado assunto; nele estão contidas as normas gerais referentes a determinada relação jurídica a ser estabelecida.

Nessa toada, o edital é um instrumento administrativo onde a Administração Pública expõe as condições necessárias, os requisitos, os prazos, a forma de pagamento, os descontos, as anistias e demais requisitos formais necessários para a concessão da transação por adesão. Portanto, não se trata de um instrumento normativo, mas sim de um instrumento de declaração de vontade da administração.

A Lei da Transação Tributária (Lei nº 13.988/2020) traz explicitamente a necessidade da formalização de um edital que veicule a proposta de transação por adesão. Aduz a referida norma que o edital deve especificar de maneira objetiva e clara as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda Pública pode propor a transação no contencioso tributário, devendo ser dada ampla publicidade para que todos os interessados que se encontrem na mesma situação jurídica possam participar da transação tributária.

Acerca da natureza jurídica do edital, se entende que esse é ato normativo de caráter obrigatório, emitido pela autoridade competente, a fim de disciplinar as condições e os prazos para a legitimação de ato administrativo a ser realizado pela Administração Pública.

No que lhe concerne, o princípio da legalidade está expressamente previsto nos artigos 5º, inciso II<sup>1</sup> e 37, *caput*<sup>2</sup>, da Constituição Federal, sendo uma garantia constitucional indispensável para a existência e manutenção de um Estado Democrático de Direito.

Tradicionalmente, o princípio da legalidade no âmbito administrativo é entendido diversamente como estudado no direito privado. No direito privado a lei serve de baliza que delinea a atuação de todos os cidadãos submetidos ao ordenamento jurídico vigente, podendo o particular atuar desde que não haja ressalva legal. Já no direito público, há muito pregado, que o administrador só pode fazer aquilo que a lei expressamente autorize com total respeito à lei, havendo uma vinculação positiva do administrador à lei formal, o qual é denominado pela doutrina como legalidade estrita.

A lei sempre deixou espaços de conformação e nunca conseguiu tratar de maneira ampla e irrestrita de todas as situações em que o administrador atua durante a sua gestão. Assim, passou a sustentar em sede doutrinária que a Administração Pública deve receber tratamento similar ao particular, pois a vinculação à lei é de ordem negativa.

Todavia, atualmente, com a constitucionalização do Direito Administrativo todos os atos administrativos devem ser enxergados pela visão constitucional, como ensina Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández (1990, p.139), “concretiza-se um movimento da Constituição em direção à Administração ou ao Direito Administrativo, e da Administração e do Direito Administrativo para a Constituição”. Ademais, o princípio da legalidade não deve se limitar ao simples cumprimento da lei em sentido estrito.

No mesmo contexto, Gustavo Binenbojm (2008, p. 02) dá ênfase a essa nova visão do princípio da legalidade, tanto que substitui o termo legalidade por “juridicidade”, estando em consonância inclusive com o disposto no o artigo 2º, parágrafo único, inciso I, da Lei Federal nº 9.784/99<sup>3</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Tal lei define a legalidade como o dever de atuação

---

<sup>1</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

<sup>2</sup> “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”.

<sup>3</sup> “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: I - atuação conforme a lei e o Direito;”

conforme a lei e o Direito, impondo a obrigação de os agentes públicos respeitarem a lei e outros instrumentos normativos existentes na ordem jurídica, ou seja, aquelas normas que estão contidas no denominado bloco da legalidade.

Houve uma evolução da legalidade estrita para a jurisdição administrativa. Agora se impõe ao administrador público que tome suas decisões baseadas não apenas na letra da lei, mas em valores, princípios e garantias fundamentais constitucionais. A vinculação pública baliza-se no direito fundamental do cidadão, através do sistema jurídico como um todo e não apenas com aplicação da legalidade estrita.

A Administração Pública deve estar em sintonia com os direitos e garantias fundamentais e com todo o sistema de proteção previstos na Constituição Federal, inobstante não sejam passíveis de relativização.

Outrossim, a atuação pautada na jurisdição administrativa deve respeitar a reserva de lei e quando esta existir não pode ser violada por simples escolha do administrador. Não se admite atuações *contra legem*, nem relativização da lei, há uma mitigação da discricionariedade do administrador.

Com essa nova visão do princípio da legalidade o que se tenta evitar é a inércia do administrador público por não haver lei permissiva engessando a atuação administrativa eficiente. Nessa toada que o professor Gustavo Binenbojm (2017, p.p.38 e 59) identifica dois eixos de mudança paradigmática no Direito Administrativo: o Giro Democrático-Constitucional e o Giro Pragmático, aduzindo que:

"O giro democrático-constitucional do direito administrativo representa um conjunto de modificações que elevam as bases axiológicas da disciplina ao plano da normatividade da Constituição. Em termos operativos, a constitucionalização do direito administrativo importa o reconhecimento da centralidade do sistema de direitos fundamentais e do sistema democrático como fundamentos de legitimidade e elementos estruturantes do Estado Administrativo contemporâneo.

(...) O giro pragmático revela, por seu turno, uma tendência à adoção de estruturas, conceitos, procedimentos e decisões administrativas que sejam aptos a produzir os melhores resultados. Ao pragmatismo interessa, sobretudo, a diferença, em termos práticos, da decisão por uma ou outra proposição. Dá-se, assim, uma ruptura parcial com a Administração Pública burocrática, de matriz *weberiana*, com ênfase no *antifundacionismo*, no *contextualismo* e no *consequencialismo*, que são as características que permeiam a metodologia pragmatista."

O Giro Democrático-Constitucional traz uma visão obsoleta da Administração Pública, defendendo que existe dentro da Carta Magna um estatuto da Administração. Em contrapartida, o Giro Pragmático da Administração Pública está relacionado ao princípio da legalidade, com adoção de estruturas, conceitos e novos mecanismos de atuação sem previsão legal, mas em sintonia com os direitos fundamentais e que são capazes de trazer melhores resultados para Administração Pública.

O Giro Pragmático se volta para a ideia de eficiência, com a observância das características do tempo e do lugar em que uma decisão administrativa deve ser tomada, defendendo a ideia do consequencialismo, ou seja, ao tomar as suas decisões é fundamental que o administrador projete no tempo as consequências da sua escolha.

Vemos com frequência que nos governos atuais lida-se com “heranças” da gestão anterior. Arca-se no presente com as consequências de uma decisão que outro administrador tomou no passado, com erros e parâmetros do momento da atuação e, às vezes, com o uso da lei vigente à época, sem qualquer projeção para o futuro dos efeitos causados pela escolha administrativa.

Portanto, afirmar-se que o princípio da legalidade estrita foi revisto. Hodiernamente aquele é analisado numa visão menos ortodoxa, referindo-se a um dever jurídico autônomo dos agentes estatais, a fim de que estes tenham escolhas discricionárias para atender adequadamente aos interesses da sociedade, baseando suas decisões não apenas em lei prévia, mas vinculando-a à princípios, eficiência, direitos e postulados constitucionais.

### **2.3.2. Supremacia do interesse público sobre o interesse privado**

A supremacia do interesse público é o principal princípio do Direito Administrativo, sendo o seu alicerce o princípio da indisponibilidade do interesse público, dos quais decorrem os demais princípios.

Embora não haja previsão expressa para o princípio da supremacia do interesse público no nosso ordenamento jurídico, a sobreposição do interesse público em face do interesse particular é o pressuposto lógico para o convívio social, sendo, portanto, ressaltada a sua relevância.

Entretanto, o princípio da supremacia do interesse público vem sendo contestado pela doutrina administrativista e constitucionalista mais moderna, conforme se depreende do artigo de Daniel Sarmiento, *Interesses públicos versus interesses privados* (2005, p. 27), com a constitucionalização do Direito Civil e com a aplicação mais efetiva da eficácia horizontal dos direitos fundamentais, somados com o surgimento do terceiro setor, está cada vez mais difícil fazer uma distinção do que seja interesse público e interesse privado.

Ele afirma que não há falar em supremacia do interesse público sobre o particular, diante de uma constituição personalista, como a nossa Constituição de 1988, posto que a primazia da pessoa humana se sobrepõe ao próprio Estado.

Na mesma linha, o professor Gustavo Binenbojm (2005, p.07) propõe uma desconstrução do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, afirmando que este princípio é incompatível com o sistema constitucional dos direitos fundamentais.

Por fim, Daniel Sarmiento (2005, p.114-115) vai propor o Princípio da Tutela do Interesse Público, que defende que a Administração Pública deverá buscar os interesses pertencentes a toda a coletividade, conforme definido pela ordem jurídica (jurisdição) e não perseguir os interesses privados dos administradores, conforme leciona:

“Diante deste quadro, parece-nos inadequado falar em supremacia do interesse público sobre o particular, mesmo em casos em que o último não se qualifique como direito fundamental. É preferível, sob todos os aspectos, cogitar em um PRINCÍPIO DA TUTELA DO INTERESSE PÚBLICO, para explicitar o fato de que a Administração não deve perseguir os interesses privados dos governantes, mas sim os pertencentes à sociedade, nos termos em que definidos pela ordem jurídica (princípio da juridicidade). Se a ideia de supremacia envolve uma comparação entre o interesse público e o particular, com atribuição de preeminência ao primeiro, na noção de tutela este elemento está ausente, o que se afigura mais compatível com o princípio da proporcionalidade, fechando as portas para possíveis excessos (...) Dessa forma, a ação estatal conforme ao Direito não será aquela que promover de forma mais ampla o interesse público colimado, mas sim a que corresponder a uma ponderação adequada entre os interesses públicos e privados presentes em cada hipótese, realizada sob a égide do princípio da proporcionalidade. Com a ressalva, contudo, de que quando os direitos fundamentais estiverem ausentes da balança, o escrutínio judicial da conduta estatal deve ser mais cauteloso, prevalecendo, na dúvida, a decisão já adotada pelo Poder Público.”

No mais, o princípio em estudo deve ser ponderado na sua aplicação no caso concreto, cabendo ao intérprete e aplicador do direito a função de delimitar o conteúdo do interesse público a ser delineado pelo princípio da proporcionalidade ou postulado normativo da proporcionalidade. Isso é o que sugere Gustavo Binbenjy seguindo a linha de Humberto Ávila (2008, p.p. 30-35), que reconhece a proporcionalidade não como um princípio, mas sim como um postulado normativo, vale dizer, uma norma jurídica de segundo grau.

Assim, a ação do Estado na promoção do interesse público deve ponderar adequadamente os interesses públicos e privados presentes em cada situação concreta, baseando esse sopesamento no princípio da proporcionalidade.

Ressalta-se a posição de Alice González Borges (2007, p.03) que defende ao invés da “desconstrução” proposta pelos críticos, sugere uma “reconstrução” do supraprincípio em estudo, alertando que não é possível haver desvirtuamento do entendimento sobre a supremacia do interesse público com manipulações de “autoritarismo retrógrado e reacionário” de algumas autoridades administrativas.

Importante ter como premissa que a preservação dos direitos individuais é parte integrante do próprio interesse público, portanto, deve haver uma influência mútua entre tais interesses.

### **2.3.3. Indisponibilidade do interesse público**

A defesa do interesse público é um *múnus* público, ou seja, um dever de atuação conforme a lei estabelece. O interesse é do povo, de modo que o administrador público não pode dele dispor, ou seja, o direito dito como indisponível é aquele que não se pode renunciar ou alienar.

O interesse público não pode ser simplesmente definido como o somatório dos interesses particulares. O interesse público vai além, é o interesse social, da consecução da vontade estatal e, portanto, ainda que o somatório dos interesses particulares seja autônomo deve se coadunar com os anseios da sociedade como um todo.

Maria Sylvia Zanella di Pietro (2020, p.221) diz que a supremacia do interesse público *“inspira o legislador e vincula a autoridade administrativa em toda a sua*

*atuação*”. A Fazenda Pública assume a função de preservadora do interesse público quando atua judicialmente.

Mas os interesses ou direitos tutelados pela Fazenda Pública são sempre indisponíveis? A resposta é negativa. Cabe aqui abordar que os contratos entabulados pela Administração Pública podem se dar como “contratos administrativos”, regidos por normas de interesse público, notadamente, pelo princípio da supremacia do interesse público sobre o privado e “contratos da administração”, celebrados em regime de igualdade entre administração e o particular e regidos por normas de direito privado. Por exemplo, nos casos em que a Administração Pública litiga em torno de obrigações tipicamente privadas, como em um contrato de locação imobiliária, não há falar em direitos indisponíveis, visto ter o direito material natureza exclusivamente privada.

Tradicionalmente, são feitas considerações sobre a natureza dos direitos indisponíveis, sendo ora identificado como interesse público primário, ora como secundário. Assim, sempre se defendeu que o direito da Administração Pública quando baseado em interesse público primário, ou seja, aquele que representa a finalidade do Estado enquanto representante da sociedade, será indisponível. Em contrapartida, o direito da Administração Pública com esteio no interesse público secundário, ou seja, quando a atuação do Estado está adstrita à satisfação do interesse da pessoa jurídica de direito público como sujeito de direito, seria, portanto, disponível.

Eduardo Talamini (2016, p.277) afirma que os “interesses pragmáticos” da Administração não devem ser considerados interesses públicos acaso não amparados pelo ordenamento. No mais, o interesse da coletividade é o que deve ser buscado como “verdadeiro e único interesse público”.

A indisponibilidade do interesse público decorre do princípio da supremacia do interesse público. A supremacia do interesse público consagra que os interesses coletivos devem prevalecer sobre o interesse do administrador ou da Administração. O princípio da indisponibilidade do interesse público firma a ideia de que esse interesse não se encontra à disposição do administrador público, dos servidores e, mesmo, dos administrados.

Noutro giro, a indisponibilidade do interesse público não significa a total indisponibilidade do processo, uma vez que nem todos os direitos tutelados pela Fazenda Pública são indisponíveis.

Os direitos tutelados pela Fazenda Pública podem se ancorar no interesse público primário e no secundário. Quando for primário, estamos falando de interesse de toda a coletividade, não cabendo nenhuma forma de negociação. Entretanto, se houver discussão acerca de direito público secundário, pertencente privativamente a um determinado ente federativo, aí sim, poderíamos ter uma negociação.

A consensualidade aplicada aos conflitos que envolvem a Administração Pública revela-se como um mecanismo de gestão da *res* pública. Em muitos casos, na busca da promoção do melhor interesse público a Administração deve despir-se de sua potestade para buscar consensos, reconhecendo que a lógica da autoridade nem sempre é o meio que melhor irá preservar o interesse público.

Não se trata de renunciar à potestade estatal e suas prerrogativas, mas de analisar e, ao final, determinar quais as hipóteses em que a consensualidade – que pode ser manifestada pela negociação, conciliação, mediação, arbitragem, transação – podem responder melhor aos objetivos do interesse público pretendido pelo próprio ordenamento jurídico.

Nesse sentido, Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández (2014, p.67) contextualizam os fundamentos de uma “Administração Concertada”:

“Tentou-se teorizar como uma tendência geral e estimular como uma política liberalizante e desalienadora esta que se começou a chamar de “Administração concertada”: a Administração renunciaria a fazer valer imperativa e unilateralmente seus poderes e se ajustaria a acordar com os particulares destinatários a aplicação concertada destes, ganhando, ao contrário, uma colaboração ativa dos administrados mais benéfica (não apenas na esfera social, mas também na da simples eficácia) que a passiva e resignada, quando não esquivada ou evasiva, submissão. Esta tendência encontrou especial eco no âmbito da Administração econômica, no qual a expressão “economia concertada” pretendeu resumir a mística do planejamento indicativo (o próprio Plano pretendeu se explicar como uma grande concertação ou quase-contrato) como uma via intermediária entre a total liberdade e uma política econômica dirigista e burocratizada.”

Essa administração concertada deve ser entendida em um contexto mais amplo, englobando meios alternativos de consenso e não apenas a visão tradicional de contratos administrativos e privados. Essa nova forma de composição é baseada em um direito

negociado, mais flexível, pela adoção compartilhada da norma e de procedimento aplicável no caso concreto.

Segundo Jacques Chevallier (2009, p.161-163), trata-se de uma nova forma de busca pela solução de conflitos administrativos, sendo entendido como:

“... um novo estilo de relações, fundado sobre o diálogo e a procura do consenso, mais que sobre a autoridade (...) revela que a concepção monolítica e piramidal do passado deu lugar a uma organização mais complexa, fundada sobre o pluralismo e a diversidade, e implicando o recurso a dispositivos flexíveis de coordenação e de harmonização.”

Ressalte-se que a atuação consensual não representa, renúncia do interesse público, tampouco, ao dogma da indisponibilidade do interesse público. Ao contrário, atualmente a consensualidade pode ser um meio apto de melhor se atingir o interesse público de forma muito mais eficiente.

Nesse sentido é o Enunciado nº 60, do Conselho da Justiça Federal:

“As vias adequadas de solução de conflitos previstas em lei, como a conciliação, a arbitragem e a mediação, são plenamente aplicáveis à Administração Pública e não se incompatibilizam com a indisponibilidade do interesse público, diante do Novo Código de Processo Civil e das autorizações legislativas pertinentes aos entes públicos.”

Assim, são absolutamente indisponíveis aqueles interesses que são de interesse de toda a coletividade, todos os outros são disponíveis, inserindo-se como interesse coletivo disponível, o de negociar e conciliar a fim de encontrar a solução mais adequada ao caso concreto.

Nesse contexto, nas palavras de Gustavo Binenbojm (2020, p.03) “*a atividade consensual da Administração não só é conveniente, como também é necessária e juridicamente embasada*”, devendo ser incentivada pelos órgãos da Administração Pública, inclusive na busca de uma solução consensual no âmbito do processo judicial já polarizado.

## 2.4. O papel do procurador da Fazenda Pública

Nesse contexto surge a necessidade de discutir acerca do papel dos procuradores, representantes da Fazenda Pública em juízo. Os procuradores garantem sua independência funcional pela escolha da estratégia defensiva que melhor atinja e resguarde esse interesse coletivo. A questão da escolha está apenas na elaboração de sua estratégia de defesa, contudo o interesse público deve ser sempre protegido. Não há escolha na defesa ou não dos interesses da Fazenda Pública, é uma atividade vinculada.

Como pontuou Nixonn Freitas Pinheiro (2018, p.01) os operadores do direito, quer extrajudicial como judicialmente, carregam a obrigação de aperfeiçoamento e atualização para adaptação ao chamado Tribunal Multiportas, que é compreendido como um instituto que direciona os processos judiciais polarizados para a busca de solução através dos métodos adequados de solução de conflitos.

E dessa forma, essa nova alternativa de solução de conflitos, sem socorrer ao Poder Judiciário, deve ser aplicado também nas ações judiciais que envolvem a Fazenda Pública. A adoção de negociação ou mesmo conciliação pela Fazenda Pública pode ocorrer por reconhecimento do pedido, autorização para desistência de ações propostas ou para renúncia do direito, e mesmo para a dispensa de apresentação de recursos.

Cabe aqui aos procuradores solicitar autorização à sua respectiva procuradoria para formular, em juízo, pedido de desistência dessas demandas judiciais, no caso de vício processual ou renúncia ao direito em que se funda a ação, com consequente resolução do mérito, na hipótese de se verificar inexistência do direito subjetivo material deduzido ou, até mesmo, para dispensa de apresentação de recursos, como numa questão de caráter humanitário, como no caso de fornecimento de medicamentos de alto custo.

Os procuradores na maioria das vezes não contam com autorização legislativa para realizar a negociação ou a transação judicial. Por isso, alguns órgãos editam alguma normativa ou autorização especial para autorizar seus membros a reconhecer o pedido ou mesmo deixar de apresentar recurso diante de uma decisão contrária aos interesses da Fazenda Pública.

Nesse sentido o Enunciado 33<sup>4</sup>, do Fórum Nacional do Poder Público, diz ser necessária autorização para transigir ou celebrar algum negócio jurídico pelo representante da Fazenda Pública na audiência de conciliação prevista no artigo 334, do Código de Processo Civil.

A fim de legitimar a atuação dos procuradores o Enunciado 16<sup>5</sup>, do Fórum Nacional do Poder Público e o Enunciado 573<sup>6</sup>, do Fórum Permanente dos Processualistas Cíveis, alertam sobre a necessária publicização do que pode ser objeto de transação e da negociação, por parte da Fazenda Pública, preservando a transparência e o princípio da não-surpresa.

Nesse contexto, é que a Lei da Transação Tributária já traz explicitamente a previsão de que o procurador da Fazenda Nacional será competente para celebrar a transação tributária nas hipóteses legais previamente estabelecidas, conforme entendimento do artigo 17, § 3, inciso II, da Lei nº 13.988/2020<sup>7</sup>.

Assim diante da necessidade de autorização legal prévia para que os representantes da Fazenda Pública possam transacionar ou celebrar um acordo, devem ser disciplinadas as hipóteses de cabimento da aplicação dos métodos alternativos de solução de conflitos, conforme brilhantemente já o fez a Lei da Transação Tributária.

### **3. DA TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

A transação é uma forma de resolução de litígios que tem por escopo o término do conflito mediante concessões mútuas das partes envolvidas. O Código Civil trata do

---

<sup>4</sup> Enunciado 33: “A audiência de conciliação do art. 334 somente é cabível para a Fazenda Pública se houver autorização específica para os advogados públicos realizarem acordos”.

<sup>5</sup> Enunciado 16: “A Administração Pública deve publicizar as hipóteses em que está autorizada a transacionar”.

<sup>6</sup> Enunciado 573: “As Fazendas Públicas devem dar publicidade às hipóteses em que seus órgãos de Advocacia Pública estão autorizados a aceitar autocomposição”.

<sup>7</sup> “Art. 17. A proposta de transação por adesão será divulgada na imprensa oficial e nos sítios dos respectivos órgãos na internet, mediante edital que especifique, de maneira objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda Nacional propõe a transação no contencioso tributário, aberta à adesão de todos os sujeitos passivos que se enquadrem nessas hipóteses e que satisfaçam às condições previstas nesta Lei e no edital. § 3º A celebração da transação, nos termos definidos no edital de que trata o caput deste artigo, compete: (...) II - à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nas demais hipóteses legais”.

instituto da transação nos artigos 840 a 850, sendo a esta o instituto destinado à prevenção ou término dos litígios mediante acordo entre as partes envolvidas.

A transação tem por intuito extinguir o litígio entre as partes, considerando que existem concessões a serem feitas por elas, sendo imprescindível que haja renúncia de parte do direito em discussão, para, em definitivo, solucionar a controvérsia. Por litígio se entende a situação entre duas partes que pretendem, de forma resistida, alcançar um direito que só pode ser alcançado através de imposição legal, através de uma sentença judicial. Nesse sentido, Cândido Rangel Dinamarco (2013, p.120-121) ensina que o litígio se caracteriza como uma situação entre duas ou mais pessoas ou grupos que pretendem o mesmo bem da vida, contudo não há possibilidade de obtê-lo.

Para Arnaldo Rizzardo (2013, p.1029) a transação pode ser entendida como o modo de extinção de uma obrigação após entendimento das partes envolvidas no conflito, de sorte que se chega a um entendimento comum capaz de satisfazer os anseios mútuos, ou seja, “Num sentido amplo, não passa de uma combinação, acordo, ajuste de posições divergentes, encontro de interesses, de forma a extinguir a obrigação e prevenir litígios”.

No mais, a vontade das partes em transigir, mediante concessões recíprocas, deve estar presente para que se dê a formalização do acordo. A transação como uma solução do conflito, estabelecida pelas próprias partes, deve resultar em um acordo de vontade e não na imposição de vontade unilateral de apenas uma parte, como mais comumente, da Fazenda Pública. O consenso ganha o protagonismo de modo a eliminar o conflito de uma forma célere e com custos menores para as partes, ou, ao menos, para uma delas.

Dado que a transação envolve o consenso como tema central, pode-se afirmar que a transação se materializa como um contrato formal, onde haverá cláusulas e condições previamente convencionadas pelas partes com escopo de dirimir a controvérsia.

Todavia, tal entendimento acerca da natureza contratual da transação não é tema pacífico na doutrina pátria, sendo que Clóvis Bevilácqua (1955, p.144) entende que a transação é meio de extinção de obrigações, enquanto para Orlando Gomes (2009, p.544), é verdadeiro contrato bilateral.

No mais, a natureza bilateral das concessões que devem ser entabuladas por ambas as partes na transação para que o conflito seja solucionado, se mostra como elemento essencial para a formalização do acordo de vontades.

Nesse sentido, a partir do Código Civil de 2002 a transação passou a ter natureza contratual, onde predomina o caráter compositivo e bilateral próprio do contrato e por

meio do qual as partes, fazendo concessões recíprocas, renunciaram a parte do seu direito e se submetem a parte da vontade alheia, extinguindo, por fim, relações litigiosas.

Acerca do tema, coroadando o quanto estudado anteriormente, Hugo de Brito Machado (2010, p.227) assevera que:

“Transação é acordo. Diz o Código Civil que é lícito aos interessados prevenirem ou terminarem litígio mediante concessões mútuas (art. 1.025). É da essência da transação a existência de concessões mútuas. Cada interessado cede um pouco do que entende ser o seu direito, para chegarem a um acordo, evitando o litígio, ou pondo fim a este, se já iniciado. (...) Só mediante previsão legal a autoridade competente pode autorizar a transação em cada caso (CTN, art. 171, parágrafo único). E não pode haver transação para prevenir litígio. Só depois de instaurado este é possível a transação. Tanto como no Direito privado a transação é um acordo, que se caracteriza pela ocorrência de concessões mútuas. Mas no Direito Tributário a transação (a) depende sempre de previsão legal; e (b) não pode ter o objetivo de evitar litígio, só sendo possível depois da instauração deste. As razões dessa diferença são bastante simples. Se o agente do Estado pudesse transigir sem autorização legal, estaria destruída a própria estrutura jurídica deste. Por outro lado, não sendo a transação forma comum de extinção do crédito tributário, nada justifica sua permissão a não ser nos casos em que efetivamente exista um litígio.”

Dessa forma, evidencia-se que a transação em matéria tributária tem natureza contratual, visto que deve estar presente para sua concretização a convergência da vontade das partes, que criam regras a serem cumpridas de forma a dar um fim a controvérsia jurídica anteriormente instaurada.

### **3.1. Transação Tributária**

O Código Tributário Nacional prevê expressamente, no artigo 171<sup>8</sup>, a solução do conflito de natureza tributária através da adoção de transação pelo contribuinte e a

---

<sup>8</sup> “Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”.

Fazenda Pública, conforme as condições legais estabelecidas, que mediante concessões mútuas, importe em solução de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Adota-se o conceito de transação em matéria tributária trazido por Fernanda Parisi (2016, p.112) que conclui que a transação se trata “de verdadeira modalidade de solução de conflitos pelas partes envolvidas” para que ao final, o conflito seja encerrado de forma consensual, “sem a intervenção de terceiros para o seu deslinde”.

O Código Tributário Nacional deixa evidente que a transação tributária importa a resolução do litígio. Mas o que a lei quer dizer ao usar a expressão “litígio”? Parte da doutrina entende que para haver litígio, necessário que haja uma pretensão resistida na esfera judicial e, outra parte entende que o litígio tributário pode se dar inclusive na esfera administrativa.

É o que decorre da transcrição do entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2019, p.p. 549-550):

“Ao contrário do que sucede no direito civil, em que a transação tanto previne como termina o litígio, nos quadrantes do direito tributário só admite a transação terminativa. Há de existir litígio para que as partes transijam. Agora, divergem os autores a propósito das proporções semânticas do vocábulo litígio. Querem alguns que se trate de conflito de interesses deduzido judicialmente, ao passo que outros entendem a acepção a ponto de abranger as controvérsias meramente administrativas. Em tese, concordamos com a segunda alternativa. O legislador do Código não primou pela rigorosa observância das expressões técnicas, e não vemos por que o entendimento mais largo viria em detrimento do instituto ou racionalidade do sistema. O diploma legal permissivo da transação trará, certamente, o esclarecimento desejado, indicando a autoridade ou as autoridades credenciadas a celebrá-la.”

Todavia, firmando entendimento atualmente preconizado na doutrina pátria, ensina Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (2008, p.55), no sentido de que a transação, que põe fim ao litígio, somente ocorrerá se houver uma controvérsia tributária instaurada, seja ela judicial ou administrativa.

No presente estudo verifica-se que a noção de litígio abrange tanto os conflitos tributários já judicializados, quanto àqueles que ainda se encontram em fase de discussão administrativa, visto que a terminação do processo busca o encerramento do conflito e conseqüente satisfação do crédito tributário.

Cumprе ressaltar, que a transação tributária também se trata de modalidade de extinção de créditos tributários, pois atua na terminação do litígio de forma consensual, com concessões recíprocas mútuas, a saber, do Fisco e do contribuinte devedor. O artigo 156 do Código Tributário Nacional traz onze situações nas quais se considera extinta a relação jurídico-tributário e, especificamente, no inciso III a transação figura expressamente como forma terminativa da obrigação tributária.

Eduardo Sabbag (2017, p.1261) afirma que a transação tributária é uma modalidade indireta de extinção do crédito tributário, com ônus e vantagens para as partes envolvidas, aduzindo que:

“A transação é o acordo para concessões recíprocas que põem fim ao litígio, conforme os arts. 840 a 850 da Lei n. 10.406/2002. (...) Neste ajuste legal, como mais uma modalidade indireta de extinção do crédito tributário, há reciprocidade de ônus e vantagens. Ademais, depende a transação de lei autorizativa para sua instituição, na qual deve ser indicada a autoridade competente para realizar a transação em cada caso, bem como explicitar as concessões que poderão ser feitas ao contribuinte.”

Nesse mesmo sentido leciona Paulo Cesar Conrado (2020, p.293):

“Vista em perspectiva eficaz, a transação tributária estaria vinculada a dois possíveis efeitos, ambos preconizados pelo Código Tributário Nacional e já de antes comentados: da transação pode resultar a extinção do crédito transacionado, artigo 156, inciso III, efeito imediato e contingente (pode ou não se verificar sem prejuízo de constatar desistência ainda que rompida), da transação, pode, deve resultar a solução do litígio (art. 171), efeito que, em alguns casos, será imediato e constante. Em outros, mediato e contingente (como ocorre com o efeito do artigo 156).”

Todavia, em sentido contrário ao entendimento acima esposado, Heleno Taveira Torres (2008, p.104) afirma que a transação não extingue o crédito tributário, visto que é *“simples mecanismo de resolução de conflitos que se presta para pôr fim ao litígio, mediante composição das partes”*.

Segundo o autor, o que possibilita dar fim a relação jurídico-tributária estabelecida seria apenas o pagamento integral do montante apurado entre as partes, o que se mostra

em consonância com o quanto disposto na Lei nº 13.988/2020, em especial, no artigo 3º, § 3º: *“Os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo”*.

Oportuno mencionar, que a Lei Complementar nº 174/2020, artigo 3º<sup>9</sup>, assinala que a transação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública não caracteriza renúncia de receita, uma vez que não se trata de benefício ou incentivo fiscal, conforme dispõe o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>10</sup> (Lei Complementar nº 101/2000).

Acerca do tema, o Supremo Tribunal Federal demonstrou, no que lhe concerne, que a transação tributária não se confunde com benefício fiscal e ao deferir o pedido liminar, nos autos da Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405/RS, aduziu que:

“Ação direta de inconstitucionalidade: medida cautelar: L. estadual (RS) 11.475, de 28 de abril de 2000, que introduz alterações em leis estaduais (6.537/73 e 9.298/91) que regulam o procedimento fiscal administrativo do Estado e a cobrança judicial de créditos inscritos em dívida ativa da fazenda pública estadual, bem como prevê a dação em pagamento como modalidade de extinção de crédito tributário. I – Extinção de crédito tributário criação de nova modalidade (dação em pagamento) por lei estadual: possibilidade de o Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1917-DF, 18.12.98, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: consequente ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção e suspensão da exigibilidade de crédito tributário. II – Extinção do crédito tributário: moratória e transação: implausibilidade da alegação de ofensa dos artigos 150, § 6º e 155, § 2º, XII, g, da CF, por não se tratar de favores fiscais. [...] VII – Demais dispositivos cuja suspensão cautelar foi indeferida.”

---

<sup>9</sup> “Art. 3º 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”.

<sup>10</sup> “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:”.

Necessário seja feita a transcrição de trecho do voto do Ilustre Ministro Ilmar Galvão no julgamento do referido caso:

“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.”

Portanto, a transação tributária não consiste em renúncia de receita decorrente de incentivo ou benefício fiscal de qualquer natureza que justifique a aplicação do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Atualmente, é visto com mais frequência a busca pelo bom relacionamento entre a Administração Pública e os administrados, transcendendo a ideia de um protagonista e um coadjuvante, evoluindo para a consensualidade baseada na cooperação mútua.

Uma decisão tomada pelo Poder Judiciário não traduz a satisfação completa que as partes envolvidas em um litígio esperam. Sempre é imaginada uma solução perfeita e que atenda integralmente ao idealizado por uma das partes em conflito. Nesse cenário, haverá sempre uma vontade frustrada decorrente de uma decisão de terceiro que não consegue entregar o bem da vida como pretendido.

Nesse contexto é que a transação tributária, método adequado de solução de conflito, se mostra como um mecanismo que atrai a atenção dos devedores e do Fisco, somando-se aos benefícios da celeridade em resolver um litígio em matéria tributária.

### **3.2. A Transação por Adesão disciplinada pela Lei nº 13.988/2020**

A Lei nº 13.988/2020, conhecida como a Lei da Transação Tributária, dispõe sobre a transação em matéria tributária introduzida no nosso ordenamento jurídico no ano de 2020, através da conversão em lei da Medida Provisória nº 899/2019.

Após a vigência regular da Medida Provisória nº 899/2019, essa foi convertida em lei em 14 de abril de 2020, passando a vigorar em agosto do mesmo ano, nascendo a Lei nº 13.988/2020 que tem por escopo estabelecer os requisitos e as condições

necessárias e suficientes para que a União, as suas autarquias e fundações, os devedores, e as partes adversas realizem transação para resolução do litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

A medida provisória citada teve por objetivo estabelecer os requisitos e as condições para que a União, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pudesse realizar transação no contencioso tributário, criando um mecanismo indutor de autocomposição em causas fiscais, conforme os termos do artigo 17, do Código Tributário Nacional.

A aprovação da Lei da Transação Tributária se deu, concomitantemente, à promulgação do Decreto Legislativo nº 6 de 2020, que reconheceu o estado de calamidade pública nacional decorrente da Covid-19. Nessa toada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou a Portaria nº 14.402 no dia 16 de junho de 2020, como mecanismo de enfrentamento aos impactos econômicos da pandemia, sendo disciplinado a Transação Excepcional (adesão).

Essa modalidade de transação por adesão, foi montada em duas etapas: o período de estabilização, onde o contribuinte deveria pagar mensalmente cerca de 0,334% do valor da dívida, em até 12 meses e, o período de retomada fiscal, em que o saldo devedor poderia ser parcelado em até 133 meses, com abatimento de até 70%, sempre analisada a capacidade de pagamento de cada contribuinte.

Nas palavras de Hadassah Laís de Sousa Santana (2021, p.15), Assessora Legislativa em Matéria Tributária na Liderança do PSD na Câmara dos Deputados:

“O instrumento da transação tributária no Brasil também pode ser considerado como a primeira norma tributária aprovada pelo Congresso Nacional que instrumentalizou o contribuinte para, de alguma forma, enfrentar os efeitos decorrentes do período de pandemia, pelo qual o país passa no ano de 2020.”

Todavia, a Lei nº 13.988/2020 não foi, originalmente, idealizada para servir de mecanismo de política econômica e fiscal durante a pandemia da Covid-19, mas sim como um relevante instrumento para que a administração tributária federal possa editar normas menos burocráticas que possibilitem a regularização dos débitos tributários, diminuindo para os contribuintes os custos da regularização, oportunizando o retorno do devedor à atividade econômica.

No mais, a ideia inicial trazida pela Medida Provisória nº 899/2019 era dar maior efetividade na recuperação dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União (DAU), tendo em vista a excessiva litigiosidade oriunda das demandas tributárias que têm gerado um aumento dos custos e ineficiência na administração tributária federal.

Continua Hadassah Laís de Sousa Santana (2021, p.14) afirmando que a novel legislação ordinária surgiu como “uma importante reposta ao desgaste econômico-financeiro dos contribuintes, que padecem com a demora dos processos tributários administrativos e judiciais”

A medida provisória em comento previu a modalidade de transação tributária com finalidade meramente arrecadatória, quis o legislador, com tal proposição, reduzir o estoque de processos do contencioso tributário, que apenas no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) totaliza mais de 600 bilhões de reais distribuídos em cerca de 120.000 processos. Aliado a isso, os processos judiciais em curso têm uma discussão de teses jurídicas que se prolonga no tempo e, que, para ser viabilizada, deve ser prestado ao juízo a garantia por seguro, fiança ou mesmo depósitos judiciais, que geram custos aos litigantes e totalizam 42 bilhões de reais depositados, segundo dados demonstrados pela Advocacia-Geral da União na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 899/2019.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional acredita que com a possibilidade de transacionar os débitos inscritos em dívida ativa da União (DAU), poderá ocorrer a redução do estoque desses créditos, limitados àqueles classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação e ainda poderá haver um incremento da arrecadação e esvaziamento da prática de concessão de benefícios fiscais de tempos em tempos (*Refis*). Podendo a transação em estudo ser aderida inclusive por contribuintes devedores com plena capacidade de pagamento integral da dívida no vencimento estipulado.

Segundo explica Tathiane Piscitelli (2018, p.185-187):

“Trata-se, na realidade, da concretização de uma demanda do Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição de 1988. A justiça distributiva é um dos valores centrais da Constituição. Assegurá-la implica, entre outras coisas, ampliar as possibilidades de acesso à justiça na seara tributária mediante um sistema multiportas de solução de conflitos tributários, do qual a transação tributária faz parte.”

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional baseou a transação em estudo no modelo americano, com bastante similaridade ao instituto do "*Offer in Compromise*", praticado pelo *Internal Revenue Service* (IRS), dos Estados Unidos da América e positivado no *Internal Revenue Code* (IRC).

Segundo o *Internal Revenue Service* (IRS), órgão da Receita Federal dos Estados Unidos, o "*Offer in Compromise*" permite que o contribuinte possa saldar sua dívida fiscal por um valor menor do que o valor total devido originalmente. Configurando-se como uma opção legítima para que o devedor possa quitar todas as suas obrigações fiscais sem que isso crie uma dificuldade financeira. Para adoção deste procedimento, o modelo norte-americano avalia a potencialidade do contribuinte pagar o tributo em um determinado prazo (*reasonable collection potential*), a partir da oferta apresentada.

Os fundamentos para aceitação da oferta em compromisso, são três: dúvida quanto ao recebimento do crédito tributário (*doubt as to collectibility*), dúvida quanto à existência ou valor do tributo (*doubt as to liability*) e dúvida quanto à eficiência da administração tributária (*effective tax administration*). Essa inovação no modelo americano se deu a partir da edição da reforma da legislação fiscal federal (*Reform Act de 1998*), conhecida como *Bill of Right* do Contribuinte, onde foram introduzidas várias alterações no *Internal Revenue Code* (IRC), tendo destaque a possibilidade de utilização dos métodos alternativos de resolução de conflitos.

Arnaldo Sampaio Godoy (2008, p.425) explica a importância da transação no direito norte-americano:

“A maior parcela das discussões que envolvem contribuintes e autoridades fiscais norte-americanas resolve-se por algum tipo de transação. Há comprometimento do Estado com políticas que conduzam a alguma forma de acordo. É da cultura normativa norte-americana a alternativa da transação, circunstância historicamente plasmada no processo civil e no processo penal, como nos dá conta a figura do *plea bargaining*.”

O modelo adotado agora pelo Brasil busca efetivar uma política de pacificação fiscal através da conveniência da Administração, visando à maior arrecadação sem deixar de lado a preservação do interesse público. Para isso faz-se uma análise casuística de cada contribuinte devedor, conforme mencionado na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 899/2019.

A transação tributária, regulamentada pela nova legislação, é um instrumento de resolução adequada de conflitos tributários, indo muito além do caráter arrecadatório, mas dispensando um melhor tratamento aos contribuintes pelo Fisco, com vistas a pacificação social em matéria tributária. A ideia é que o Fisco mediante concessões mútuas possa se valer de mais um instrumento, previsto em lei, para obtenção de uma solução adequada, especificamente, no tocante a litígios tributários.

### **3.2.1. Disposições Gerais da Lei nº 13.988/2020**

A Lei da Transação Tributária estabelece as condições e os requisitos para que a União, suas autarquias e fundações, e os contribuintes devedores realizem transação que culmine na resolução de litígios relativos à cobrança de créditos da Fazenda Pública, sendo estes de natureza tributária ou não tributária.

A lei traz três espécies de transação, podendo ser por proposta individual ou por adesão na cobrança dos créditos já inscritos em Dívida Ativa da União (DAU) ou na cobrança de créditos da Procuradoria-Geral da União, a transação por adesão nos outros casos de contencioso tributário, seja judicial ou administrativo, e, por fim, traz a transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor (artigo 2º da Lei nº 13.988/2020).

Nas disposições gerais da lei em comento são expostos alguns compromissos que o devedor deve assumir para aceitação da transação tributária. Dentre esses compromissos consta a proibição de utilizar a transação de forma abusiva com o fito de limitar, falsear ou prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica (artigo 3º, inciso I, da Lei nº 13.988/2020).

Como vedação imposta pela referida lei está a utilização por pessoa física ou jurídica interposta com a finalidade de “ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de seus bens, de direitos e de valores, os seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública federal” (artigo 3º, inciso II, da Lei nº 13.988/2020). Vedado, ainda, a alienação e oneração de bens ou direitos sem informar, obrigatoriamente, ao órgão da fazenda competente.

Ainda, como compromisso do devedor, a lei prevê a obrigação de desistência das impugnações ou dos recursos administrativos “que tenham por objeto os créditos tributários incluídos na transação”, renunciando a “quaisquer alegações de direito sobre

os quais se fundem as referidas impugnações ou recursos” (artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 13.988/2020).

E, vai além, determinando a renúncia a quaisquer alegações de direito atuais e mesmo futuras, sobre os quais se fundem ações judiciais, individuais ou coletivas e recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, devendo, ao final, ser solicitada a extinção do processo com resolução do mérito (artigo 3º, inciso V, da Lei nº 13.988/2020).

A Lei da Transação Tributária traz como pressuposto de aquiescência da transação a aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas na lei e em sua posterior regulamentação, sendo que tal aceitação será tida como confissão irrevogável e irretratável dos créditos incluídos na transação firmada.

São previstas em lei duas importantes vedações à transação tributária, sendo elas: a proibição de reduzir multas de natureza penal e a concessão de descontos a créditos relativos ao regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte – Simples Nacional, enquanto não editada uma lei complementar autorizativa e, ao FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, enquanto não autorizado pelo seu conselho curador (artigo 5º, incisos I e II, da Lei nº 13.988/2020).

É também vedada a transação que envolva devedor contumaz, porém a lei não especifica o conceito de devedor contumaz, deixando tal mister para lei específica. Sabemos que o devedor contumaz é aquele que tem como prática reiterada o não pagamento de tributos no prazo estipulado e, que após o vencimento destes se vale de benefícios fiscais ou leis autorizativas de composição de débitos, editadas de tempos em tempos, para poder pagar seus débitos com descontos ou mesmo redução de multas e juros. Trata-se, pois, de uma prática reiterada de sonegação fiscal.

Por fim, a lei traz nas suas disposições gerais que a proposta de transação ou mesmo a sua decisão por parte do devedor não autoriza que seja feita a restituição ou a composição de eventuais valores pagos, compensados ou incluídos em parcelamentos anteriores à celebração do respectivo termo de transação.

### **3.2.2. Da Regulamentação da Lei da Transação Tributária – Portaria nº 9.917/2020**

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional expediu em 14 de abril de 2020 a Portaria nº 9.917 cujo escopo é regulamentar a transação na cobrança da dívida ativa da União (DAU). A Portaria nº 9.917/2020 disciplina os procedimentos, os requisitos e as condições necessárias à realização da transação na cobrança da dívida ativa da União (DAU), desde que a inscrição e administração tributária sejam de incumbência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Inicialmente, são elencados os princípios da transação na cobrança da dívida ativa da União (DAU), trazendo expressamente nove princípios, dentre eles: presunção da boa-fé do contribuinte, redução da litigiosidade, autonomia de vontade das partes, atendimento ao interesse público, publicidade e transparência ativa.

Como objetivos a Portaria nº 9.917/2020 dispõe que a transação tem por escopo viabilizar a superação de uma situação transitória de crise econômico-financeira do devedor contribuinte, de modo que seja promovida a continuidade da empresa, e, conseqüentemente, garantindo o emprego e renda dos seus trabalhadores.

Dentre os objetivos previstos consta que a transação visa assegurar uma fonte sustentável de recursos que entrarão nos cofres públicos para execução de políticas públicas, e ainda, que a cobrança desses créditos inscritos em dívida ativa seja realizada para trazer um equilíbrio entre os interesses da União e dos contribuintes assegurando também a cobrança de forma menos gravosa tanto para o Fisco quanto para os devedores. Por fim, é previsto como objetivo, a possibilidade de assegurar aos contribuintes devedores em dificuldades financeiras uma oportunidade para a retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias correntes.

Como na Lei da Transação Tributária, a portaria em comento, traz as modalidades de transação na cobrança da dívida ativa da União (DAU), aduzindo ser possível a transação por adesão à proposta feita pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a transação individual proposta tanto pelo devedor inscrito em dívida ativa, quanto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

A Portaria nº 9.917/2020 traz um valor mínimo de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) para as transações que serão realizadas exclusivamente por adesão, nesses casos podem não ser aceitas propostas individuais.

Todavia, tal disposição normativa foi discutida pela Associação Brasileira dos Contribuintes que impetrou mandado de segurança coletivo, Processo nº 5017071-40.2020.4.03.6100, que tramitou perante a 9ª Vara Cível da Seção Judiciária de São Paulo, buscando assegurar o direito a essa modalidade de transação individual, por dívida inscrita cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Foi deferida liminar afastando o artigo 4º, §1º, da Portaria PGFN nº 9.917/2020 e permitindo a celebração da transação individual em patamares inferiores, ao fundamento de que referida norma teria inovado e extrapolado os regulares efeitos da Lei nº 13.988/2020, criando uma limitação que não existia na Lei da Transação Tributária, o que acabaria por violar o princípio da legalidade.

Entretanto, em julho de 2021 foi deferida em agravo de instrumento, pelo Tribunal Regional Federal da 3ª região, a tutela recursal com escopo de suspender a decisão de 1º grau que permitia a celebração de transação individual em patamar inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Na decisão, o Relator assevera que a transação individual para ser entabulada de forma adequada deve atender aos requisitos legais que geram gastos ao interessado, como a contratação de assessoria jurídica e contábil, sendo, portanto, mais eficiente disponibilizar a transação para grandes devedores em vista ao volume do crédito a ser recuperado.

Noutro giro, são definidos pela portaria em comento, as concessões a serem feitas a exclusivo critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e dos descontos dos débitos considerados irrecuperáveis e de difícil recuperação, também conforme critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. A portaria também trata da previsão de concessão de parcelamentos, moratória, flexibilização de regras para aceitação de substituição, avaliação e liberação de garantias, relativização da constrição e alienação de bens, e, por fim, sobre a utilização de créditos líquidos e certos do contribuinte, ou de precatórios federais próprios, ou de terceiros para amortização do saldo devedor em discussão.

Especificamente sobre a transação por adesão, proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o artigo 26 da Portaria nº 9.917/2020 afirma que a transação será realizada mediante a publicação de um edital que deverá conter o prazo para adesão à proposta, os critérios para elegibilidade dos débitos inscritos em dívida, os critérios impeditivos à transação por adesão, as modalidades de transação por adesão. Podendo, ainda, estipular modalidades distintas para débitos relativos a contribuições sociais sobre

a folha de pagamentos e demais rendimentos do trabalho devidos pelo empregador e as contribuições sociais devidas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social.

O edital conterà os compromissos e obrigações a serem exigidos dos devedores, o procedimento a ser adotado para a transação, os procedimentos para apresentação do pedido de revisão em relação à capacidade de pagamento do contribuinte, bem como as situações impeditivas da transação, a relação dos devedores com inscrições que sejam elegíveis à transação por adesão e, por fim, as hipóteses da rescisão do acordo e a forma que se dará eventual impugnação.

No mais, a portaria trata dos procedimentos necessários à formalização da transação por adesão através da plataforma REGULARIZE disponível na internet, no sítio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

### **3.3. Da Transação por Adesão no Contencioso Tributário de Relevante e Disseminada Controvérsia Jurídica**

A Lei da Transação Tributária dispõe, no Capítulo II, sobre algumas disposições acerca da transação na cobrança de créditos da União e de suas autarquias e fundações públicas. No Capítulo III ela traz as disposições sobre a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e, por fim, no Capítulo IV disciplina a transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor.

No presente estudo teremos como foco o Capítulo III da Lei nº 13.988/2020, que disciplina a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Neste capítulo, importante atentar à previsão legal trazida no artigo 17, acerca da necessidade de edição de um edital que regulamentará as condições previstas na lei para que o devedor possa aderir à transação por adesão.

O então Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, José Barroso Tostes Neto (2021, p.32-33), afirma que a litigiosidade que se apresenta no Poder Judiciário também se mostra no contencioso tributário federal. Segundo José Barroso estavam em análise, desde julho de 2020, cerca de 225.700 processos apenas em primeira instância administrativa. Ainda acrescenta que no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, responsável pelos julgamentos em segunda instância e instância especial, em junho de 2020 já eram R\$ 582 bilhões distribuídos em 107.600 processos. Assim,

“considerados apenas os órgãos julgadores administrativos, o montante em litígio perfaz o valor de R\$ 688 bilhões. Isso significa 9,5% do PIB de 2019, equivalente a R\$ 7,257 trilhões”.

Voltando para o teor da nova lei, no Capítulo III, o artigo 16 da Lei nº 13.988/2020 traz a previsão que o Ministro da Economia poderá propor aos devedores a transação que tenha por escopo a resolução de litígios aduaneiros ou tributários, desde que sejam decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica, devendo haver a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Para regulamentar os dispositivos que tratam o Capítulo III da Lei da Transação Tributária, o Ministro da Economia, no uso de suas atribuições e considerando o disposto nos artigos 21 e 23 da referida lei, editou a Portaria nº 247 de 16 de junho de 2020 com o escopo de disciplinar os critérios e procedimentos para a elaboração de proposta e de celebração de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

Os artigos 27 a 31 da Portaria nº 247/2020 tratam, especificamente, da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, relacionando quais são as autoridades competentes para a proposição de temas passíveis de serem objeto da transação por adesão, as competências da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e o conceito de controvérsia jurídica disseminada, além dos casos em que restarão demonstradas, suficientemente, a controvérsia jurídica relevante.

Quanto à possibilidade de os contribuintes sugerirem temas ao Ministério da Economia para celebração de transação de contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia, a Portaria nº 247/2020 enumera as pessoas legitimadas, quais sejam: Secretário Executivo do Ministério da Economia; Procurador-Geral da Fazenda Nacional; Secretário Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; presidente do Conselho Nacional de Justiça; e presidente de confederação representativa de categoria econômica ou de centrais sindicais habilitadas à indicação de conselheiros ao CARF, na forma prevista em normativa.

Nesse contexto, dentre as pessoas habilitadas a propor temas passíveis de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica consta o presidente de confederação representativa de categoria econômica ou de centrais sindicais, habilitadas à indicação de conselheiros ao CARF, ganhando destaque na legislação em comento a criação de oportunidade para discussão e para formalização da transação tributária sobre temas específicos para cada setor dos segmentos representativos.

Como afirma Andréa Mascitto em conjunto com Luiz Roberto Peroba Barbosa (2020, p.02), tal medida amplia a possibilidade de participação de confederações na discussão acerca de temas de interesse comum, “para que Fisco e contribuintes possam chegar a um acordo ao invés de seguirem disputando com todos os desgastes que isso representa de lado a lado.”

Importante esclarecer o que a lei em comento compreende por litígio decorrente de relevância e disseminada controvérsia jurídica em matéria tributária. Dessa forma, a lei entende como aquelas questões tributárias que ultrapassam os interesses subjetivos da causa (artigo 16, § 3º), ou seja, são questões que vão além das partes envolvidas no litígio, trata-se de hipóteses relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico. Segundo a Portaria nº 247/2020 a controvérsia jurídica relevante e disseminada pode ser entendida como “aquela que trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa e, preferencialmente, ainda não afetadas a julgamento pelo rito dos recursos repetitivos”.

Com efeito, segundo o §1º do artigo 30 da Portaria nº 247/2020, são consideradas controvérsias disseminadas: aquelas relativas às mesmas matérias que estejam em curso em ao menos três tribunais regionais federais distintos; caso existam mais de cinquenta processos de mesma matéria, todos envolvendo sujeitos passivos distintos; as controvérsias que já sejam objeto de incidente de resolução de demandas repetitivas já conhecida pelo tribunal processante; ou, as controvérsias que incluam parte significativa de contribuintes de determinado setor econômico ou produtivo.

Por outro lado, em consonância com o §2º do artigo 30 da Portaria nº 247/2020, são consideradas controvérsias relevantes: aquelas que somadas produzem um impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais, considerando a totalidade dos processos judiciais e administrativos pendentes conhecidos; aquelas que sejam objeto de decisões

divergentes entre as turmas ordinárias e a câmara superior do CARF; e quando houver sentenças ou acórdãos divergentes no contencioso judicial.

Adiante, a lei prevê nos parágrafos do artigo 16, que a proposta de transação e eventual aceitação por parte do contribuinte devedor não poderão ser arguidas posteriormente como fundamento jurídico ou possibilidade de acatamento da tese sustentada por qualquer uma das partes em juízo, mas serão admitidas única e exclusivamente como medida vantajosa diante das condições recíprocas entre o contribuinte e o Fisco.

A proposta de transação deve versar sobre controvérsia oriunda de segmento produtivo econômico, grupo ou universo de contribuintes, ou responsáveis tributários, desde que expressamente delimitados, proibido a alteração do regime tributário imposto anteriormente em qualquer hipótese.

No artigo 17 da Lei nº 13.988/2020 estão estabelecidas as condições procedimentais para que a transação por adesão seja firmada. O citado artigo inova ao afirmar que a proposta de transação por adesão será objeto de edital específico que determinará, de forma objetiva, todas as hipóteses fáticas e jurídicas onde a Fazenda Pública poderá propor a transação no contencioso tributário. Estabelece ainda que o referido edital deverá ser publicado na imprensa oficial e nos sítios da internet dos órgãos públicos envolvidos na transação por adesão, dando atenção a aplicação do princípio da transparência.

Todos os sujeitos passivos, ou seja, contribuintes devedores poderão aderir à transação desde que se enquadrem nas hipóteses previstas no edital e satisfaçam as condições estabelecidas na Lei nº 13.988/2020 e no edital a ser formulado pela Fazenda Pública.

O edital citado anteriormente definirá o prazo para o contribuinte aderir à transação, além de todas as exigências que devem ser cumpridas pelo contribuinte devedor, as reduções ou concessões oferecidas pelo Fisco, os prazos e as formas de pagamento admitidas para a transação por adesão no contencioso tributário.

O edital poderá limitar os créditos que serão contemplados na transação por adesão, considerados, nesse aspecto, a etapa em que se encontra o processo tributário contencioso, seja ele administrativo ou judicial, e os períodos de competência a que se refiram os créditos tributários ou objetos da transação por adesão.

Por fim, o edital ainda disciplinará a necessidade do contribuinte ou responsável tributário estar em conformidade com entendimento adotado pela administração tributária acerca dos fatos geradores futuros ou não consumados, quando do momento da adesão da transação (artigo 17, § 1º, inciso III, da Lei nº 13.988/2020).

Importante ressaltar que as reduções ou concessões que serão estipuladas no edital são limitados a um desconto máximo de 50% do crédito tributário objeto da transação, tendo como prazo máximo de quitação 84 meses. Podemos verificar que o legislador também se preocupou com o prazo para a quitação desses tributos atrasados, a fim de evitar perpetuar ao longo do tempo um parcelamento ou um benefício fiscal *ad aeternum*.

Ainda sobre a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, prevista nos artigos 16 e a 22 da Lei nº 13.988/2020, necessário esclarecer que esta espécie de transação por adesão será celebrada nos termos definidos no edital, anteriormente tratado. Sendo competente à Secretaria Especial da Receita Federal quando se tratar de contencioso tributário administrativo, e de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nas demais hipóteses, ou seja, no âmbito do contencioso tributário judicial.

Salienta-se que a transação por adesão, em questão, apenas será celebrada se existir, na data da publicação do edital, inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) do débito em discussão, ação judicial, embargos à execução fiscal, reclamação, ou recurso administrativo pendente de julgamento definitivo, relativamente a tese objeto da transação.

Neste aspecto, o legislador pretende delimitar o alcance da transação por adesão apenas para aqueles débitos já consolidados no âmbito da administração tributária federal, visto que a lei especifica que, no mínimo, o débito já deve estar inscrito em Dívida Ativa, portanto, já deve estar devidamente constituído e inscrito. Ademais, trata a lei de hipóteses de discussão do débito na esfera judicial através de ações típicas em matéria tributária, por exemplo, a ação anulatória do débito fiscal, os embargos à execução fiscal, e ainda limitou a transação por adesão aos processos administrativos pendentes de julgamento definitivo no âmbito extrajudicial.

A ideia da transação por adesão, prevista para o contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, é que os contribuintes devedores busquem uma solução adequada do conflito fiscal já instaurado, mas, desde que, as discussões jurídicas acerca da existência ou não daquele débito tributário sejam deixadas de lado pelo

contribuinte. A lei pretende estancar a discussão jurídica acerca de determinadas matérias que levam a discussão jurídico-tributária a se arrastar por anos.

A lei prevê que a rescisão da transação por adesão no contencioso tributário de relevância e disseminada controvérsia jurídica ocorrerá quando ela contrariar a decisão judicial definitiva que for prolatada antes da celebração da transação, ou seja, uma vez concedida uma decisão judicial, tomada após todos os recursos esgotados, isto é, uma decisão judicial definitiva, a transação porventura celebrada deverá ser rescindida, pois não cabe à Administração Pública no âmbito extrajudicial contestar ou mesmo acatar um acordo administrativo contrário ao quanto determinado em decisão judicial feita por órgão do Poder Judiciário.

A lei vai prever que após o atendimento das condições estabelecidas no edital para que o sujeito passivo da obrigação tributária possa aderir à transação, deve ser observado o procedimento estabelecido em ato do Ministro da Economia.

Nesse ponto, interessante observar que a lei autoriza expressamente que o procedimento a ser adotado, após a verificação da existência das condições mínimas exigidas no edital da transação por adesão, será estabelecido por ato infralegal, ou seja, um ato normativo do Ministro de Estado da Economia.

A lei abre a possibilidade de que a sua regulamentação seja feita por ato normativo, não sendo necessário que a Lei da Transação Tributária preveja todas as hipóteses e procedimentos a serem adotados para a transação por adesão no contencioso tributário.

São elencados alguns deveres do contribuinte devedor que aderir à transação por adesão tratada no presente estudo. A lei determina que o devedor deverá requerer a homologação judicial do acordo entabulado na transação por adesão, devendo ser atendido o procedimento estipulado no Código de Processo Civil, especificamente o artigo 515, incisos II e III.

O contribuinte deverá sujeitar-se ao entendimento que a administração tributária federal dará a questão em litígio com relação aos fatos geradores futuros e os não consumados. Todavia, a lei estabelece que essa sujeição não deverá ser oposta ao contribuinte se houver a cessação da eficácia futura ou prospectiva da transação celebrada devido ao advento de um precedente persuasivo, aquele previsto no artigo 917 do Código de Processo Civil, em especial nos seus incisos I, II, III e IV. E ainda, no caso previsto na Lei nº 10.522/2002, artigo 19, que prevê a possibilidade da Procuradoria da Fazenda

Nacional estar dispensada de contestar, oferecer contrarrazões, ou de interpor recursos, ficando autorizada a desistir de recursos eventualmente interpostos, desde que não haja outro fundamento relevante nas hipóteses em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre as matérias elencadas no artigo 18 da mesma lei.

O pedido de transação por adesão será indeferido se não culminar com a extinção do litígio tributário administrativo ou judicial, ressalvado a comprovação inequívoca da possibilidade de cisão do objeto da transação, conforme determinado pelo procedimento que será estabelecido por ato normativo do Ministro da Economia.

Nesse aspecto, Carla de Lourdes Gonçalves (2020, p.280) destacam a natureza da relação entre o Fisco e o contribuinte, que nada mais é que transação, conforme transcrito:

“A transação tem origem no direito civil como um instrumento para eliminação de controvérsias, mediante concessões recíprocas. Nesse contexto, a exigência da 13.988/2020 de que o sujeito passivo desista de sua pretensão deduzida em juízo para questionar a legalidade do crédito tributário transacionado, figura como com uma concessão por ele oferecida em troca de condições favoráveis ofertadas pela fazenda pública. Esse acordo de multas, concessões, viabilizaria o cumprimento voluntário da obrigação.”

Ressalta-se, que a solicitação da adesão no contencioso tributário deve abarcar todos os litígios relacionados a tese jurídica objeto da transação, desde que contemporâneo a data do pedido, mesmo que não tenham sido definitivamente julgados. Uma vez solicitado a transação por adesão, ou seja, o acordo para a composição adequada dos débitos tributários, a tramitação de quaisquer processos administrativos referentes aos créditos tributários, objeto da transação, deverá ser suspensa até que seja devidamente apreciada. Todavia, a apresentação da solicitação da transação por adesão não suspende a exigibilidade dos créditos tributários, desde que definitivamente constituídos.

Ainda, tratando sobre a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, o artigo 20 da Lei nº 13.988/2020 traz as hipóteses legais de vedação à transação por adesão, aduzindo ser proibida nova transação relativa ao mesmo crédito tributário, ou seja, o crédito tributário que já foi objeto de transação anterior não pode ser renegociado.

Também é vedado oferecer a transação por adesão do contencioso tributário quando se tratar dos casos elencados no artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, desde que o ato ou a jurisprudência pacífica estiverem em sentido integralmente desfavorável aos interesses da Fazenda Nacional e de precedentes persuasivos novos nos moldes do artigo 927, incisos I, II, III e IV, do Código de Processo Civil, quando integralmente favorável à Fazenda Nacional.

Contudo, o parágrafo único do artigo 20 ressalva que não está vedada a oferta de transação relativa à controvérsia que esteja em liquidação de sentença, que não esteja abrangida na jurisprudência ou nos casos do artigo 19 da citada Lei nº 10.522/2002.

Por derradeiro, a lei proíbe propostas de transação com efeito prospectivo e que possa resultar, direta ou indiretamente, em regime especial, diferenciado ou individual de tributação. Ou seja, a proposta de transação por adesão não pode ter por objeto a alteração do regime tributário para o futuro.

Verifica-se na nova legislação a intenção de prestigiar a adoção de ato regulamentar administrativo, o edital, para a formalização da transação tributária, desde que a lei em sentido estrito, no caso em estudo a Lei nº 13.988/2020, determine as condições mínimas para adoção da transação por adesão no contencioso tributário.

O artigo 21 corrobora esse entendimento dispondo nitidamente acerca das hipóteses de regulamentação da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica por ato do Ministro de Estado da Economia.

Prevê a Lei da Transação Tributária, especificamente no artigo 22, que compete ao Secretário da Receita Federal disciplinar a transação de créditos tributários não judicializados no contencioso administrativo tributário, e ainda afirma ser de competência deste assinar o termo de transação, podendo se dar de forma direta ou por delegação.

Essa delegação poderá, ainda, ser subdelegada, ou seja, poderá assinar o termo de transação outra autoridade que não o Secretário da Receita Federal desde que seja previsto anteriormente valores de alçada mínimos e a exigência da aprovação de múltiplas autoridades.

Trazendo uma importante inovação, para os dias atuais, a lei disciplina que a transação por adesão do contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica será realizada exclusivamente por meio eletrônico.

Com isso vemos que a lei traz uma novidade que foi esculpida mais rapidamente durante a pandemia da Covid-19, pois a proposta de haver acordos por via eletrônica

poderia estar na ideia da Administração Pública há tempos, mas as leis e o controle externo excessivo praticado pelos órgãos de controle restringiam a modernidade chegar nos atos do contencioso tributário.

Uma vez que a pandemia acelerou a modernização e a atuação judicial e administrativa mediante meios eletrônicos, depara-se com uma nova realidade que deve ser adaptada e que a Lei da Transação Tributária se antecipou e já previu a possibilidade e/ou a obrigatoriedade de os acordos de transação por adesão serem feitos exclusivamente de forma eletrônica.

Essa inovação mostra-se em conformidade com o cenário atual vivenciado no nosso país, cenário este pós-pandêmico, onde restou demonstrado que os meios eletrônicos foram erigidos a condição de meios adequados para a solução de controvérsias, sejam elas fiscais ou não.

#### **3.4. A consensualidade tributária no Poder Judiciário: análise da Recomendação nº 121/2021 do Conselho Nacional de Justiça**

Diante do cenário e de suas peculiaridades anteriormente relatado, o Conselho Nacional de Justiça – CNJ editou, em 25 de outubro de 2021, a Recomendação nº 121/21 que disciplina a implementação da autocomposição tributária no âmbito do Poder Judiciário.

A recomendação editada originou-se da atuação de um grupo de trabalho criado pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ, com a participação de seus membros e de representante da Receita Federal do Brasil, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), entre outros.

Em linhas gerais, a recomendação orienta aos magistrados que ao julgar um litígio tributário seja considerada a possibilidade de solucionar o conflito, preferencialmente, pela via da conciliação, mediação, negociação, arbitragem e transação tributária, ou seja, com aplicação dos métodos adequados de resolução de conflitos, extensível à seara extrajudicial, observados os princípios da Administração Pública.

O Ministro Luiz Fux, presidente do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, afirmou que a recomendação tem por escopo a melhora da execução fiscal e a redução da litigiosidade em matéria tributária, além de aumentar as fontes de receitas públicas para

os entes federativos, e, de outro lado, contribuir para recuperação de empresas que poderão sanar seus débitos tributários e obter certidões negativas ou positivas com efeito negativo para desenvolvimento pleno de sua atividade econômica. Nas palavras do Ministro Fux:

“Notou-se, com base nas reuniões do referido Grupo de Trabalho, ser uníssona a vontade de se estimular a solução consensual das controvérsias tributárias. O interesse em priorizar a negociação, a conciliação, a mediação, a arbitragem ou a transação tributária, com vistas a garantir tramitação mais célere e uniforme dos processos, é um movimento que permeia todas as esferas, sendo, também, um movimento global, do qual o Brasil não pode e não deve ficar na contramão.”

Na justificativa da recomendação, o Ministro Fux ainda ressalta que a solução dos conflitos tributários, com foco na consensualidade, se mostra como uma garantia à isonomia e à segurança jurídica, traduzindo-se em benefícios aos contribuintes.

O Ministro citou dados do relatório Justiça em Números de 2021, elaborado pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ, acerca dos números das execuções fiscais e das ações tributárias, onde restou comprovado que somente no ano de 2021 existia cerca de 26,8 milhões de execuções fiscais tramitando no Poder Judiciário e uma taxa de congestionamento de 87,3%. Por fim, o Ministro Fux afirma a necessidade de adoção de uma nova estratégia para a solução adequada dos conflitos tributários: *“Trata-se de uma mudança paradigmática ainda em curso, um anseio não só do Poder Judiciário, mas de toda a Administração Pública”*.

A Recomendação nº 121/21 cita, expressamente, como integrante do microsistema normativo de métodos adequados de tratamento de conflitos a Lei da Transação Tributária/Lei do Contribuinte Legal (Lei nº 13.988/2020), e os artigos 156, inciso III, e 171, ambos do Código Tributário Nacional, que disciplinam a transação como instrumento resolutivo de litígios relativos à cobrança de créditos da Fazenda Pública de natureza tributária.

Importante apontamento feito na citada recomendação, foi ressaltar a primazia da isonomia e da segurança jurídica a ser gerada com o julgamento de demandas repetitivas de natureza tributária. Nesse aspecto, a solução de um conflito tributário, de forma alternativa ao Poder Judiciário, aumenta a isonomia dos contribuintes com débitos para

com a Fazenda Pública, pois a transação pode ser oferecida pelo ente tributante de forma geral abarcando vários contribuintes que se encontram na mesma situação fiscal.

Outrossim, quanto à segurança jurídica, temos que na solução de demandas repetitivas pode ser dado uma solução uniforme aos casos em discussão, culminando com uma resolução mais harmônica e objetiva para os vários contribuintes que se encontram em uma situação jurídica similar.

No mais, a recomendação considera como ponto a ser observado o fomento à ampliação dos meios digitais de solução de conflitos em âmbito tributário, mostrando-se na vanguarda dos acontecimentos recentes no mundo, em especial, quanto à ocorrência da pandemia causada pela Covid-19. Nesse contexto, a recomendação em estudo promove o “Programa Justiça 4.0 – Inovação e efetividade na realização da Justiça para todos”, que por objetivo promover o acesso à justiça, por meio de ações e projetos desenvolvidos para o uso colaborativo de produtos que empregam novas tecnologias e inteligência artificial, através dos Núcleos de Justiça 4.0 que permitem o funcionamento remoto, totalmente digital, proporcionando maior agilidade e efetividade à Justiça, implementando mecanismos que concretizem o princípio constitucional de amplo acesso à Justiça (art. 5º, XXXV, da Constituição Federal).

O incentivo à celebração de convenções processuais pelas partes, objetivando maior eficiência ao procedimento, também foi previsto pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ, indo ao encontro do quanto já dispõe o artigo 357, parágrafo 2º<sup>11</sup>, do Código de Processo Civil, ao tratar sobre o saneamento do processo permite que as partes delimitem, de modo consensual, as questões de fato e de direito que serão provadas e apreciadas (artigo 373, do Código de Processo Civil)<sup>12</sup>

Como visto a legislação processual, e agora a Recomendação nº 121/21, preocupou-se em legitimar as negociações processuais tendo em vista o viés cooperativo que deve ter o processo, primando pela solução consensual de conflitos e que hoje se mostra oportuno ser aplicado também às demandas tributárias.

---

<sup>11</sup> “Art. 357. Não ocorrendo nenhuma das hipóteses deste Capítulo, deverá o juiz, em decisão de saneamento e de organização do processo: (...) III - definir a distribuição do ônus da prova, observado o [art. 373](#) ;”

<sup>12</sup> “Art. 373. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (...) § 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando: I - recair sobre direito indisponível da parte; II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito. § 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo”.

A Recomendação nº 121/21 dispõe que a audiência prevista no artigo 334 do Código de Processo Civil<sup>13</sup> não seja dispensada nas demandas que versem sobre Direito Tributário, ressalvados os casos em que houver indicação da Administração Pública acerca da impossibilidade legal de autocomposição ou motivação específica para a dispensa do ato. Tal disposição encontra amparo nas hipóteses de dispensa de realização da audiência previstas no Código de Processo Civil, quais sejam<sup>14</sup>: quando ambas as partes dela declinarem (artigo 334, § 4º, I, CPC); e quando a lide versar sobre direitos a respeito dos quais as partes não possam transigir (artigo 334, § 4º, II, CPC).

A audiência preliminar, no procedimento comum, é imprescindível, independentemente de quem são as partes do processo, ou seja, deve ser privilegiado o processo em desenvolvimento. A primeira causa de dispensa da audiência preliminar ocorrerá se ambas as partes manifestarem expressamente desinteresse na conciliação. Todavia, se apenas uma das partes não desejar a conciliação, nesse caso o juiz terá de designar a audiência, exceto se com pelo menos 10 (dez) dias de antecedência, ambas as partes manifestarem o desinteresse.

Outra hipótese de dispensa da audiência de conciliação ocorrerá quando a natureza da ação versar sobre direitos indisponíveis, assim entendidos, aqueles que não admitem composição. Fredie Didier (2017, p. 702) ensina que não se pode confundir “não admitir autocomposição”, situação que por si só autoriza a dispensa da audiência, com ser “indisponível o direito litigioso”, pois pode ocorrer de o direito ser indisponível, mas ser possível a autocomposição em parte do procedimento a ser adotado.

O Código de Processo Civil deixa claro o incentivo à cultura da conciliação ao instituir a audiência de conciliação e mediação de forma obrigatória. Conforme com o texto legal, o magistrado ao verificar que a petição inicial preenche os requisitos essenciais, não sendo o caso de improcedência liminar do pedido, designará a audiência de conciliação e mediação, determinando a citação do réu.

---

<sup>13</sup> “Art. 334. Se a petição inicial preencher os requisitos essenciais e não for o caso de improcedência liminar do pedido, o juiz designará audiência de conciliação ou de mediação com antecedência mínima de 30 (trinta) dias, devendo ser citado o réu com pelo menos 20 (vinte) dias de antecedência”.

<sup>14</sup> “Art. 334. Se a petição inicial preencher os requisitos essenciais e não for o caso de improcedência liminar do pedido, o juiz designará audiência de conciliação ou de mediação com antecedência mínima de 30 (trinta) dias, devendo ser citado o réu com pelo menos 20 (vinte) dias de antecedência. § 4º A audiência não será realizada: I - se ambas as partes manifestarem, expressamente, desinteresse na composição consensual; II - quando não se admitir a autocomposição”

A ideia que gira em torno da previsão legal, disposta no artigo 334 do Código de Processo Civil, com a inclusão da realização prévia de audiência de conciliação e mediação, é a preservação de três princípios que estão diretamente relacionados ao tema em estudo: o acesso à justiça, a cooperação e a razoável duração do processo.

A audiência prévia de conciliação surge como ferramenta que privilegia a razoável duração do processo e a consensualidade, nesse sentido, Alves e Montenegro (2014, p.29) enfatizam que:

“Em tempos de crise do Poder Judiciário (grande parte causada pelo acúmulo de processos em todas as instâncias), é importante estimular a possibilidade de o processo ser encerrado através da homologação do acordo de vontades, evitando que se perpetue, causando às partes (principalmente ao autor) o intitulado dano marginal, além de impor o perecimento do direito material, funcionando o processo como fim, não como meio, o que não podemos admitir.”

Para Marcus Vinícius Rios Gonçalves (2017, p.438) a audiência de conciliação e mediação é fase indispensável nos processos de procedimento comum, pois após o oferecimento da contestação o conflito poderá aumentar, distanciando-se de uma conciliação amigável entre as partes.

A Recomendação nº 121/21 além de fomentar a solução dos conflitos judiciais e extrajudiciais de natureza tributária pela via consensual, orienta os tribunais à busca de instalação de varas especializadas que detenham competência exclusiva para o processamento e julgamento das demandas tributárias “*com vistas a garantir tramitação mais célere e uniforme dos processos e assegurar tratamento isonômico a todos os jurisdicionados*”.

Recomenda ainda o ato normativo, a celebração de protocolos institucionais com os entes públicos objetivando a autocomposição em matéria tributária, com adoção das seguintes sugestões: a disponibilização das condições, dos critérios e dos limites para a realização de autocomposição tributária; a divulgação de editais para viabilizar a transação tributária e de outras espécies de autocomposição tributária; e a apresentação de hipóteses de indicação da realização de audiência prevista no artigo 334, do Código de Processo Civil, no contencioso tributário; a otimização de fluxos e rotinas administrativas entre o Poder Judiciário e os entes públicos; e o intercâmbio, por meio eletrônico, de

dados e informações de processos pendentes de julgamento em matéria tributária que envolvem o ente público.

Mantendo a proposta inicial de facilitação à autocomposição tributária, a recomendação em comento orienta a instalação de Centros Judiciários de Solução de Conflitos Tributários – CEJUSC Tributário, para dar o tratamento adequado de controvérsias tributárias ainda em fase pré-processual ou em demandas já ajuizadas, observados os preceitos da Lei do Transação Tributária (Lei nº 13.988/2020), do Código de Processo Civil, da Lei de Mediação (Lei nº 13.140/2015), da legislação de cada ente federativo e na Resolução nº 125/2010 do Conselho Nacional de Justiça.

Novamente, a recomendação dá um enfoque a questão do acesso à justiça quando determina que o funcionamento do CEJUSC Tributário se dará, preferencialmente, de forma digital, determinando que os tribunais coloquem à disposição dos usuários um sistema informatizado para a resolução de conflitos tributários por meio da autocomposição.

Para tanto, deverão ser capacitados mediadores e conciliadores com conhecimento específico em matéria tributária, inclusive com comprovação de conhecimento nessa área por pelo menos cinco anos, e, ainda, devidamente inscritos em cadastro nacional e em cadastro de tribunal, nos termos do artigo 167, do Código de Processo Civil.

Por derradeiro, a Recomendação nº 121/21 orienta que o juiz ou relator deverá informar ao CEJUSC Tributário a existência de demandas tributárias, informando ao respectivo tribunal e poderá adotar algumas medidas para o tratamento adequado dessas demandas, dentre elas: a cooperação jurisdicional; a suspensão do processo em caso de admissão de incidente de resolução de demandas repetitivas; a atuação com observância dos precedentes federais e estaduais; e por fim, poderão ser adotadas medidas no âmbito da Advocacia Pública para viabilizar a transação no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica e adoção de atos de disposição no caso de haver precedentes vinculantes desfavoráveis, como a desistência, renúncia ou reconhecimento do pedido.

Pela novel recomendação do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, extrai-se que o Poder Judiciário deve se engajar na adoção de medidas práticas que facilitem a aplicação efetiva dos métodos adequados de resolução de conflitos tributários, de modo a viabilizar uma solução mais próxima do almejado inicialmente pelas partes envolvidas em demandas fiscais.

Todavia, para aplicação efetiva de medidas aptas a possibilitar a resolução de conflitos tributários deve a Administração Pública atentar à aplicação dos princípios que norteiam nosso sistema jurídico, a fim de que seja alcançado o sentido integral para adequada compreensão e aplicação das normas.

### **3.5. Transação por Adesão como Método Alterativo de Solução de Conflitos**

A transação, como método adequado de resolução de conflitos tributários, já faz parte do novo contexto que ganhou espaço no Direito Administrativo. Ao lado da processualidade, a consensualidade abriu espaço à possibilidade de uma construção consensual e conjunta das partes, deixando a solução adotada ao conflito de ser um mero reflexo da vontade imperativa do Poder Judiciário.

Essa consensualidade vista no Direito Administrativo e no Direito Tributário, quando trata a transação como método adequado de resolução de conflito, mostra uma postura pragmática com a preocupação dos interesses do administrado/contribuinte visto como portador de direitos legítimos, mesmo que individuais, mas que devem ser preservados à luz da análise dos princípios constitucionais e de todo o bloco de constitucionalidade existente no arcabouço jurídico pátrio.

A transação não é apenas um caminho, mas a possibilidade de um acordo que pode ser concretizado de várias formas, através da conciliação, da mediação ou mesmo da negociação direta. No caso específico do Direito Tributário notamos que com concessões das partes e mesmo do Fisco pode-se chegar à resolução e conseqüente término de conflitos jurídico-tributários.

Segundo Hadassah Laís de Sousa Santana (2021, p.15), Assessora Legislativa em Matéria Tributária na Liderança do PSD na Câmara dos Deputados:

“A transação é um instituto parecido, no qual as partes extinguem uma obrigação mediante concessões recíprocas, ou a condescendência de uma delas, pondo fim ao problema. Entretanto, no direito tributário isso não era usual. A doutrina elevava o princípio do interesse público, quando arguia a indisponibilidade de parte do crédito tributário. Isso fazia com que não houvesse ‘diálogo’ com o Estado. Mas, ao se tratar da transação, é preciso deixar claro que este instituto pode ser mais célere e menos custoso para as partes e, inclusive, acontece na fase terminativa dos litígios. A proteção ao crédito

tributário como indisponível abre espaço em razão do custo processual e temporal da discussão. Assim, a transação é elemento que muda o curso de navegação na relação fisco-contribuinte e induz de maneira eficaz a satisfação do crédito tributário, pois possibilita de forma mais rápida a quitação de débitos e traz eficiência para a Administração Pública e economia para o empreendedor.”

Podemos ver nesse viés democrático que a facilitação do diálogo e a aproximação entre o Fisco e o contribuinte, de forma cooperativa, visa um consenso quanto ao cumprimento das obrigações tributárias. De um lado, o Fisco quando decide aceitar um termo de transação em matéria tributária poderá perdoar parte da dívida e estabelecer prazos mais amplos ou condições facilitadas para pagamento; já o contribuinte, de outro lado, poderá retomar a sua atividade econômica ou mesmo a sua vida como sujeito de direito no campo fiscal.

A possibilidade de transação em matéria tributária, na forma tratada no presente estudo, não tem por escopo estimular o contribuinte a não adimplir no prazo e da forma estipulados em lei os seus tributos, mas visa aproximar o contribuinte do Fisco para que diante de ideias convergentes ocorra o pagamento dos tributos e consequente extinção da obrigação tributária.

Na exposição de motivos da Medida Provisória nº 899/19, que foi posteriormente convertida na Lei nº13.988/2020, o governo federal defendeu a transação como instrumento adequado de solução de litígios tributários. A ideia é que a transação tributária seja um mecanismo de resolução de conflitos fiscais que ultrapassa o escopo meramente arrecadatório, mas que resulte em redução de custos e tratamento cooperativo aos contribuintes, que nos exatos termos da exposição de motivos supracitada: *“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”*.

Os métodos adequados de solução de conflitos, entre eles figura a transação, surgem na atual dinâmica processual brasileira como instrumentos pacificadores, de forma célere, menos burocrática e mais eficiente. Esses métodos são conhecidos como “cultura da paz” e tem por escopo trazer uma nova forma de resolução de conflitos voltado à consensualidade, seja dentro ou fora do processo judicial.

É preciso que as partes envolvidas em um conflito de natureza fiscal, em especial a Fazenda Pública, se voltem para uma visão mais humanizada do conflito, focando não apenas na demanda, mas, principalmente, nas partes, estimulando o restabelecimento de uma forma de comunicação que viabilize uma solução palpável para resolução do conflito.

Hadassah Laís de Sousa Santana (2021, p.15), enfatiza que “A bandeira da paz é hasteada, a facilitação do diálogo é pronunciada e o entendimento de aplicação das normas tributárias passam a ter como um dos princípios norteadores a cooperação”.

Os benefícios são grandes, na utilização destes institutos, vez que o tempo urge, temos pressa na resolução das demandas e por meio destes métodos adequados de solução de conflitos, é possível proporcionar um atendimento humanizado onde todos saiam ganhando: o Poder Judiciário, os juízes, os advogados, e principalmente as partes, pois se trata de uma evolução jurídica, democrática e cidadã.

Sob o enfoque da celeridade cabe trazer aqui o comentário esposado por Cristiano Neuenschwander Lins de Moraes, Procurador-Geral Adjunto da Dívida Ativa da União e FGTS, Daniel de Sabóia Xavier, Coordenador do Laboratório de Pesquisa e Análise Fiscal da PGFN e de Rogério Campos (2021, p.28), Assessor Especial na Secretaria Executiva do Ministério da Economia:

“A Lei do Contribuinte Legal implica redução da litigiosidade e a inserção da administração tributária na era da consensualidade e dos meios adequados de solução de conflito, apresentando-se como instrumento ao enfrentamento dos altos níveis de congestionamento do judiciário. Em pouco tempo de vigência, os resultados da nova legislação são expressivos e promissores: foram realizados mais de 40 mil acordos, que totalizam cerca de R\$ 9 bilhões. Descortina-se, assim, um novo ambiente, em que a Lei nº 13.988, de 2020 figura como um primeiro passo em direção à esperada reforma tributária.”

Deve ser feita uma reflexão em face deste tema, bem como enaltecer uma nova cultura para a resolução de conflitos, que proporcionem as partes envolvidas em um conflito um novo (re)começar, pois, os métodos adequados de solução de conflito, entre eles, a transação tributária, têm papel fundamental para uma sociedade que carece de decisões mais equilibradas e assim fomentando uma cultura de paz.

Assim, a transação em matéria tributária não deve ser concebida somente sob o enfoque da solução de conflitos e sim da construção de uma cultura de paz, de forma que fomentar a cultura da paz é colher em breve uma sociedade mais justa e harmônica.

## **4. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

### **4.1. Princípio da legalidade**

O artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal<sup>15</sup> estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer coisa alguma, senão em virtude de lei. Tal afirmação é uma expressão jurídica constitucional do princípio da legalidade.

A legalidade é a base que se assenta um Estado Constitucional de Direito, sendo que a nossa Constituição Federal afirma, no seu artigo primeiro<sup>16</sup>, que a República Federativa do Brasil formada pela união indissolúvel dos estados e municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito.

Assim, o princípio da legalidade precisa ser compreendido a partir do conceito de lei, sendo esta entendida como todo ato normativo editado pelo Poder Legislativo; poder que detém a competência constitucional para edição de leis, ressalvada a possibilidade de edição excepcional de atos normativos pelo Poder Executivo.

Quanto aos particulares, o princípio em estudo tem como consectário a premissa inicial de que somente a lei pode criar obrigações e, por outro lado, a assertiva de que na ausência de lei impeditiva de determinada conduta acarreta ser, portanto, permitida. Relativamente ao Poder Público, o princípio consagra a ideia de que o Estado se sujeita às leis e o ato de governar é atividade cuja realização exige a edição de leis.

A disposição constitucional que limita atuação arbitrárias do Estado deve ser entendida em sentido amplo. A imposição de deveres pode ser veiculada por atos normativos primários, ou seja, aqueles previstos no artigo 59<sup>17</sup>, da Carta Magna: emendas

---

<sup>15</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

<sup>16</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito tem como fundamentos: (...)”

<sup>17</sup> “Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções.”

constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções.

O princípio da legalidade possui um enfoque de abrangência mais amplo que o chamado princípio da reserva legal. Tal princípio se manifesta quando o texto constitucional exige expressamente regulação mediante lei para uma matéria específica. José Afonso da Silva (2016, p. 43-432) diferencia o princípio da legalidade do princípio da reserva de lei. O princípio da legalidade implica a submissão e o respeito à lei, ou atuação nas balizas estabelecidas pelo legislador.

Já o princípio da reserva legal consiste em estatuir que a regulamentação de determinadas matérias há, necessariamente, de se fazer por lei formal, na forma estabelecida constitucionalmente para tanto. A legalidade, portanto, é mais abrangente e pode ser atendida com a edição de medida provisória. Já a reserva de lei requer a edição de lei em sentido estrito.

Ricardo Lobo Torres (2011, p.108) ensina que a legalidade não é um princípio fechado uma vez que a lei tributária também se expressa através de cláusulas gerais, princípios e conceitos indeterminados, voltando-se a uma interpretação mais aberta e passível de complementação judicial.

Continua Torres ensinando que a reserva de lei pode ser conhecida como um subprincípio da lei tributária, traduzindo a ideia de que só a lei formal pode exigir ou aumentar um tributo. O artigo 97 do Código Tributário Nacional<sup>18</sup> define as hipóteses em que a lei em sentido estrito deve ser respeitada, são elas: a criação, majoração e extinção dos tributos, causas de sua exclusão e suspensão, a definição do fato gerador e a fixação da base de cálculo e das alíquotas dos tributos, as hipóteses de penalidades e, por fim, as causas de redução e dispensa do tributo.

Neste cenário, Ricardo Lobo Torres (2011, p.108) ainda, completa, afirmando que o princípio da reserva da lei não é absoluto em matéria tributária:

---

<sup>18</sup> “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”

“os positivistas tentaram vir através da teoria da lei material, dar conteúdo específico às normas baixadas pelo legislador, mas não o conseguiram, pois o direito tributário, utilizando as cláusulas gerais, princípios indeterminados e tipos, não pode ter na lei formal o fechamento total de seus conceitos”.

Importante ressaltar que a doutrina dominante enumera duas espécies de reserva legal: a absoluta e a relativa. A primeira se caracteriza quando a disciplina de determinada matéria é “reservada” à lei pela própria Constituição, ou seja, a norma constitucional exige a regulamentação integral da matéria por lei em sentido formal, excluindo-se qualquer outra fonte infralegal de regulamentação, o que nas palavras de Roque Antônio Carrazza (2005. p. 522), denota que o tipo tributário seja “um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica”.

Já a chamada reserva legal relativa, segundo José Afonso da Silva (2016. p. 426), ocorre quando as regulamentações acerca da matéria podem ser admitidas por fonte normativa diversa da lei em sentido estrito, desde que previamente determinadas as bases em que àquelas devam produzir validamente seus resultados. Ou seja, são os casos nos quais a Constituição apesar de exigir a edição de uma espécie normativa, permite que esta fixe apenas os parâmetros mínimos de atuação, deixando as minúcias da regulamentação para ser complementado por ato infralegal. Como exemplo, temos a hipótese trazida pela Lei da Transação Tributária (artigo 17), onde o edital pode disciplinar a formalização da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, conforme anteriormente já estudado.

Cumprido trazer a baila, as exceções à legalidade tributária já permitidas expressamente na Constituição Federal para alguns tributos extrafiscais, disciplinadas no artigo 153, § 1º, que trata da alteração das alíquotas dos impostos de importação, exportação, IPI e IOF, por simples ato administrativo<sup>19</sup>. E, o artigo 177, § 4º, I, “b”<sup>20</sup>, da

---

<sup>19</sup> “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

<sup>20</sup> “Art. 177. Constituem monopólio da União: (...) § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I - a alíquota da contribuição poderá ser: (...) b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b.”

Carta Magna, autoriza, por mero ato do Poder Executivo, possam ser reduzidas e restabelecidas as alíquotas da CIDE-Combustíveis. Ressalta-se que nesses casos, ou seja, exceções constitucionais à legalidade tributária, devem ser atendidas as condições e os limites a serem fixados em lei autorizativa, que, na sua ausência, culminará em ato desprovido de qualquer eficácia normativa.

Não bastassem as disposições constitucionais acerca da exceção da legalidade tributária, o Código Tributário deixa claro que a matéria será tratada por lei em sentido estrito, devendo a lei conter todos os critérios necessários para quantificar, e, assim, garantir a certeza do direito. Ensina Leandro Paulsen (2020. p. 181-182) que:

“Deve poder ser possível determinar, com suporte na própria lei, os aspectos da norma tributária impositiva, de modo que o contribuinte conheça os efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir, independentemente de complementação de cunho normativo por parte do Executivo, ainda que a título de regulamentos *intra legem*”.

Por derradeiro, ensina o autor que como alguns tributos envolvem atividades de Estado que são prestadas em benefício direto do contribuinte, e que para que sejam alcançados de forma mais eficiente os anseios destes, deve ser considerado na formulação dos tributos uma “faixa de indeterminação e de complementação administrativa de seus elementos configuradores, dificilmente apreendidos pela legalidade fechada”, segundo já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal<sup>21</sup>.

#### **4.2. Princípio da legalidade tributária: visão ortodoxa**

Em decorrência do princípio da legalidade previsto na Constituição, no artigo 150, inciso I, temos a sua aplicação no Direito Tributário balizado conforme a disciplina do artigo 97, do Código Tributário Nacional, ou seja, exige-se a existência prévia de lei para criação ou majoração de tributos. Frise-se que a Constituição não cria tributos, apenas repassa a competência aos entes federativos para instituí-los e alterá-los, ou seja, “o

---

<sup>21</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 704.292, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-170 PUBLIC 03-08-2017.

princípio da legalidade tem como destinatários os poderes legislativos da União, dos Estados-Membros, incluído o Distrito Federal, e dos Municípios”, como ensina Sacha Calmon Coelho (2020, p. 238).

Ao representar o povo, o legislador, na sua função precípua de produzir leis, deve agir dentro dos parâmetros normativos já delineados na Constituição e no Código Tributário, de forma a legitimar a sua função concedida pelo povo. Essa ideia lastreia-se no princípio extraído do brocardo “*no taxation without representation*”, mencionado pela primeira vez na Inglaterra em 1215, que relaciona a legalidade tributária à democracia, uma vez que a tributação dependa do consentimento dos próprios contribuintes, que expressam sua vontade através de seus representantes eleitos. Ou seja, nenhuma exação pode ser exigida sem a autorização do Poder Legislativo. Nesse sentido, Sacha Calmon Coelho (2020, p. 237) ensina que:

“A legalidade da tributação, dizia Pontes de Miranda, significa o povo tributando a si próprio. Traduz-se como o povo autorizando a tributação através dos seus representantes eleitos para fazer leis, ficando o príncipe, o chefe do Poder Executivo – que cobra os tributos –, a depender do Parlamento.”

Helena Taveira Torres (2013, p.02) em artigo publico no *site* Consultor Jurídico – Conjur, destaca o julgamento do *case McCulloch v. Maryland*, de 1819, em que se discutia a cobrança de impostos do *Second Bank of the United States* pelo estado de Maryland, proferidas por *Chief of Justice* John Marshall, da Corte dos EUA, segundo o qual: “o poder de tributar envolve o poder de destruir”. Daí decorre a relevância de se impor limites à competência tributária, para que não seja exposto o caráter destrutivo ínsito dos tributos, devendo toda atuação legislativa e administrativa ser balizada pelos ditames do Estado Democrático e Social de Direito.

É possível afirmar que o princípio da legalidade na esfera do Direito Tributário se mostra como garantia para assegurar aos contribuintes uma cobrança justa dos tributos instituídos por lei ou pela Constituição, uma vez que o pagamento de tributos se dá de forma coativa.

Dessa forma, o agir do ente federativo na sua atuação de instituição de um tributo deve ser pautado por parâmetros previamente estabelecidos em lei em sentido formal, onde será previsto o fato gerador que dará surgimento ao tributo, ou seja, a partir de um

fato hipotético descrito na lei, o particular deve recolher aos cofres públicos determinado valor previamente apurado. Temos aqui a ideia de proteção ao contribuinte da instituição ou aplicação de tributos arbitrários.

Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal já manifestou o entendimento acerca do tema, esposando o seguinte: “A Legalidade Tributária é (...) verdadeiro direito fundamental dos contribuintes, que não admite flexibilização em hipóteses que não estejam constitucionalmente previstas<sup>22</sup>”. Afirma-se que o princípio da legalidade tributária previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal traz a ideia de legalidade estrita da tributação, ou seja, princípio da reserva absoluta da lei formal.

Segundo ensina Roque Antônio Carrazza (2013, p.282), a lei, o texto normativo, para ser completo deve constar a previsão da exigência ou majoração de tributo, noutro giro, essa lei, essa norma jurídica em matéria tributária, deve ter um caráter geral, impessoal, abstrato e compulsório, não havendo que se levar em consideração quaisquer interferências contingenciais por parte do administrador.

Roque Antônio Carrazza (2013, p.283) tem uma visão bastante restritiva quanto à aplicação do princípio da legalidade, afirmando ser necessário que todos os elementos da hipótese de incidência e a consequência jurídica na instituição dos tributos devam estar detalhadamente previstos em lei formal.

Parte da doutrina afirma que o princípio da estrita legalidade em matéria tributária teria a mesma força normativa da reserva legal prevista no Direito Penal, pois estaríamos tratando de uma tipificação tributária, ou seja, de um fato típico descrito na lei tributária surge a obrigação do pagamento de exação. Essa tipicidade estaria ligada diretamente ao conteúdo descrito na lei.

Sacha Calmon Coelho (2020, p.p.235-236) afirma que o princípio da legalidade tributária é até mais rígido que o princípio da legalidade aplicável no âmbito do Direito Penal, uma vez que nesse âmbito cabe ao juiz definir a pena através da dosimetria. Já no Direito Tributário o juiz ao sentenciar, asseverando que não há lei aplicável no caso concreto, deve “decretar a inaplicabilidade da lei por insuficiência normativa”, o que somente será suprido pelo exercício da atividade legislativa, defendendo, assim, a ideia de tipicidade cerrada.

---

<sup>22</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 959.274 AgR, rel. p/ Acórdão Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 29/08/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-234 PUBLIC 13-10- 2017.

A regra constitucional quanto trata da reserva absoluta de lei demonstra dois ditames: o legislador deve criar normas em matéria tributária em reserva absoluta de lei, outrossim, o aplicador do direito, seja ele um juiz ou administrador, cabe aplicar a lei tributária sem qualquer subjetivismo.

Cumprir trazer à baila as lições de Alberto Xavier (2001, p.19), que defende ser totalmente vedado ao aplicador do direito a inserção de critérios subjetivos na apreciação da aplicação do Direito tributário, assim, afirma:

“o princípio da determinação ou da tipicidade fechada (...) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta”.

Todavia, se a lei for omissa, contraditória ou obscura em qualquer aspecto já disposto em lei, é vedado ao aplicador da norma, seja ele juiz de direito ou administrador público, integrarem a lei, suprimindo eventual lacuna por analogia. Embora o Código Tributário preveja no artigo 108, inciso II<sup>23</sup>, a analogia como forma de interpretação da legislação tributária, tal exercício não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei formal.

Assim, quando o juiz ou aplicador da lei tributária se deparar com um caso que por insuficiência normativa seja inaplicável a lei, tal ato somente será suprido por “ato formal e materialmente legislativo”<sup>24</sup>, ou seja, lei em sentido estrito (Coelho, 2020, p.236). A legalidade tributária impõe a instituição dos tributos pela própria lei e não com base apenas em lei ou por autorização legal.

Contudo, constata-se na prática tributária que a lei tem inúmeros conceitos, com algum grau de indeterminação, que servem para determinar o alcance da incidência da norma tributária, como exemplo o termo “capacidade contributiva”. A legalidade exige que se busque o melhor sentido da lei a fim de atingir um grau maior de certeza na aplicação da lei ao caso concreto. É nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal vem

---

<sup>23</sup> “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

afastando a ideia de “tipicidade cerrada”, como frisa Hugo Machado de Brito (2018, p.72) citando os ensinamentos de André Folloni:

“Registre-se, contudo, que é impossível, dada a vaguidade inerente à linguagem (e à própria realidade por ela referida), que as normas legais se expressem de forma inequívoca, sem um certo grau de indeterminação, o qual admitirá sempre valorização, “deixando uma tarefa problemática ao aplicador”, o que torna inútil pretender que essa tipicidade seja “fechada”.

Superado o tema da legalidade tributária numa visão mais ortodoxa, serão analisados a seguir precedentes do Supremo Tribunal Federal que trataram da legalidade tributária em processos que adentraram no tribunal, desde ano de 2012, com trânsito em julgado em 2021.

#### **4.3. Princípio da legalidade tributária suficiente: posição do Supremo Tribunal Federal**

Hodiernamente, a Constituição passou a atuar como uma forma de interpretar todas as searas do direito sendo tal fenômeno identificado por alguns autores como filtragem constitucional, ou seja, os diversos ramos do direito passam a ser enxergados pela lente da Carta Maior. Nas palavras de Canotilho (1991, p.45): “A principal manifestação da preeminência normativa da Constituição consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida à luz dela e passada pelo seu crivo”.

Nas palavras do Ministro Luís Roberto Barroso (2019, p.344), a Constituição se encontra no centro do sistema jurídico pátrio, irradiando sua força normativa, demonstrando, assim, toda a sua supremacia formal e material.

Afirma o Ministro que a Carta Magna funciona como vetor de interpretação de todas as normas do sistema jurídico pátrio e não apenas como parâmetro de validade para a ordem infraconstitucional.

Noutro giro, atualmente nos deparamos com a aplicação dos direitos fundamentais pautados sobre a dignidade da pessoa humana traduzindo uma aproximação entre o direito e a ética. Ricardo Lobo Torres (2005, p.41) afirma que como um novo caminho para a

superação dos positivismos deu-se uma aproximação entre a ética e o direito sob influência da filosofia de Kant. Tal movimento ficou conhecido como virada kantiana, “com a fundamentação moral dos direitos humanos e com a busca da justiça fundada no imperativo categórico”.

Em contraponto a concepção ortodoxa da legalidade em matéria tributária, vislumbra-se que a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional privilegiam a aplicação máxima e imperativa do princípio da legalidade tributária.

Todavia, nos tempos atuais vê-se uma flexibilização da aplicação do princípio em estudo no sentido de trazer melhores condições ao contribuinte para participar economicamente da sociedade com a possibilidade de parcelamento de débitos tributários sem a necessidade de decretação de falência, agindo o poder público como incentivador da retomada da atividade econômica por um contribuinte que, diante de situações adversas, se viu forçado a deixar de cumprir o pagamento das suas obrigações tributárias.

Esgotou-se o modelo formalista tradicional, rompendo a ideia de uma tipicidade fechada garantidora da segurança jurídica e voltando-se para um modelo que seja capaz de garantir os direitos da maioria dos cidadãos.

Marco Aurélio Greco (2011, p.144) defende essa moderna tendência, não ignorando a legalidade prevista no artigo 150, inciso I, da Constituição, mas permitindo um certo grau de relativização sem deixar de lado o contorno constitucional de tal princípio. Na mesma toada, o autor traz a ideia da humanização do Direito Tributário, aduzindo que:

“... isto significa – a partir de uma perspectiva do Estado Social – que não podemos ver a tributação apenas como técnica arrecadatória ou de proteção do patrimônio; devemos vê-la também da perspectiva da viabilização da dimensão social do ser humano.”

Nesse contexto é que o RE nº 343.446/SC, julgado em 20/03/2003, demarca o início da ruptura do Supremo Tribunal Federal em relação à clássica doutrina e jurisprudência que defendia o princípio da legalidade a partir de uma concepção estrita da legalidade tributária.

De acordo com o Supremo Tribunal Federal, tomando como fundamento a doutrina de Ricardo Lobo Torres e de Marco Aurélio Greco, a compreensão da legalidade tributária precisa evoluir: “Caminha-se para uma legalidade suficiente, sendo que sua

maior ou menor abertura depende da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica” (STF, RE 838.284).

Segundo Marco Aurélio Greco (2011, p.147) “a exigência constitucional (...) é de uma legalidade suficiente e não de uma legalidade estrita”.

No julgamento do citado recurso extraordinário a discussão se deu em torno da cobrança da contribuição do Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), instituído pela Lei nº 7.787/1989, sendo que ao final foi decidido que não houve ofensa ao princípio da legalidade pelo fato da Lei nº 8.212/1991 (artigo 22, inciso II) delegar ao regulamento a complementação acerca do grau de risco da atividade preponderante do trabalhador ser leve, médio ou grave, pois a lei já havia delineado os elementos essenciais da contribuição.

Extrai-se do voto do Relator, o Ministro Carlos Velloso, que foram adotados os critérios, já adotados na jurisprudência dos Estados Unidos, para se aferir a constitucionalidade do diálogo estabelecido entre a lei tributária e seu regulamento: “a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa *standards* ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação”<sup>25</sup>.

Os critérios acima esposados foram tomados como referência pelo Ministro Dias Toffoli nos votos proferidos nos RE n. 1.043.313, asseverando o Ministro que àqueles devem ser observados para que uma “delegação” conferida a atos infralegais seja considerada válida.

---

<sup>25</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 343.446, rel. Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003 PP-00061 EMENT VOL-02105-07 PP-01388. 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.

Por fim, o princípio da legalidade não requer apenas conformidade com a lei formal, mas conformidade com o ordenamento jurídico, devendo toda a conduta administrativa em matéria tributária encontrar fundamento diretamente na Constituição Federal. Dito isso, segundo Marco Aurélio Greco (2003, p.p.386-387) ensina que o ordenamento jurídico não contém apenas normas, mas, também valores que dão concretude à realidade, os fins e objetivos já absorvidos pelo sistema, ou seja, “é a vida, sem o que a Teoria do Direito ficaria restrita a uma leitura estéril de formulações linguísticas”.

Assim, percebe-se que para Marco Aurélio Greco a legalidade tributária tem outro contorno, sendo entendida como um instrumento de realização de valores constitucionais, de modo que, a lei jamais será uma forma independente de seu conteúdo.

O Ministro Dias Toffoli, Relator dos três casos a seguir estudados, deixa explícito em todas as decisões referentes à cobrança de taxas e contribuições, que o diálogo entre a lei e o regulamento deve se dar em termos de subordinação, de desenvolvimento e de complementariedade. Citando o direito comparado, no Recurso Extraordinário 1.043.313, o Ministro cita critérios utilizados em julgados do Tribunal Constitucional da Espanha, acerca do diálogo entre a lei e o regulamento<sup>26</sup>.

Quanto ao critério desenvolvimento, o regulamento, a princípio, deve otimizar a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, prevendo em seu texto a necessidade de graduação das exações a serem cobradas. Já quanto à subordinação, para que o ato infralegal seja considerado subordinado à lei autorizadora, deve ser delimitado o grau de concreção com que o elemento do tributo, isto é, seu valor, pode ser disciplinado pelo ato autorizado.

Por fim, a complementariedade do ato regulamentar se mostra quando a lei deixa um modesto espaço para o regulamento complementar o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência da exação exigida, com o objetivo de alcançar, com a maior

---

<sup>26</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *RE 1.043.313*, ED-terceiros PROCESSO ELETRÔNICO JULG-28-06-2021 UF-RS TURMA-TP MIN-DIAS TOFFOLI N.PÁG-016 DJe-183 DIVUL 14-09-2021 PUBLIC 15-09-2021: “Com apoio em critérios utilizados em julgados do Tribunal Constitucional da Espanha, aduzi que: a) a lei que dialoga com o regulamento deve ser legitimamente justificada; b) esse diálogo deve dar-se em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade; c) essas exigências devem ser verificadas à luz de cada caso concreto, em razão de o princípio da legalidade não atingir de modo uniforme todos os elementos da regra matriz de incidência tributária (Tribunal Constitucional Espanhol, STC 102/2005, de 20 de abril de 2005, FJ 3)”.

proximidade possível, “a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir” (STF, RE 1.043.313).

No decorrer do estudo verifica-se que o Supremo Tribunal Federal busca uma interpretação evolutiva no Direito Tributário permitindo ao aplicador da lei a construção de vertentes que preservem a eficácia da norma constitucional tributária, como a seguir extrai-se de trecho do RE 651.703<sup>27</sup>:

“A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos.”

É sob esse novo enfoque que serão analisadas a seguir as decisões judiciais, em especial as proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, referente à legalidade tributária e sua mitigação diante da análise dos casos concretos.

#### **4.3.1. Recurso Extraordinário 1.043.313 - Alteração das alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins pelo Poder Executivo é constitucional**

Iniciando a análise de casos concretos apreciados pelo Supremo Tribunal Federal, cumpre trazer à colação a íntegra do julgado do Recurso Extraordinário 1.043.313, com trânsito em julgado em 13/10/2021, que trata da constitucionalidade da alteração das alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins. Segue abaixo transcrito:

**“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins. Parágrafo 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04. Possibilidade de o Poder Executivo reduzir e restabelecer alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das**

---

<sup>27</sup>BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 651.703, rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-086 DIVULG 25-04-2017.

**referidas contribuições, nas hipóteses que fixar. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Não cumulatividade. Revogação de norma que concedia direito a apuração de crédito. Possibilidade.** 1. A observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto, sendo certo que não existe ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária. 2. Para que a lei autorize o Poder Executivo a reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, é imprescindível que o valor máximo dessas exações e as condições a serem observadas sejam prescritos em lei em sentido estrito, bem como exista em tais tributos função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado. 3. Na espécie, o § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04 permite ao Poder Executivo reduzir e restabelecer, até os percentuais legalmente fixados, as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade dessas contribuições, nas hipóteses que fixar. Além da fixação de tetos, houve, na lei, o estabelecimento das condições para que o Poder Executivo possa alterar essas alíquotas. Ademais, a medida em tela está intimamente conectada à otimização da função extrafiscal presente nas exações em questão. Verifica-se, ainda, que o diálogo entre a lei tributária e o regulamento se dá em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. 4. É constitucional a Lei nº 10.865/04 na parte em que, ao dar nova redação ao inciso V do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, revogou as normas legais que davam ao contribuinte direito de apurar, no âmbito do sistema não cumulativo de cobrança das referidas contribuições, créditos em relação a despesas financeiras decorrente de empréstimos e financiamentos. A alteração vale para todos aqueles que estão submetidos à sistemática não cumulativa de cobrança da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins. Ademais, tal mudança não desnatura o próprio modelo não cumulativo dessas contribuições. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 6. Tese proposta para o Tema 939 da sistemática de repercussão geral: ‘É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal’.”

A questão que interessa ao presente estudo referente ao acórdão em análise, diz respeito à constitucionalidade da lei delegar ao Poder Executivo o poder de reduzir e

restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas instituídas pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme autorizado no § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04.

Para tanto, o Relator Ministro Dias Toffoli, deixa claro que a legalidade deve ser observada conforme cada espécie tributária e com análise do caso concreto posto em julgamento. Ainda, afirma que o legislador encontra limites legais para regulamentação de tributos, devendo haver o respeito à *regra matriz de incidência tributária* na formulação do regulamento. Nas palavras do Ministro:

“A observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto, sendo certo que não existe ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária.”

Nesse sentido, ao julgar o Recurso Extraordinário 1.043.313 o Supremo Tribunal Federal fixou o Tema nº 939, representativo da controvérsia, assentando a tese jurídica de repercussão geral abaixo descrita:

Tema 939: “É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal.”

Verifica-se que o entendimento adotado pelo Supremo foi no sentido de flexibilizar a legalidade tributária estampada no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, que impõe a necessidade de lei em sentido estrito para majoração de tributos, afirmando ser constitucional o quanto previsto no artigo 27, parágrafo 2º da Lei nº 10.865/04, possibilitando a fixação de condições, tetos, reduções e restabelecimento de alíquotas do PIS e da COFINS através de ato do Poder Executivo.

O Supremo entende que há uma delegação da lei em sentido estrito para que seja criado regulamento acerca do tributo. No caso do PIS/Pasep e da Cofins, que se destinam ao financiamento da seguridade social, além da fixação por lei das condições e do valor máximo dessas exações, deve existir a função extrafiscal, de modo a justificar a

manipulação das alíquotas por ato do Poder Executivo, flexibilizando, assim, o princípio da legalidade tributária em relação a suas alíquotas.

Em outro trecho do Recurso Extraordinário em análise, o Relator afirma que:

“a medida em tela está intimamente conectada à otimização da função extrafiscal presente nas exações em questão. Verifica-se, ainda, que o diálogo entre a lei tributária e o regulamento se dá em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. Esse regulamento, que se dará através de ato do Poder Executivo, deve estar em consonância com a lei (sentido estrito) que trata do tributo, a fim que seja resguardo o limite de regulamentação, sendo imprescindível que o valor máximo dessas exações e as condições a serem observadas sejam prescritos em lei em sentido estrito, bem como exista em tais tributos função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado.”

Conforme explanado no acórdão em análise, o Relator citando Ricardo Lobo Torres, afirma que legislador na formulação de um regulamento tributário pode se valer de cláusulas gerais e até mesmo do direito comparado.

Dessa forma, citando critérios utilizados em julgados do Tribunal Constitucional da Espanha (Tribunal Constitucional Espanhol, STC 102/2005, de 20 de abril de 2005, FJ 3), o Ministro Dias Toffoli enumera os critérios mínimos para que o regulamento em matéria tributária seja considerado constitucional, conforme já anteriormente citado.

Simplificando a questão em discussão, verifica-se que a lei em sentido estrito deve conter a regulação da matéria tributária com os critérios, diretrizes e limites para sua existência, sendo esta regulamentação a base para que as demais normas infralegais sejam criadas.

#### **4.3.2. Recurso Extraordinário 838.284 - Validade da exigência da taxa para expedição da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), baseada na Lei 6.994/1982, que estabeleceu limites máximos para a ART**

Na sequência será objeto de análise outro julgado de relatoria do Ministro Dias Toffoli, o Recurso Extraordinário 838.284, transitado em julgado em 14/04/2020, onde o

recorrente alega que a Lei nº 6.496/77 e a Lei nº 6994/82 não instituíram qualquer tributo, mas apenas conferiram ao CONFEA o poder de fixar os critérios e os valores das taxas relacionadas à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), portanto, dentro dos ditames legais e constitucionais. Necessário trazer à colação a íntegra da ementa, conforme abaixo transcrito:

**“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Princípio da legalidade. Taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia. Anotação de Responsabilidade Técnica (ART). Lei nº 6.994/82. Aspecto quantitativo. Delegação a ato normativo infralegal da atribuição de fixar o valor do tributo em proporção razoável com os custos da atuação estatal. Teto prescrito em lei. Diálogo com o regulamento em termos de subordinação, de desenvolvimento e de complementariedade. Constitucionalidade.** 1. Na jurisprudência atual da Corte, o princípio da reserva de lei não é absoluto. Caminha-se para uma legalidade suficiente, sendo que sua maior ou menor abertura depende da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica. No tocante às taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, por força da ausência de exauriente e minuciosa definição legal dos serviços compreendidos, admite-se o especial diálogo da lei com os regulamentos na fixação do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. 2. No RE nº 343.446/SC, alguns critérios foram firmados para aferir a constitucionalidade da norma regulamentar. “a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa standards ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação”. 3. A razão autorizadora da delegação dessa atribuição anexa à competência tributária está justamente na maior capacidade de a Administração Pública, por estar estreitamente ligada à atividade estatal direcionada a contribuinte, conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa, visando encontrar, com maior grau de proximidade (quando comparado com o legislador), a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir. 4. A taxa devida pela anotação de responsabilidade técnica, na forma do art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82, insere-se nesse contexto. Os elementos essenciais da exação podem ser encontrados nas leis de regência (Lei nº 6.496/77 e Lei nº 6.994/82). Foi no tocante ao aspecto quantitativo que se prescreveu o teto sob o qual o regulamento do CONFEA poderá transitar para se fixar o valor da taxa, visando otimizar a justiça

comutativa. 5. As diversas resoluções editadas pelo CONFEA, sob a vigência da Lei nº 6.994/82, parecem estar condizentes com a otimização da justiça comutativa. Em geral, esses atos normativos, utilizando-se da tributação fixa, assentam um valor fixo de taxa relativa à ART para cada classe do valor de contrato – valor empregado como um critério de incidência da exação, como elemento sintomático do maior ou do menor exercício do poder de polícia, e não como base de cálculo. 6. Não cabe ao CONFEA realizar a atualização monetária do teto de 5 MVR em questão em patamares superiores aos permitidos em lei, ainda que se constate que os custos a serem financiados pela taxa relativa à ART ultrapassam tal limite, sob pena de ofensa ao art. 150, I, da CF/88. 7. Em suma, o art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82 estabeleceu diálogo com o regulamento em termos de subordinação (ao prescrever o teto legal da taxa referente à ART), de desenvolvimento (da justiça comutativa) e de complementariedade (ao deixar um valoroso espaço para o regulamento complementar o aspecto quantitativo da regra matriz da taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia). O Poder Legislativo não está abdicando de sua competência de legislar sobre a matéria tributária. A qualquer momento, pode o Parlamento deliberar de maneira diversa, firmando novos critérios políticos ou outros paradigmas a serem observados pelo regulamento. 8. Negado provimento ao recurso extraordinário.”

Ainda, aduziram os recorrentes que a instituição de um tributo deve se dar por lei em sentido estrito, sendo, portanto, inconstitucionais leis que não atendem à legalidade.

Todavia, o entendimento do Ministro, foi no sentido de que não violaria o princípio da legalidade a caracterização por regulamento de aspectos secundários à definição e cobrança da exação. Sobre esse ponto, o Relator cita o entendimento de Ricardo Lobo Torres:

“Em se tratando de taxa, o princípio da legalidade tributária deve ser flexibilizado, sendo suficiente para seu atendimento que a lei formal indique o seu valor máximo como feito pelas Leis nº 6.994, de 1982, (art. 2º, parágrafo único) e nº 12.514, de 2011 (art. 11), com o que se propicia seja ele mais adequadamente quantificado pelo órgão regulamentar competente, baseado em estudos técnicos, atendendo-se melhor aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da capacidade contributiva”.

Em outro ponto foi fixado que a discussão no recurso interposto buscava esclarecer qual é o tipo e o grau de legalidade que satisfaz a exigência de lei formal para

a fixação de valor máximo da taxa relativa à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART). O Ministro deixa claro que o entendimento atual do Supremo é de que o princípio da reserva de lei em matéria tributária não é absoluto.

Hodiernamente, é aplicada uma legalidade suficiente a depender da estrutura e da natureza jurídica do tributo em questão. Quando se trata de taxas que tem por fato gerador o exercício do poder de polícia admite-se que haja o diálogo entre a lei e demais regulamentos para que seja quantificado a regra matriz de incidência tributária.

A lei que institui as taxas deve autorizar essa comunicação com o regulamento de forma subordinada e complementar. No recurso em estudo, foi fixado que a norma regulamentar partiu de delegação por decisão do Congresso, sendo que o parlamento fixou os padrões que limitam a atuação da delegação e sua razoabilidade.

Nesse contexto, ao julgar o Recurso Extraordinário 838.284 o Supremo Tribunal Federal fixou o Tema nº 829, representativo da controvérsia, assentando a tese jurídica de repercussão geral abaixo descrita:

Tema nº 829: “não viola a legalidade tributária lei que, prescrevendo o teto, possibilita ao ato normativo infralegal fixar valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato próprio do conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos.”

Por fim, ressalta-se que não houve abdicação da competência do poder de legislar sobre a matéria tributária por parte do Poder Legislativo, sendo que este a qualquer momento pode deliberar de forma diversa firmando outros paradigmas a serem observados pela norma regulamentar.

#### **4.3.3. Recurso Extraordinário 704.292 - Fixação de anuidade por conselhos de fiscalização profissional**

O Recurso Extraordinário 704.292, com trânsito em julgado em 18/10/2017, foi também relatado pelo Ministro Dias Toffoli, tendo como análise principal o artigo 2º da Lei nº 11.000/2004 que possibilitava aos Conselhos de Medicina fixar o valor das

contribuições anuais que devem ser pagas pelas pessoas jurídicas ou físicas relacionados, conforme as suas atribuições. Cumpre trazer à colação o julgado, conforme descrito:

**“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Princípio da legalidade. Contribuições. Jurisprudência da Corte. Legalidade suficiente. Lei nº 11.000/04. Delegação aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas do poder de fixar e majorar, sem parâmetro legal, o valor das anuidades. Inconstitucionalidade.**

1. Na jurisprudência da Corte, a ideia de legalidade, no tocante às contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas, é de fim ou de resultado, notadamente em razão de a Constituição não ter traçado as linhas de seus pressupostos de fato ou o fato gerador. Como nessas contribuições existe um quê de atividade estatal prestada em benefício direto ao contribuinte ou a grupo, seria imprescindível uma faixa de indeterminação e de complementação administrativa de seus elementos configuradores, dificilmente apreendidos pela legalidade fechada. Precedentes. 2. Respeita o princípio da legalidade a lei que disciplina os elementos essenciais determinantes para o reconhecimento da contribuição de interesse de categoria econômica como tal e deixa um espaço de complementação para o regulamento. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade 3. A Lei nº 11.000/04 que autoriza os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixar as anuidades devidas por pessoas físicas ou jurídicas não estabeleceu expectativas, criando uma situação de instabilidade institucional ao deixar ao puro arbítrio do administrador o estabelecimento do valor da exação – afinal, não há previsão legal de qualquer limite máximo para a fixação do valor da anuidade. 4. O grau de indeterminação com que os dispositivos da Lei nº 11.000/2000 operaram provocou a degradação da reserva legal (art. 150, I, da CF/88). Isso porque a remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais. Para o respeito do princípio da legalidade, seria essencial que a lei (em sentido estrito) prescrevesse o limite máximo do valor da exação, ou os critérios para encontrá-lo, o que não ocorreu. 5. Não cabe aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas realizar atualização monetária em patamares superiores aos permitidos em lei, sob pena de ofensa ao art. 150, I, da CF/88. 6. Declaração de inconstitucionalidade material sem redução de texto, por ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal, do art. 2º da Lei nº 11.000, de 15 de dezembro de 2004, de forma a excluir de sua incidência a autorização dada aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, e, por arrastamento, da

integralidade do seu § 1º. 7. Na esteira do que assentado no RE nº 838.284/SC e nas ADI nºs 4.697/DF e 4.762/DF, as inconstitucionalidades presentes na Lei nº 11.000/04 não se estendem às Leis nºs 6.994/82 e 12.514/11. Essas duas leis são constitucionais no tocante às anuidades devidas aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, haja vista que elas, além de prescreverem o teto da exação, realizam o diálogo com o ato normativo infralegal em termos de subordinação, de desenvolvimento e de complementariedade. 8. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco, motivo pelo qual é o caso de se indeferir o pleito. 9. Negado provimento ao recurso extraordinário.”

Todavia, a citada lei atribui essa competência aos conselhos de fiscalização, sem, contudo, fixar o valor do tributo, sem disciplinar qualquer limite máximo para a fixação do valor da anuidade.

Assim, percebe-se que o regulamento da lei em comento não abarcou o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência tributária, mas simplesmente permitiu que fosse criado um tributo, trazendo uma inovação a ordem jurídica, o que é vedado aos regulamentos.

Dessa forma, a cobrança sem definição prévia do limite máximo da exação gera uma incerteza ao contribuinte que não tem conhecimento do quanto poderá ser cobrado e, para os conselhos significa uma atuação ilimitada e sem possibilidade de controle.

Portanto, verifica-se que o regulamento em comento traz em seu bojo a definição de elemento essencial de tributo de um tributo, violando claramente o princípio da legalidade consagrado no artigo 150, inciso I, da Constituição, retirando a competência exclusiva do legislador para tratar dos elementos tributários essenciais. Assim, para que tal norma fosse considerada constitucional e pautada no respeito ao princípio da legalidade tributária seria necessário que uma lei, em sentido estrito, determinasse o limite máximo do valor da exação, ou, ao menos, os critérios para defini-lo, o que não ocorreu no caso em estudo.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional o artigo 2º da Lei nº 11.000/2004, por conferir aos conselhos profissionais a atribuição de definir o valor da contribuição anual, ou seja, definir o elemento quantitativo da regra matriz de incidência

tributária, sem demonstrar o caráter de subordinação ou de complementaridade quanto à lei, restando tal definição exclusivamente a cargo dos conselhos.

Nesse contexto, ao julgar o Recurso Extraordinário 704.292 o Supremo Tribunal Federal fixou o Tema nº 540, representativo da controvérsia, assentando a tese jurídica de repercussão geral abaixo descrita:

Tema nº 540: “É inconstitucional, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, lei que delega aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a competência de fixar ou majorar, sem parâmetro legal, o valor das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, usualmente cobradas sob o título de anuidades, vedada, ademais, a atualização desse valor pelos conselhos em percentual superior aos índices legalmente previstos.”

Da análise dos julgados em comento, observa-se que ao menos quanto às taxas e contribuições de categorias profissionais e previdenciárias, o Supremo Tribunal Federal, em especial o Ministro Dias Toffoli, entendeu pela flexibilização da legalidade tributária desde que se mantenha coerente com as diretrizes estabelecidas na lei criadora do tributo deixando ao regulamento a função de complementar, de forma residual, os contornos técnicos que embasam a cobrança da exação de forma mais eficiente.

## **5. A TRANSAÇÃO POR ADESÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA SUFICIENTE**

Como visto, anteriormente, a instituição ou majoração de tributos deve ser antecedida de lei em sentido estrito que os estabeleça. Assim determina a Constituição Federal.

Em razão do comando constitucional, a legalidade na seara tributária exige “um *maximum* de legalidade” (Carrazza, 2013, p.290) para definição dos elementos essenciais do tributo, ou seja, todos os aspectos da regra-matriz de incidência (Carvalho, 2019, p.102) dos tributos devem estar descritos em lei.

Destarte, a atuação da Administração Pública deve estar circunscrita na lei, a fim de reduzir, ao máximo possível, sua discricionariedade. Carrazza (2013, p.290) assevera

que “A lei tributária deve conter critérios idôneos e suficientes para coatar quaisquer arbitrariedades do Fisco”, continua o autor (1981, p.117):

“A Administração Pública deve, obrigatoriamente, assim que verificado o fato imponível, aplicar as leis pertinentes ao caso concreto. Neste particular, ela não possui qualquer margem de discricionariedade, até porque, num Estado de Direito como o nosso, a retirada de dinheiro dos cidadãos, a título de tributo, precisa ser rigorosamente disciplinada por lei, de modo a afastar, de todo, a possibilidade de livre apreciação por parte do Fisco.”

Em síntese, depreende-se que a caracterização “em abstrato dos aspectos da norma tributária impositiva está sob reserva legal”, em contrapartida a “definição em concreto diz respeito a momento posterior” (Paulsen, 2020, p.185), ou seja, no momento da aplicação da lei pela autoridade competente.

E essa discricionariedade existe porque inviável ao legislador prever todas as situações de fato, em todos os seus múltiplos aspectos, restando ao aplicador da lei avaliar, diante do caso concreto, como se dará a aplicação do comando legal.

Mas a discricionariedade administrativa encontra limites inevitáveis nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. O mérito administrativo compreende a valoração dos motivos de fato e de direito para a escolha administrativa, mas sempre de acordo com a vontade expressada na lei.

Convém ressaltar, que a lei não consegue por si só estabelecer como se dará a aplicação dos seus comandos no caso concreto, surgindo discussões acerca da correta aplicação da norma que deverão ser sanadas por instâncias revisoras da legalidade, seja judicial ou mesmo na esfera administrativa.

Nesse contexto, a Lei da Transação Tributária (Lei nº 13.988/2020) designou à União a atribuição de realizar juízo de oportunidade e conveniência para concretizar a celebração de transação, conforme se extrai do artigo 1º, § 1º, da novel legislação<sup>28</sup>.

Assim, há uma parcela de discricionariedade de atuação das autoridades competentes para propor a transação por adesão, quais sejam, o Secretário da Receita

---

<sup>28</sup> “Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária. § 1º A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público.”

Federal do Brasil, no âmbito do contencioso administrativo e o procurador da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nas demais hipóteses legais (artigo 17, § 1º<sup>29</sup> c/c 22, § 1º<sup>30</sup>).

Portanto, ao aplicador da norma tributária restará atuar de forma adstrita ao comando normativo que lhe delegou competência para atuação.

E essa exigência, de cobrança do tributo mediante atividade administrativa plenamente vinculada, esposado pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional<sup>31</sup>, viabiliza a concretização da segurança jurídica e da indisponibilidade do interesse público. De um lado o contribuinte vislumbra a proteção dos seus direitos, sendo de outro resguardado o interesse público.

Adiante serão tratados alguns aspectos acerca da discricionariedade administrativa, especialmente, quanto ao poder conferido à Administração Pública de regulamentar as disposições legais das normas tributárias, em especial, as que tratam da transação por adesão.

## 5.1. Reserva da Administração

Verifica-se que há uma crise da legalidade, com evolução para uma visão mais democrática, caminhando para a prevalência da Constituição Federal frente à lei em sentido formal, sendo esta refletida também no Direito Tributário (Torres, 2004, p.213), e que José Casalta Nabais, citado por Phellipe Toledo Pires de Oliveira (2015, p.p.137-139), entende ser uma “crise do princípio da legalidade fiscal”, compreendida, em uma de suas facetas, como um poder delegado à Administração, que utilizando de uma “técnica legislativa especial” para criação da legislação tributária, é atribuído “uma maior

---

<sup>29</sup> “Art. 17 (...) § 3º A celebração da transação, nos termos definidos no edital de que trata o caput deste artigo, compete: I - à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia, no âmbito do contencioso administrativo; e II - à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nas demais hipóteses legais.”

<sup>30</sup> “Art. 22. Compete ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, no que couber, disciplinar o disposto nesta Lei no que se refere à transação de créditos tributários não judicializados no contencioso administrativo tributário. § 1º Compete ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, diretamente ou por autoridade por ele delegada, assinar o termo de transação.”

<sup>31</sup> “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

flexibilidade para que a Administração possa manejar os tributos extrafiscais e a execução tipificada da lei”.

Como dito anteriormente, a discricionabilidade administrativa permite que o Poder Executivo tome algumas decisões com vistas a obtenção de melhores resultados para os administrados, sem a necessidade de lei formal.

Essa discricionabilidade surge porque o legislador não é capaz de prever todas as situações fáticas que serão delineadas a partir do texto legal. Assim, pautado na conveniência e oportunidade da Administração, o exercício da discricionabilidade administrativa é de competência exclusiva do Poder Executivo.

É nesse cenário que a doutrina, e, mesmo a jurisprudência, admitem que exista uma “reserva da Administração”. Sendo esta reserva entendida como aquela que por disposição da lei, deixa um espaço para atuação livre e descomplicada da atuação administrativa e que não cabe ao legislador ocupar. Segundo Canotilho (2002, p.733), “por reserva de administração entende-se um núcleo funcional da administração resistente à lei, ou seja, um domínio reservado à administração contra as ingerências do parlamento”.

O Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.364 MC/AL, de relatoria do Ministro Celso de Mello, já reconheceu a existência de um verdadeiro princípio constitucional da reserva de administração, com amparo no princípio da separação de poderes:

“O princípio constitucional da reserva de administração impede a ingerência normativa do Poder Legislativo em matérias sujeitas à exclusiva competência administrativa do Poder Executivo. É que, em tais matérias, o Legislativo não se qualifica como instância de revisão dos atos administrativos emanados do Poder Executivo. Precedentes. Não cabe, desse modo, ao Poder Legislativo, sob pena de grave desrespeito ao postulado da separação de poderes, desconstituir, por lei, atos de caráter administrativo que tenham sido editados pelo Poder Executivo, no estrito desempenho de suas privativas atribuições institucionais. Essa prática legislativa, quando efetivada, subverte a função primária da lei, transgride o princípio da divisão funcional do poder, representa comportamento heterodoxo da instituição parlamentar e importa em atuação *ultra vires* do Poder Legislativo, que não pode, em sua atuação político-jurídica, exorbitar dos limites que definem o exercício de suas prerrogativas institucionais.”

Extrai-se do excerto acima transcrito que o poder de atuação da Administração Pública deve estar circunscrito à lei, de modo a não ultrapassar ou reduzir o âmbito de competência dos demais poderes, sobretudo do Legislativo, a fim de preservar à separação de poderes.

Todavia, há detalhes nas decisões administrativas que não são supridas pelas disposições legais, sendo necessário uma pormenorização normativa que está reservada à regulamentação do Poder Executivo.

Verifica-se que a crise de legalidade se reflete também na seara tributária, vez que diante da incapacidade de a lei formal prever as variadas situações fáticas que demandam a aplicação de conceitos de Direito Tributário, nasce a ideia de uma reserva de administração tributária.

Assim, a lei tributária formal pode ser regulamentada pela Administração através de decretos e outros atos menores, tais como o edital. Na elaboração do regulamento a Administração trará sua interpretação de modo a completar as normas tributárias, retirando as imprecisões legais, tendo total eficácia sob terceiros.

Todavia, na Alemanha essa questão vem sendo discutida sob o viés de que existe “o regulamento concretizador de normas” (Torres, 2004, p.210)<sup>32</sup> que não se confunde com o exercício da atividade discricionária, sendo considerado complementação do fato gerador definido na lei. Assim, também, nos Estados Unidos a Suprema Corte permite que o regulamento do imposto de renda seja complementado pelo órgão administrativo (*Internal Revenue Service*) a fim de interpretar as ambiguidades da lei tributária (Torres, 2004, p.p.210-211)<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup> TORRES, Ricardo Lobo. (2004). *A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais*. Revista Direito Processual Geral. Rio de Janeiro. p.210: “Na Alemanha a matéria vem sendo muito discutida e o Tribunal Constitucional já reconheceu a validade do “regulamento concretizador de normas” (*normkonkretisierenden Verwaltungsvorchriften*), que se não confunde com o exercício da mera atividade discricionária sendo antes complementação do fato gerador definido na lei. Explica K. Vogel que se trata de interpretação administrativa, eis que concretização e interpretação constituem conceitos similares, justificando-se tal ampliação da competência administrativa em decorrência da necessidade de complementação de valores incluídos na lei formal. Há, por conseguinte, regulamento tipificadores (*Typisierungsvorschriften*) com eficácia vinculante às quais compete concretizar a linha de valoração (*Bewertungsrehtlinien*) iniciada pela lei formal, máxime no que se refere à prevalência do princípio constitucional da igualdade, sendo certo que o espaço para a interpretação na via do regulamento será tanto maior quanto mais complexa for a valoração. Restaria, evidentemente, a possibilidade de se discutir a respeito da atipicidade das hipóteses consideradas pela norma regulamentar. De notar que o positivismo alemão rejeita peremptoriamente a possibilidade de administração baixar regulamentos complementares”.

<sup>33</sup> TORRES, Ricardo Lobo. (2004). *A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais*. Revista Direito Processual Geral. Rio de Janeiro. p.p.210-211: “Nos Estados Unidos também existe um amplo espaço para o exercício da atividade regulamentar da administração. Diante da morosidade da interpretação pelo próprio legislador ou da insegurança causaria espera das decisões judiciais casuísticas, vem à Suprema

O Brasil, também, se dirige à relativização da legalidade absoluta de lei em matéria tributária, voltando-se à interpretação administrativa mais dinâmica e acorde com a situação fática. Daí que o artigo 99, do Código Tributário Nacional<sup>34</sup> denota que a atividade administrativa, especialmente a regulamentar, deve ser pautada nos regramentos legais estabelecidos, sobretudo no quanto disposto nos artigos 107 a 112 do mesmo diploma. Todavia, mesmo que a lei indique as formas de sua regulamentação, ainda é possível que o aplicador da norma encontre um campo para interpretação.

No mais, como dito alhures caso o ato administrativo, em especial, a transação tributária afronte o princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade será considerada nula de pleno direito, porque ilegal. Sendo tal ato tido por arbitrário.

Adiante será ventilado que a discricionariedade administrativa, na transação tributária, encontra seu fundamento na praticabilidade, isto é, na realização do Direito.

## 5.2. Praticabilidade Tributária

Por todo o exposto, a Administração Pública, em especial, a tributária, não detém mecanismos legais para atuar de forma padrão em todas as situações fáticas e jurídicas que se apresentam e diante deste estado de necessidade estatal deve ser trabalhado o conceito de praticabilidade, conforme adiante se verá.

Segundo os ensinamentos de Daniel Giotti de Paula (2018, p.p. 343-344) pode-se conceituar a praticabilidade como:

“prescrição jurídica implícita no ordenamento jurídico brasileiro, de natureza principiológica, indicativa da busca de um estado de redução de complexidade do sistema tributário, especialmente induzido e facilitando o cumprimento das normas relativas ao

---

Corte deferindo ao regulamento do imposto de renda (*Internal Revenue Code*) a competência para interpretar a ambiguidades da lei tributária na ausência, de uma intenção legislativa clara. A regulamentação do Tesouro é vinculante, a menos que ‘não razoável e plenamente inconsistente com a lei de imposto de renda’ (*unreasonable and plainly inconsistent with the revenue statutes*). Por evidente que se tornará inevitável o controle judicial quando pela interpretação a burocracia pretenda simplesmente aumentar arrecadação.”

<sup>34</sup> “Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.”

fenômeno tributário por parte dos contribuintes, bem como contribuindo para uma atuação mais eficiente e equitativa da Administração Tributária”

Misabel Derzi (2008, p.p.138-139), ensina que praticabilidade pode ser entendida como “nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis.”

A praticabilidade age como expediente que a Administração Pública detém para adequar a execução das leis. Esses expedientes de praticabilidade, abrangeriam os institutos de Direito Tributário criados a partir “de presunções, ficções legais e quantificações estabelecidas em lei, tais como as pautas fiscais, o lucro presumido, o fato gerador pressuposto ou presumido na substituição tributária progressiva (...)” (Paulo, 2018, p. 02). Inclusive, os meios adequados de solução de conflitos tributários são mencionados pela doutrina pátria como sendo decorrência da praticabilidade.

Assim, entende-se que quando a Lei da Transação Tributária dispõe acerca das modalidades de transação e, especificamente, quanto à transação por adesão no contencioso tributário, impõe a necessidade de edital para dispor sobre as peculiaridades fáticas e jurídicas das relações que irão compor aquele acordo, não desvirtuando do comando legal de vinculação à lei formal para criação e extinção de tributos e da vinculação dos aplicadores do direito à esta mesma lei.

Na transação tributária entende-se que o formalismo legal deva ser substituído por um procedimento dialógico, em que não há falar em substituição da vontade da lei pela declaração de vontade do contribuinte, mas em consenso a respeito do que é, naquele caso, a vontade da lei e o que resguarda o interesse público.

Nesse contexto, que em transação tributária, a praticabilidade apresenta-se como fundamento de uma discricionariedade técnica sem que haja um esgotamento do “tipo legal (baseado no médio social) mediante quantificações que desprezem as diferenças individuais (exceções e casos limites), partindo da abstração geral da lei e frustrando a aplicação do direito” (Chrispim, 2009, p. 02).

Portanto, a vinculação da administração tributária à lei, dentro dos parâmetros da praticabilidade, deve ter sempre em mente a lição de Torres (2008, p.p 108-109) que recomenda:

“(...) para preservar a igualdade diante da Lei e para ordenar o tipo existente na realidade econômica frente ao conceito tipo incluído na regra de incidência, a Administração procede à tipificação, seja na via da complementação normativa pelo regulamento, seja casuísticamente no processo tributário administrativo.”

Daniel Giotti de Paula (2018, p.p.35-40) comentando sua tese de doutorado, ressalta a aplicação da praticabilidade no Direito Tributário com o fim de alcançar uma “dimensão coletiva”, como forma de efetivar a isonomia, buscando com a explicitação de conceitos abranger o maior número de contribuintes e relações jurídicas.

O autor afirma que existe uma categoria da hipercomplexidade do Direito Tributário Brasileiro, baseada em seis dimensões (2018, p.p. 35-40), sendo essa construção derivada de gargalos fáticos e jurídicos da matéria tributária, tais como: hiperinflação da legislação tributária, a demora das decisões administrativas e judiciais tributárias, a litigiosidade aguerrida entre contribuintes e o Fisco e o excesso de obrigações tributárias acessórias.

Assim, a praticabilidade traz a ideia de aprimoramento de mecanismos de tributação que dispõe o Fisco, a fim de reduzir a hipercomplexidade tributária que afeta diretamente os direitos e interesses dos contribuintes. Como exemplo, citamos o disposto artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal, acerca do princípio da capacidade contributiva, onde o texto usa a expressão “sempre que possível”, o que “apontaria a juridicidade de se afastá-la em determinadas situações” (Paula, 2018, p.p. 35-40).

A praticabilidade possuiria um caráter dúplice, entendido como: facilitar o cumprimento das normas tributárias pelos contribuintes e garantir uma atuação mais eficiente e equitativa pela administração tributária, “além de graduar sua concretização como redutora de complexidade conforme a capacidade institucional dos Executivos e suas Administrações Tributárias, das Casas Legislativas e dos órgãos do Poder Judiciário” (Paula, 2018, p.p. 35-40).

Por fim, o autor estabelece alguns critérios de controle da praticabilidade com objetivo de aumentar “o grau de legitimação do mecanismo de praticabilidade, sem prejuízo que outros critérios possam ser estabelecidos como a existência de fonte constitucional ou legal direta para a praticabilidade e não constituir o mecanismo na impropriamente chamada sanção política disfarçada” (Paula, 2018, p.p. 35-40). São eles:

a adoção do mecanismo de praticabilidade como uma opção do contribuinte; a específica e qualificada necessidade administrativa como causa da adoção do mecanismo de praticabilidade; a concretização dos conceitos constitucionais atrelados a fatos geradores e bases de cálculo de tributos se dar à luz da transparência e da segurança jurídicas; e o controle do mecanismo de praticabilidade pela proporcionalidade (Paula, 2018, p.p. 35-40).

Na mesma toada, Heleno Taveira Torres (2008, p.299) ensina que o princípio da praticabilidade deve ser ponderado como condição de eficiência administrativa, o que impõe um dever ao legislador de perquirir rumos mais econômicos e céleres, “o que poderá ser alcançado com intensificação da participação dos administrados na gestão tributária e a possibilidade de solução extrajudicial de conflitos entre a Administração e os contribuintes”

Destarte, a praticabilidade na transação tributária pode ser relacionada à eficiência, uma vez que a transação tributária, como forma extrajudicial de solução de conflito, se manejada de forma adequada poderá trazer exequibilidade ao disposto em lei, além de trazer segurança jurídica para os contribuintes e agilizar a arrecadação tributária. Poderá haver um incremento da arrecadação de tributos, com menor esforço e em menor tempo, sendo beneficiada à Administração e o contribuinte.

No mais, à medida que os conflitos são solucionados por meio da transação tributária os temas jurídicos de relevante e disseminada controvérsia são pacificados, criando espaços de segurança jurídica para os contribuintes e para o Fisco.

Portanto, a aplicação do princípio da praticabilidade na tributação visa tornar o ordenamento jurídico tributário exequível e realizável, viabilizando e, quiçá, aumentando a arrecadação dentro dos parâmetros legais e constitucionais. Frise-se que a praticabilidade se realiza por meio da lei.

### **5.3. Legalidade tributária mitigada na transação por adesão**

Diante do anteriormente explanado, atento as recentes decisões tomadas no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a ideia de uma legalidade estrita, sem ressalvas, tem sofrido algumas mudanças. Repisando o tema, sob o olhar da doutrina mais recente, sabe-se que há movimentos na Itália, na Alemanha, no Uruguai e na Argentina no sentido

de que o princípio da reserva de lei não é absoluto, podendo, também, o legislador na seara do Direito Tributário utilizar normas regulamentares para colmatar espaços de conformação na lei, tal como aplicado em outros ramos do direito.

E no Brasil a questão vem tomando o mesmo rumo, segundo o entendimento esposado por Ricardo Lobo Torres, expressamente citado no acórdão do Recurso Extraordinário 838.284<sup>35</sup> de relatoria do Ministro Dias Toffoli. Importante trazer à colação o seguinte trecho do acórdão:

“... No Brasil aos poucos vão se expressando novos conceitos sobre a reserva de lei. Marco Aurélio Greco dirige certa crítica à ideia da reserva absoluta e tipicidade fechada. Posições semelhantes são desenvolvidas pela literatura mais recente: Ricardo Aziz Cretton e Ricardo Lodi Ribeiro. A própria legislação brasileira vai se afastando do dogma da reserva absoluta da lei, como aconteceu com a LC 104/01, que criou as normas gerais antielisivas, de inequívoca tendência para a contra-analogia e a redução teleológica, instrumentos de atuação normativa fora dos limites expressivos da palavra lei.”

O Poder Executivo detém competência administrativa para editar atos normativos infralegais em matéria tributária. A competência administrativa é aquela concedida aos

---

<sup>35</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 838284 RG, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-202 DIVULG 07-10-2015 PUBLIC 08-10-2015: “Para Ricardo Lobo Torres, citado no acórdão recorrido, a ideia da legalidade tem sofrido mudanças. Destaca que o movimento de flexibilização é encontrado na Alemanha, na Itália, na Argentina e no Uruguai, e conclui que o princípio da reserva de lei não é absoluto, podendo o legislador tributário valer-se de cláusulas gerais, tal como ocorre nos demais ramos do Direito: “Tipke, criticando o positivismo legalista, aponta a passagem do ‘Estado de Leis ao Estado de Direito (*Vom Gesetzesstaat zum Rechtsstaat*), dizendo que ‘as leis que não possam ser justificadas não são direito (*Gesetze, die nichtgerechtfertigt werden können, sind kein Recht*); em outra página de sua imensa obra Tipke frisou que a legalidade é quanto à iniciativa do Parlamento, mas não quanto ao fechamento da lei, o que é impossível. Isensee criticou a tendência de se exigir lei formal para qualquer assunto, o que enfraquece a separação de poderes e a teoria dos conceitos indeterminados; afirmou que o princípio da reserva da lei só se justifica quando o bem jurídico do cidadão deva ser protegido frente ao Estado (*vor dem Staat*) e através do Estado (*durch dem Staat*); mas repudiou a ideia de ‘uma reserva total de competência parlamentar’ (*ein totaler Parlamentsvorbehalt*). Na Itália há também amplo movimento no sentido da flexibilização da legalidade. Victor Uckmar defende que o princípio da reserva da lei (art. 23 da Constituição Italiana) é relativo e que se torna admissível a delegação, desde que o legislador estabeleça o desenho mínimo que evite o arbítrio: ‘o legislador pode limitar-se a determinar os critérios idôneos para excluir o arbítrio da autoridade delegada’. Na Argentina e no Uruguai afirma-se orientação semelhante. No Brasil aos poucos vão se expressando novos conceitos sobre a reserva de lei. Marco Aurélio Greco dirige certa crítica à ideia da reserva absoluta e tipicidade fechada. Posições semelhantes são desenvolvidas pela literatura mais recente: Ricardo Aziz Cretton e Ricardo Lodi Ribeiro. A própria legislação brasileira vai se afastando do dogma da reserva absoluta da lei, como aconteceu com a LC 104/01, que criou as normas gerais antielisivas, de inequívoca tendência para a contra-analogia e a redução teleológica, instrumentos de atuação normativa fora dos limites expressivos da palavra lei” (TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, n. 58, p. 193-219, 2004).

entes federativos para disciplinar sua atuação e o modo de aplicação das leis produzidas pelo legislativo. Assim, revela-se uma competência administrativa regulamentar, que não pode se afastar dos critérios estabelecidos em lei, mas que são capazes de disciplinar como se dará a aplicação da lei no caso concreto.

Como dito alhures, a Constituição Federal no artigo 84 dispõe acerca da competência privativa do Presidente da República consistente em expedir decretos e regulamentos para fiel execução da lei. No mesmo sentido, o artigo 87, inciso II<sup>36</sup> da Constituição atribui aos Ministros de Estado a competência para “expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos”. Nessa disposição constitucional está o cerne da questão quanto a expedição de instruções normativas da Receita Federal, por exemplo, com o fito de esclarecer os conceitos relativos a elementos essenciais do tributo.

Também no Código Tributário Nacional, o art. 100<sup>37</sup> ao tratar das normas complementares prevê atos normativos expedidos por outras autoridades administrativas.

Dessa forma, a edição de normas gerais e abstratas destinados a explicitação pormenorizada da lei tributária formal, encontra fundamento de validade na Constituição e na legislação tributária. Todavia, o exercício dessa competência administrativa regulamentar cinge-se aos limites da lei e apenas para a sua fiel execução. Ou seja, a fim de não ferir a separação dos poderes e o princípio da legalidade, os regulamentos administrativos se subordinam inteiramente à lei, sendo apenas destinados à sua execução, vedada a criação de direitos, obrigações ou deveres.

Os regulamentos administrativos são de suma importância para dar segurança jurídica aos contribuintes, vez que a lei não consegue estabelecer com completude todas as hipóteses fáticas, e por isso, tão dinâmicas do caso concreto. É nesse sentido que Aliomar Baleeiro (2018, p.1995), já apontava a complexidade da questão:

“(...) a complexidade da matéria, a necessidade de adaptação a cada zona geográfica ou a cada setor econômico, a peculiaridade do tributo e outros motivos, exigem pormenores

---

<sup>36</sup> “Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos. Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei: (...) II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;”

<sup>37</sup> “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; [...] Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

impróprios da concisão e generalidade da lei. Por isso, os regulamentos de execução da lei e os chamados regulamentos ‘internos’ que não decorrem da lei, traçam normas subsidiárias e de pormenorização. Mas não só eles, senão também outros atos administrativos integrantes da ‘legislação tributária’, no conceito especial do CTN, arts. 96 a 100.”

Contudo, para o correto uso dos regulamentos em matéria tributária o princípio da legalidade deve ser respeitado de modo que aqueles devem servir a dois propósitos, conforme ensina Celso Antônio Bandeira de Mello (2013, p.270):

“(I) limitar a discricionariedade administrativa, seja para (a) dispor sobre o *modus procedendi* da Administração nas relações que necessariamente tomarão lugar entre ela e os administrados por ocasião da execução da lei; (b) caracterizar fatos, situações ou comportamentos enunciados na lei mediante conceitos vagos cuja determinação mais precisa deva ser embasada em índices, fatores ou elementos configurados a partir de critérios ou avaliações técnicas segundo padrões uniformes, para garantia do princípio da igualdade e da segurança jurídica; (II) decompor analiticamente o conteúdo de conceitos sintéticos, mediante simples discriminação integral do que neles se contém.”

Nesse contexto, Ana Paula Sabetzki Boeing (2020, p.p.177-222) sustenta que a transação tributária não está adstrita ao regime da legalidade estrita, uma vez que, como já afirmado, à Administração Pública é conferido atuar com certo grau de discricionariedade normativa e decisória quanto à aplicação da lei.

Todavia, necessário que a lei tributária, aquela que observa a legalidade estrita, disponha acerca das “hipóteses específicas e restritas” (Boeing, 2020, p.190) em que haja a possibilidade de se firmar a transação tributária. Nesse sentido, à lei tributária poderia ser facultada dispor sobre a celebração da transação pela autoridade administrativa, designando uma margem de discricionariedade.

No entendimento de Phellipe Toledo Pires de Oliveira (2015, p.p.137-139) a outorga de poder para que a Administração Pública celebre a transação tributária deve respeitar os limites, circunstâncias e condições estabelecidas na lei, devendo o administrador fundamentar sua decisão, conforme a casuística, ou seja, deve sempre que celebrar uma transação, colocando fim a um litígio entre o Fisco e o contribuinte,

“justificar os motivos do acordo, permitindo que se possa verificar se a questão se enquadra nas hipóteses e condições estabelecidas por lei”.

Boeing acentua que parece haver uma superação da visão de que a Administração Pública, em especial a tributária, estaria impedida de “dialogar ou atuar dentro da margem de discricionariedade que lhe é legalmente conferida” (Boeing, 2020, p.192). Importante trazer à baila a ideia de facultatividade na instituição dos tributos pelos entes que detém a competência tributária. Sendo permitido por lei exercer ou não a competência legislativa para instituir um tributo, mas ainda será facultado a concessão de anistia, isenção, remissão e outras formas de extinção do crédito tributário.

Assim, se o ente federativo pode abrir mão de tributar ou mesmo perdoar o débito tributário, também é permitido transacionar. Nesse sentido Boeing, citando Fernanda Parisi, defende que “Não pudesse o crédito tributário ser objeto de qualquer redução, diferimento ou dispensa de pagamento, o exercício da competência tributária deveria ser obrigatório e não facultativo” (Parisi, 2016, p.42). É no contexto da competência que se legitima a possibilidade de transação tributária.

Diniz (2021, p.p.197-224) citando Hugo de Brito Machado afirma que “há situações em que é mais conveniente para o interesse público transigir e extinguir o litígio” do que perpetuar a demanda, podendo, ao final, arcar a Fazenda Pública com os ônus da sucumbência. Convém trazer à colação o entendimento esposado por Machado (2008, p.p.113-115):

“(…) para aceitarmos a transação no Direito Tributário, realmente, basta entendermos que o tributo, como os bens públicos em geral, é patrimônio do Estado. Indisponível na atividade administrativa, no sentido de que na prática ordinária dos atos administrativos a autoridade dele não dispõe. Disponível, porém, para o Estado, no sentido de que eles, titular do patrimônio, dele pode normalmente dispor, desde que atuado pelos meios adequados para a proteção do interesse público, vale dizer, atuando pela via legislativa, e para realização de 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 afinal vencida. Daí a possibilidade de transação. Em casos estabelecidos na lei, naturalmente, e realizada pela autoridade à qual a lei atribuiu especial competência para esse fim.”

O juízo de conveniência e oportunidade que detém à Administração Pública e que delinea sua atuação, deve estar circunscrita ao imposto pela lei de modo a funcionar “dentro da moldura por ela prescrita, desde que evidentemente direcionado tudo ao atendimento do interesse público” (Diniz, 2021, p.p.197-224).

A questão que se impõe, no entanto, é saber se o princípio da legalidade tributária seria violado quando a Administração Pública decide publicar um edital que formalize uma transação tributária. Explica-se.

No artigo 17 da Lei da Transação Tributária (Lei nº 13.988/2020) são traçadas as balizas legais do edital que disporá sobre a transação por adesão no contencioso tributário. Citado artigo dispõe que o edital especificará, objetivamente, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda Pública irá propor a transação no contencioso tributário, estando disponível a transação a todos os contribuintes devedores que se enquadrem nessas hipóteses e que atendam às condições previstas na lei e no edital. Frise-se que o edital não se destina a inovar o quanto já disciplinado na lei de transação e, muito menos, criar obrigações desvinculadas dos parâmetros legais.

Coube também ao edital a definição do prazo, formas de pagamento, exigências, reduções ou concessões oferecidas ao contribuinte (artigo 17, § 1º, inciso I). Todavia, as reduções e concessões são limitadas ao desconto de 50% do crédito, com prazo máximo de quitação de 84 meses (artigo 17, § 2º). Constatou-se que a lei já reduziu a liberdade do administrador na definição do quantum a ser oferecido a título de redução ou concessão, deixando já delineado em lei o limite máximo do montante a ser deduzido do crédito tributário.

Os créditos, objeto da transação, poderão ser limitados pelo edital, mas dentro das hipóteses já explicitadas na lei (artigo 17, § 1º, inciso II). A limitação recairá sobre a fase em que se encontra o processo judicial ou administrativo e sobre os períodos de competência dos créditos.

Por fim, a lei deixa explícito que o edital imporá ao contribuinte a submissão ao entendimento da administração tributária sobre os fatos geradores futuros e os não consumados referente aos tributos em transação.

Verifica-se que todos os aspectos analisados anteriormente, não se trata de inovação da lei tributária de forma inédita, mas apenas de regulamentação dos critérios já estabelecidos na lei específica que trata da transação em matéria tributária, para melhor

compreensão dos contribuintes que satisfaçam as condições necessárias para aderir ao acordo.

Portanto, a legalidade tributária não será afetada se houver apenas a sua flexibilização, frente à discricionariedade que detém a Administração Pública na regulamentação, via edital, de matéria anteriormente disciplinada em lei formal. Evidente que a Lei nº 13.988/2020, especificamente no artigo 17, não feriu a regra da legalidade ao manifestar sua vontade através de edital, a fim de que o aplicador da lei possa utilizar de uma margem de liberdade para dispor sobre “as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda Nacional propõe a transação no contencioso tributário.”<sup>38</sup>

#### **5.4. Análise do Edital nº 11/2021 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN**

Com espeque na competência regulamentar administrativa e atenta aos requisitos de validade da normativa tributária infralegal, a Lei da Transação Tributária disciplinou especificamente no Capítulo III a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, prevendo no artigo 17 que a proposta de transação será divulgada mediante edital, que de forma objetiva, especifique todas as hipóteses fáticas e jurídicas em que se propõe a transação no contencioso tributário, sendo aberta a todos os sujeitos passivos que se encaixem nessas mesmas hipóteses e desde que satisfeitas as condições previstas.

Com a novel legislação verifica-se a importância do edital, como expressão da competência regulamentar administrativa, já conhecido no Direito Administrativo, e que agora será aplicado no processo tributário federal de transação por adesão.

Como dito alhures, o edital é entendido como uma ferramenta oficial que a Administração Pública detém para comunicar e formalizar uma decisão ou vontade administrativa aos administrados. Ou seja, o edital é um canal de diálogo. Uma forma de

---

<sup>38</sup> “Art. 17. A proposta de transação por adesão será divulgada na imprensa oficial e nos sítios dos respectivos órgãos na internet, mediante edital que especifique, de maneira objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda Nacional propõe a transação no contencioso tributário, aberta à adesão de todos os sujeitos passivos que se enquadrem nessas hipóteses e que satisfaçam às condições previstas nesta Lei e no edital.”

comunicação da administração pública com o particular a respeito de determinado assunto, e no presente estudo sobre transação tributária por adesão.

Feitas essas considerações, a seguir será analisado o primeiro edital publicado, em 2021, acerca da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

#### **5.4.1. Considerações gerais**

Após a edição da Lei da Transação Tributária e da sua regulamentação, foi colocado em prática o disposto nos artigos 16 e 17 da Lei nº 13.988/2020 e no artigo 6º, parágrafo 1º, da Portaria nº 247/2020, com a publicação do Edital nº 11/2021, em 17 de maio de 2021, da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, onde foram disciplinados a primeira proposta de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

Cumprе salientar, que a fim de elucidar as questões legais acerca da viabilidade fática e jurídica da transação no contencioso tributário prevista no Edital nº 11/2021, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN elaborou o Parecer SEI nº 10177/20. O parecer buscou explicitar os aspectos relevantes acerca da segurança jurídica e confiança recíproca entre o Fisco e o contribuinte na negociação.

O primeiro tema escolhido para esta espécie de transação tributária versou sobre os débitos de pessoas físicas ou jurídicas oriundos de contribuições previdenciárias e de contribuições destinadas a terceiros incidentes sobre o pagamento da participação nos lucros e resultados (PLR) a funcionários e diretores, por descumprimento da Lei nº 10.101/2000.

As duas grandes teses giram em torno da interpretação dos requisitos legais para o pagamento da participação nos lucros e resultados (PLR) a empregados sem a incidência das contribuições previdenciárias (“PLR-Empregados”) e a possibilidade jurídica deste pagamento à diretores não empregados sem a incidência das contribuições previdenciárias (“PLR-Diretores”).

Os débitos que se encontram, no contencioso administrativo ou judicial, relativamente a tese objeto da transação, ou seja, participação nos lucros e resultado

(PLR), e que estejam inscritos em Dívida Ativa da União (DAU), ação judicial, embargos à execução fiscal, reclamação ou recurso administrativo pendente de julgamento, inclusive àqueles cuja exigibilidade esteja suspensa e mesmo que ainda não inscrito em dívida ativa, são elegíveis à transação por adesão proposta pelo Edital nº 11/2021.

No edital em análise foi concedido um prazo de 90 dias para adesão aos seus termos, sendo obrigatório que o aderente confesse, de forma irrevogável e irretratável, ser devedor dos débitos objeto da transação.

O aderente ainda deverá desistir das impugnações ou recursos administrativos interpostos, inclusive das inscrições suspensas por decisão judicial em mandado de segurança e, renunciar às alegações de direito que fundamentam essas impugnações.

No mais, não haverá compensações ou restituição de qualquer valor pago anteriormente a esta transação por adesão relativa a crédito de mesma natureza.

O edital determina que se houver valores depositados que sejam relacionados ao objeto da transação por adesão, estes serão convertidos em renda em favor da União.

Para aderir a transação proposta no Edital nº 11/2021, os interessados, sejam pessoas jurídicas ou físicas, deverão fornecer endereço eletrônico do domicílio tributário com comprovante de recebimento. Salienta-se que o deferimento da proposta de transação resulta em consentimento do aderente quanto à divulgação, por meio digital, das informações referente aos entabulado, ressalvadas as informações protegidas por sigilo.

Observa-se que os gravames decorrentes de garantias judiciais ou administrativas não serão objeto de liberação por ocasião da adesão à transação tributária. Resta explicitado que no caso de inscrições garantidas, o levantamento das garantias será autorizado apenas quando pago integralmente o acordo e desde que não existam outros débitos inscritos em Dívida Ativa da União (DAU).

Por derradeiro, os débitos que foram objeto da transação por adesão somente serão extintos quando cumpridos todos os requisitos apresentados na aceitação do acordo, com o devido pagamento integral do débito entabulado.

#### **5.4.2. Obrigações do aderente**

Ao aderente à transação proposta pelo Edital nº 11/2021 serão estabelecidas obrigações a serem cumpridas, sob pena de rescisão da transação nos termos do item 7,

IV, do citado diploma. Em linhas gerais, as obrigações impostas tratam do dever de lealdade e veracidade na prestação de informações à Receita Federal e à Procuradoria da Fazenda Nacional; a preservação da livre concorrência e da livre iniciativa econômica; a sujeição ao entendimento dado pela administração tributária à controvérsia jurídica transacionada; a renúncia a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais; a manutenção de regularidade perante o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS); e a regularização dos débitos em Dívida Ativa ou que se tornarem exigíveis após a formalização do acordo de transação no prazo de 90 (noventa) dias, contado da data da inscrição.

Por fim, o aderente deve fazer declarações negativas sobre a utilização de pessoas interpostas para dissimular ou ocultar bens, direitos e valores em prejuízo da Fazenda Pública, acerca da não alienação ou oneração de bens e direitos com o fito de frustrar a recuperação de créditos já inscritos, e por fim, declarar que as informações prestadas ao Fisco são verdadeiras, sejam elas informações cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais.

#### **5.4.3. Condições de pagamento**

Como condições de pagamento a transação prevista no primeiro edital de transação por adesão prevê prazo para a formalização da adesão e modalidades de pagamento, todos com entrada de 5% do valor do débito e 5 parcelas mensais e sucessivas, sendo o restante parcelado em: a) até 7 meses, com redução de 50% do principal, multa, juros e demais encargos legais; b) em até 31 meses, com redução de 40% do principal, multa, juros e demais encargos legais; e c) em até 55 meses, com redução de 30% do principal, multa, juros e demais encargos legais.

No mais, o levantamento de eventual constrição para garantia do débito somente será autorizado quando integralmente liquidado o acordo entabulado.

O edital ainda prevê as diversas hipóteses de rescisão da transação, com a consequência de que eventual rescisão acarretará a cobrança integral da dívida e a retomada da cobrança dos créditos, seja no âmbito judicial ou administrativo. Por fim, também está prevista a vedação do contribuinte que teve sua transação rescindida, em

aderir a qualquer outra transação, mesmo de créditos distintos, pelo prazo de 2 anos, contado da rescisão.

Até o término do presente estudo não foram publicados os dados acerca dos resultados da transação por adesão manifestada no Edital nº11/2021.

### **5.5. Transação tributária: análise sob enfoque da eficiência e vantajosidade**

A transação tributária por adesão revela-se como uma alternativa válida à persecução da eficiência administrativa, contribuindo para o alcance de melhores resultados na recuperação do crédito tributário.

A solução adequada de conflitos tributários por meio de práticas dos contribuintes e do Fisco, em uma ação dialógica na busca pelo consenso, é medida capaz de gerar maior arrecadação e recuperabilidade de créditos fiscais, além de trazer uma pacificação fiscal.

Importante trazer à colação o entendimento acerca do princípio da eficiência, segundo Hely Lopes Meirelles (2009, p.98), que o identifica como o mais moderno da função administrativa e “que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.”

Adam Smith (2003, p. 1.044) já tratava da eficiência (economia) na arrecadação afirmando que os custos com a arrecadação deveriam ser limitados ao mínimo, evitando-se ao máximo os desperdícios.

Para Flávia Freitas e Ana Cláudia Paranaguá (2020, p. 04) a eficiência administrativa pode ser conceituada como um poder que é “atribuído à Administração Pública de agir com presteza, produtividade e competência para satisfazer o interesse dos seus administrados e, conseqüentemente, de toda a coletividade”.

A Lei da Transação Tributária (artigo 1º § 2º)<sup>39</sup>e Portaria nº 247/2020 (artigo 2º, inciso III)<sup>40</sup>, ambas já citadas anteriormente, trazem como princípio a eficiência, que deve

---

<sup>39</sup> “Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária. (...) § 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”.

<sup>40</sup> “Art. 2º São princípios aplicáveis à transação de que trata o art. 1º: (...) III - economicidade e eficiência;”

ser observado e buscado na transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

De outra banda, deve ser considerado a vantajosidade que a transação em matéria tributária é capaz de revelar à administração tributária. Novamente, a Lei da Transação Tributária (artigo 16 § 1º)<sup>41</sup> afirma que a proposta de transação e a eventual adesão por parte do sujeito passivo serão compreendidas exclusivamente como “medida vantajosa” diante das concessões recíprocas.

O conceito de vantajosidade vem sendo explorado em decisões, principalmente do Tribunal de Contas, em matéria administrativa, e em alguns atos regulamentares da Administração Pública Federal, como exemplo, a Portaria nº 498/2020 – PGF, que por sua vez, delimita a vantajosidade como o estabelecimento de posição de vantagem econômica (economicidade) e jurídica, em relação ao provável desfecho da demanda judicial.

Constata-se que a Administração Pública ao celebrar uma transação tributária deve analisar se a medida é vantajosa (economicidade) diante das concessões recíprocas feita pelas partes e almejar reduzir ao máximo os custos gerados para recuperabilidade do crédito, de modo a atender ao princípio da eficiência.

## 6. CONCLUSÃO

A consensualidade na Administração Pública é uma nova forma de viabilizar a solução adequada dos conflitos de natureza administrativa garantindo a proteção do interesse público. A busca pela redução dos conflitos tributários pode proporcionar o aumento da eficiência na prestação do serviço público com melhores resultados para os administrados. Dessa forma, a consensualidade desponta como um mecanismo que irá remodelar o contencioso tributário, seja ele administrativo ou judicial.

---

<sup>41</sup> “Art. 16. O Ministro de Estado da Economia poderá propor aos sujeitos passivos transação resolutiva de litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia. § 1º A proposta de transação e a eventual adesão por parte do sujeito passivo não poderão ser invocadas como fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese sustentada por qualquer das partes e serão compreendidas exclusivamente como medida vantajosa diante das concessões recíprocas”.

Todavia, para que a consensualidade ganhasse o espaço que lhe cabe, foi necessário romper com os paradigmas existentes quanto à possibilidade de resolver conflitos fora do monopólio judicial. Uma vez que as decisões judiciais são prolatadas por terceiros imparciais, nomeados pelo Estado para exercer a função de julgar as demandas postas em juízo, as partes envolvidas, geralmente, não terminam seus litígios de forma satisfatória, restando o sentimento de que a solução encontrada pelo Poder Judiciário não foi a mais acertada. Diante desse cenário é que surge a resolução consensual dos conflitos e aqui tratados, especificamente, sobre os conflitos administrativos e tributários.

Além da consensualidade, o princípio da eficiência também foi abordado no presente estudo, a fim de buscar entendimento acerca dos resultados que podem ser obtidos com a adoção dos métodos adequados de solução de conflitos nos litígios administrativos-tributários, podendo ter como resultados a redução do desperdício de recursos públicos, aumento da produtividade na arrecadação do crédito tributário e diminuição da morosidade na solução do conflito, se comparado com o tempo que o Poder Judiciário, e, mesmo, a Administração Pública resolve seus litígios.

Foram traçadas as linhas gerais acerca da visão democrática e pragmática dos princípios administrativos constantes no nosso ordenamento jurídico, em especial, na Constituição Federal.

Rompeu-se com os paradigmas sobre o aspecto da indisponibilidade do interesse público, afirmando a doutrina majoritária que a solução dos conflitos por meio de um método alternativo ou adequado de solução de demandas não fere os princípios basilares do Direito Administrativo, como a supremacia do interesse público e a indisponibilidade.

Apesar de estudiosos do Direito ainda discutirem acerca da diferença entre direito público primário e secundário, a doutrina mais moderna entende que o interesse que deve ser resguardado é o interesse da coletividade e, uma vez resguardados tais interesses, aí estaria preservado o interesse público.

Dessa forma, quando se fala em transação tributária, nos moldes trazidos pela Lei nº 13.988/2020, não é deixado de lado a supremacia do interesse público e, muito menos, a sua indisponibilidade. A indisponibilidade não é do interesse, mas sim, do rito. Trata-se da indisponibilidade de um rito, da possibilidade de aplicação dos métodos adequados de solução de conflito para a solução das demandas tributárias, com o escopo de atender

melhor aos objetivos e anseios do interesse público resguardado pelo nosso ordenamento jurídico.

No mais, o princípio da legalidade é hodiernamente flexibilizado, coadunando-se com uma visão mais pragmática, devendo ser refletido à luz da juridicidade e não apenas da legalidade cerrada. Tem-se que a atuação administrativa deve ser pautada não apenas na legalidade, mas sim na juridicidade e deve sempre respeitar a reserva de lei. Não podendo haver relativização da lei, muito menos, uma atuação contrária à lei.

A principal questão discutida no estudo evidenciou que diante da nova legislação federal (Lei nº 13.988/2020) o princípio da legalidade tributária foi observado quando a lei da transação tributária deixou a cargo de um edital, ato administrativo, veicular a proposta de transação por adesão no contencioso tributário de disseminada e relevante controvérsia jurídica.

Nesse cenário, que o Supremo Tribunal Federal em algumas decisões que tratam de tributos, em especial das contribuições previdenciárias, tem redirecionado o seu posicionamento, trazendo a ideia de que a legalidade tributária é um direito fundamental dos contribuintes e poderá haver flexibilização, desde que, respeitada a moldura legal imposta.

Diante dessa visão, à luz da Constituição Federal, que serve de vetor interpretativo para as normas do sistema pátrio, o princípio da legalidade tributária, em alguns julgados do Supremo Tribunal Federal, tem sido tratado apenas como uma legalidade suficiente, podendo ter uma abertura na sua aplicação a depender da natureza e da estrutura do tributo. Apenas diante da análise do caso concreto é que se poderá afirmar sobre a legitimidade da flexibilização à legalidade tributária.

Na transação tributária, a partir da nova legislação, evidente que se aplica a legalidade suficiente, com objetivo de preservar a reserva da administração, ou seja, um espaço de conformação para que o aplicador da norma possa atuar pautado na conveniência e oportunidade, alcançando as situações fáticas e jurídicas não previstas em lei.

Além da flexibilização do princípio da legalidade, e da possibilidade de disciplinar alguns aspectos da lei tributária, a praticabilidade em matéria tributária atua diante da complexidade do sistema tributário pátrio para que haja uma atuação mais eficiente e equitativa da Administração. Na transação tributária, há a substituição do formalismo legal estrito, típico do sistema tributário e do Poder Judiciário, por um procedimento

cooperativo e dialógico, em que a decisão tomada por um terceiro (Estado-juiz) será substituída pela vontade das partes.

A novel legislação surge neste cenário de busca de redução da litigiosidade e de incentivo à autocomposição nas causas de natureza fiscal, almejando uma solução mais eficiente para a recuperação dos créditos tributários, com redução dos custos de regularização para os contribuintes e das despesas públicas para cobrança desses débitos.

Pontua-se que foi analisado nesse estudo, especificamente, a transação por adesão no contencioso tributário de relevante disseminada controvérsia jurídica, sendo, ao final, explorado o Edital nº 11/2021, primeiro edital expedido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que versou sobre a contribuição previdenciária devida pelos diretores e funcionários de empresas privadas referente à participação nos lucros e resultados (PLR).

A transação tributária, como um meio adequado de solução de conflitos, mostra-se como uma nova ferramenta para superação dessa complexidade legislativa e, quiçá, impactará positivamente na redução do congestionamento do Poder Judiciário, em especial, nas demandas de natureza tributária.

A Lei nº 13.988/2020 oferece a possibilidade de aplicação do sistema multiportas para solução de conflitos tributários, em especial, aos relevantes temas jurídicos, fomentando a atuação eficiente na arrecadação de tributos com ótimas possibilidades de redução da litigiosidade fiscal, além de contribuir para uma solução cooperativa e dialógica que resultará em maior segurança jurídica.

## **7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ALVES, Jones Figueiredo; MONTENEGRO, Misael Filho. (2014). *Manual das Audiências Cíveis* (4ª ed.). São Paulo: Atlas.

BALEIRO, Aliomar. (2018). *Direito Tributário brasileiro*. (14ª ed.) Atualizada por Misael Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. p. 1.995.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. (2009). *Curso de Direito Administrativo* (21ª ed.). São Paulo: Editora Malheiros.

BARBOSA, Luiz Roberto Peroba e MASCITTO, Andréa. (2020). *Contribuintes podem propor temas tributários controversos a serem transacionados*. Migalhas. p. 1. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/329744/contribuintes-podem-propor-temas-tributarios-controversos-a-serem-transacionados>. Acesso: 15 de abril de 2022.

BARROSO, Luís Roberto. (2019). *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. (8ª ed.) São Paulo: Saraiva Jur.

BINENBOJM, Gustavo. (2017). *Poder de Polícia, Ordenação, Regulação* (2ª ed.). Rio de Janeiro: Fórum.

BINENBOJM, Gustavo. (2008). *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização* (2ª ed. revista e atualizada). Rio de Janeiro: Renovar.

BINENBOJM, Gustavo. (2020). *A consensualidade administrativa como técnica juridicamente adequada de gestão eficiente de interesses sociais*. Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro – PGE-RJ. P. 1-7. Disponível em: <https://revistaeletronica.pge.rj.gov.br/index.php/pge/article/view/190/123>. Acesso: 12 de novembro de 2021.

BINENBOJM, Gustavo. (2005). *Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo*. Revista De Direito Administrativo, 239. p. 1-32. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v239.2005.43855>. Acesso: 12 de novembro de 2021.

BOBBIO, Norberto. (1987). *Estado, governo e sociedade* (4ª ed.). Rio de Janeiro: Paz e Terra.

BOEING, Ana Paula Sabetzki Boeing (2020). *Enfim, uma esperança para a transação tributária: uma breve análise da Lei n. 13.988/2020*. Direito do Estado em debate. Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná, Curitiba, nº 11.

BORGES, Alice González. (2007). *Supremacia do Interesse Público: Desconstrução ou Reconstrução?* Revista Diálogo Jurídico n.º 15. p. 1-23. Disponível em: <https://www.marinela.ma/wpcontent/uploads/2016/08/supremaciadointeressepblico.desc ontruououconstruo.pdf>. Acesso: 12 de novembro de 2021.

BRASIL. Lei nº 5.172/1966. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF: Presidente da República. (1966). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso: 15 de outubro de 2021.

BRASIL. Lei nº 13.105/2015. *Código de Processo Civil*. Brasília, DF: Presidente da República. (2015). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso: 15 de outubro de 2021.

BRASIL. Lei nº 13.988/2020. *Lei da Transação Tributária*. Brasília, DF: Presidente da República. (2020). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm). Acesso: 15 de outubro de 2021.

BRASIL. Portaria nº 247/2020. Brasília, DF: Ministro da Economia. (2020). Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-247-de-16-de-junho-de-2020-261923979>. Acesso: 15 de outubro de 2021.

BRASIL. Portaria nº 9.917/2020. Brasília, DF: Procurador-Geral da Fazenda Nacional. (2020). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108608>. Acesso: 15 de outubro de 2021.

BRASIL. Portaria nº 14.402/2020. Brasília, DF: Procurador-Geral da Fazenda Nacional. (2020). Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110357>. Acesso: 15 de outubro de 2021.

CANOTILHO, J. Joaquim Gomes. (2002). *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. (6ª ed.). Coimbra.

CARRAZZA, Roque Antônio. (2013). *Curso de direito constitucional tributário*. (29ª ed.). São Paulo: Malheiros.

CARRAZZA, Roque Antônio. (1981). *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. (1ª ed.). São Paulo, RT.

CARVALHO, Paulo de Barros. (2019). *Curso de direito tributário* (30ª ed.). São Paulo: Saraiva Educação.

CHEVALLIER, Jacques. (2009). *O Estado pós-moderno*. Tradução: Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Fórum.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. (2020). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. (17ª ed.). Rio de Janeiro: Forense.

CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (2020). *Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números 2021*. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>

Acesso: 15 de abril de 2022.

CHRISPIM, Anna Carla Duarte. (2009). *Transação tributária no paradigma do estado democrático de direito socioeconômico cultural: o tênue limite entre a afronta ao dever fundamental de pagar tributos e a mutação da legalidade estrita rumo a juridicidade consensual dialógica*. Disponível em:

[http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_ChripimAC\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_ChripimAC_1.pdf). Acesso: 10 de abril de 2022.

DALLARI, Adilson Abreu. (1992). *Aspectos jurídicos da licitação*. São Paulo: Saraiva.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. (2008). *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. (2ª ed.). São Paulo: Revista dos Tribunais.

DIDIER JR., Fredie. (2017). *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento* (19ª ed.). Salvador: JusPodivm.

DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. (2008). *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; CALCINI, Fábio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (coord.). (2021). *Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

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

FACESP, Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo. (2020). *Manual de Orientação sobre a Lei do Contribuinte Legal*. São Paulo. Disponível em: <https://www.facesp.com.br/midia/contribuente-legal/manual-do-contribuente-legal.pdf>. Acesso: 10 de outubro de 2021.

FALCÃO, Joaquim. (2008). *Uma reforma muito além do Judiciário*. Revista Interesse Nacional. Brasília.

FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo. Revista da Faculdade de Direito da UERJ- RFD, n. 27, 2015. Disponível em:

<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/12226/12540>. Acesso: 10 de abril 2022.

FREITAS, Flávia Corrêa Azeredo de; PARANAGUA, Ana Claudia P. Cáo. (2020). *Advocacia Pública Federal e a prática da mediação privada: reflexões à luz da Orientação Normativa nº 57/2019 do Advogado Geral da União*. In: PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro (Coord). *Mediação e Arbitragem na Administração Pública: volume 2*. Rio de Janeiro: Essere nel Mondo.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. (2014). *Curso de Direito Administrativo. v. I*. Tradução José Alberto Froes Cal. São Paulo: RT.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. (1990) *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: RT.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. (2008). *Transação e Arbitragem no Direito Norte-Americano*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). *Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário*. Belo Horizonte: Fórum.

GONÇALVES, Carla de Lourdes, (2020). *Rescisão da transação individual diante da declaração de inconstitucionalidade pelo STF*. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil.

GONÇALVES, Marcus Vinicius. (2017). *Direito Processual Civil Esquematizado* (8ª ed.). São Paulo: Saraiva.

GRECO, Marco Aurélio. (2003). *Notas sobre o Princípio da Moralidade*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, v. I.

GRECO, Marco Aurélio. (2005). *Solidariedade e Tributação*. In: Greco, Marco Aurélio; Godoi, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética.

GRECO, Marco Aurélio. (2011). *Planejamento Tributário*. (3<sup>a</sup> ed.). São Paulo: Dialética.

JUSTEN FILHO, Marçal. (2013). *Curso de Direito Administrativo* (9<sup>a</sup> ed.). São Paulo: Revista dos Tribunais.

MACHADO, Hugo de Brito. (2008). *A transação e arbitragem no âmbito tributário*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Fórum: Belo Horizonte.

MACHADO, Hugo de Brito. (2010). *Curso de direito tributário* (31<sup>a</sup> ed.). São Paulo: Malheiros.

MACHADO, Hugo de Brito. (2018). *Manual de direito tributário*. (10<sup>a</sup> ed.). São Paulo: Atlas.

MEIRELLES, Hely Lopes. (2009). *Direito Administrativo Brasileiro*. (35<sup>a</sup> ed.). São Paulo: Malheiros.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de (2013). *Curso de Direito Administrativo*. (30<sup>a</sup> ed.). São Paulo: Malheiros.

OLIVEIRA, Phellipe Toledo Pires de. (2015). *A transação em matéria tributária*. Série Doutrinária Tributária. São Paulo: Quartier Latin.v. XVIII.

PAULA, Daniel Giotti de. (2018). *A crescente hipercomplexidade tributária brasileira: uma categoria necessária*. In: *Justiça Fiscal*, ano 9, n. 32.

PAULA, Daniel Giotti de. (2018). *A praticabilidade no Direito Tributário*. Disponível em: <https://www.sindifisco.org.br/noticias/a-praticabilidade-no-direito-tributario>. Acesso: 10 de abril de 2022.

PAULSEN, Leandro. (2020). *Curso de Direito Tributário Completo*. (11ª ed.). São Paulo: Saraiva Educação.

PARISI, Fernanda Drummond. (2016). *Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário*. São Paulo: PUC-SP.

PINHEIRO, Nixon Freitas. (2018). *O “Tribunal Multiportas” e o advogado do futuro*. Disponível em: <https://www.camesc.com.br/arquivos/2061>. Acesso 08 de dezembro de 2021.

PISCITELLI, Tathiane. (2018). *Arbitragem no Direito Tributário: Uma Demanda do Estado Democrático de Direito In Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa*, PISCITELLI, Tathiane, MASCITTO, Andréa e MENDONÇA, Priscila Faricelli de (coord.). São Paulo: Thomson Reuters Brasil.

RODRIGUES, Marco Antônio. (2016) *A Fazenda Pública no Processo Civil*. São Paulo: Atlas.

SABBAG, Eduardo. (2017) *Manual de Direito Tributário* (9ª. ed.). São Paulo: Saraiva.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de. (2008). *A transação e arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. São Paulo: Fórum. p. 55.

SARMENTO, Daniel (org.). (2005). *Interesses públicos versus interesses privados. In Interesses Públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães (2021). *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277.* – São Paulo: IBDT.

SMITH, Adam. (2003). *The Wealth of Nations*. Introd. By Krueger. Alan B. New York: Bantam.

SILVA, José Afonso da. (2016). *Curso de direito constitucional positivo*. (39ª ed.). São Paulo: Malheiros.

TORRES, Heleno Taveira. (2008). *Princípio de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários*. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.) *Transação e arbitragem no âmbito tributário. Homenagem ao Jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. São Paulo: Fórum.

TORRES, Heleno Taveira. (2013). *Tributo precisa respeitar valores constitucionais*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-mar-27/consultor-tributario-tributo-respeitar-valores-constitucionais>. Acesso: 07 de abril de 2022

TORRES, Ricardo Lobo. (2008). *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar.

TORRES, Ricardo Lobo. (2005). *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar.

TORRES, Ricardo Lobo. (2004). *A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais*. Revista Direito Processual Geral. Rio de Janeiro.

XAVIER, Alberto. (2001). *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética.

