

ISSN 2675-5920

REJURISTJ

Revista de Estudos Jurídicos
do Superior Tribunal de Justiça

Superior
Tribunal
de Justiça

REJURISTJ, BRASÍLIA, ANO. 2, N. 2, P. 1-486, DEZ. 2021.

TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: NATUREZA, CONSEQUÊNCIAS E SEGURANÇA JURÍDICA*

TRANSACTION IN TAX MATTERS: NATURE, CONSEQUENCES AND LEGAL CERTAINTY

Clairton Kubassewski Gama

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO. 1 A TRANSAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. 1.1 NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA. 1.2 CONSEQUÊNCIAS DA TRANSAÇÃO PARA O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. 2. A TRANSAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DA SEGURANÇA JURÍDICA. 2.1 NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA, ESTABILIDADE E PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. 2.2 MODALIDADES DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA DA LEI Nº 13.988/2019 E PREVISIBILIDADE. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

SUMMARY: INTRODUCTION. 1 THE TRANSACTION FROM THE PERSPECTIVE OF THE TAX CREDIT. 1.1 LEGAL NATURE OF THE TAX TRANSACTION. 1.2. CONSEQUENCES OF THE TRANSACTION FOR TAX CREDIT. 2 THE TRANSACTION FROM THE PERSPECTIVE OF LEGAL CERTAINTY. 2.1 LEGAL NATURE OF THE TAX TRANSACTION, STABILITY AND PROTECTION OF TRUST. 2.2 TAX TRANSACTION MODALITIES OF LAW Nº 13.988/2019 AND PREDICTABILITY. CONCLUSION. REFERENCES.

RESUMO

O presente artigo objetiva analisar o instituto da transação em matéria tributária, sob o enfoque da segurança jurídica. Para tanto, no primeiro capítulo, busca-se identificar a natureza jurídica de tal instituto, tanto no âmbito do Direito Civil, quanto e principalmente na seara do Direito Tributário; e verificar qual a consequência da transação para os créditos tributários transacionados. Em ambos os pontos, procura-se demonstrar a existência de divergências doutrinárias acerca

*ARTIGO RECEBIDO EM 02.12.2020 E APROVADO EM 15.10.2021.

destas questões. No segundo capítulo, pretende-se analisar como a segurança jurídica, sobretudo em suas perspectivas de estabilidade e previsibilidade dos atos do Poder Público, bem como em sua dimensão subjetiva de proteção da confiança, condiciona a atuação da Administração Tributária no âmbito da transação, especialmente nas modalidades previstas na Lei nº 13.988/2020.

Palavras-chave: Direito tributário; transação; natureza jurídica; segurança jurídica; Lei 13.988/2020.

ABSTRACT

This article aims to analyze the institute of the transaction in tax matters, from the perspective of legal certainty. For this purpose, in the first chapter, we seek to identify the legal nature of such institute, both in the scope of Civil Law, and mainly and in the area of Tax Law; and verify the consequence of the transaction for the tax credits traded. In both points, we seek to demonstrate the existence of doctrinal divergences on these issues. In the second chapter, we intend to analyze how legal security, especially in its perspectives of stability and predictability of the acts of the State, as well as in its subjective dimension of protection of trust, conditions the performance of the Tax Administration in the scope of the transaction, especially in the modalities provided for in Law No. 13,988/2020.

Keywords: Tax law; transaction; legal nature; legal certainty; Law No. 13,988/2020.

INTRODUÇÃO

Expressivas mudanças de paradigmas têm marcado o Direito Administrativo e a forma de atuar da Administração Pública. E o Direito Tributário não passa ileso por essas mudanças. Verifica-se uma mudança das relações entre fisco e contribuinte: de uma relação de confronto para uma relação de cooperação. Percebe-se um esforço do fisco em estabelecer um ambiente no qual prevaleça a confiança mútua e a colaboração com os particulares. Busca-se uma maior participação do contribuinte e até o consenso deste (SEVERINI, 2009).

Moreira Neto (2001, p. 42) enfatiza o papel do consenso como espírito da democracia, representando uma benéfica renovação que contribui para aprimorar a governabilidade, propiciando mais freios contra abusos, ao mesmo tempo em que garante a atenção de todos os interesses, proporciona a tomada de decisões mais prudentes, evita desvios morais, desenvolve a responsabilidade e torna os comandos estatais mais aceitáveis.

Nessa senda, temos a inserção da possibilidade de transação no sistema tributário brasileiro, com o objetivo de estabelecer um novo paradigma na relação entre a Administração Tributária e contribuintes, que deixam de se confrontar indefinidamente e arcar com os custos e a insegurança que essa condição lhes proporciona, para passarem a compor as posições divergentes, a fim de estabilizá-las em um patamar razoável (SEVERINI, 2009).

A par deste cenário positivo, de busca por maior consensualidade nas relações tributárias, algumas questões ainda devem ser feitas. A quem este instituto efetivamente interessa¹ parece ser um ponto adequado para inaugurar o estudo que se pretende desenvolver.

Pode-se entender a transação como instituto que atende aos interesses do fisco. Esta posição se justifica pela atual e conhecida crise da execução dos créditos tributários. Segundo números divulgados pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) referentes a 2019, a execução fiscal representa 39% do total de casos pendentes no Poder Judiciário, 70% do estoque em execução e possui taxa de congestionamento de 87% (BRASIL, 2020b).

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) também divulgou estudo sobre os executivos fiscais em trâmite na Justiça Federal, no qual aponta que o tempo médio de trâmite de uma execução fiscal é de 9 anos, 9 meses e 16 dias. Ainda, segundo o IPEA, o custo unitário médio de cada execução promovida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

¹ Este questionamento encerra artigo de autoria de Guilherme Adolfo Mendes (2014).

(PGFN) na Justiça Federal é de R\$ 5.606,67, e o ponto de equilíbrio alcança os R\$ 21.731,45. Assim, a transação tributária pode ser vista como meio de otimizar a arrecadação (DUQUE, 2019).

Por outro lado, pode-se entender a transação como instituto que atende aos interesses dos contribuintes, na medida em que estes contarão com (mais um) instituto que lhes possibilite o retorno à regularidade fiscal, compondo dívidas tributárias de forma até mesmo personalizada à sua situação concreta.

Neste contexto é que se propõe o presente estudo, pois, para que possa haver segurança jurídica nessa nova forma de relação entre fisco e contribuintes, é preciso que se conheça, antes, qual tipo de relação se está travando, ou seja, qual a natureza jurídica da transação tributária e quais as suas consequências para o crédito tributário transacionado.

Assim, pretende-se demonstrar como o princípio da segurança jurídica atua sobre a transação em matéria tributária, impondo limites à prerrogativa da Administração Pública de rever seus próprios atos e trazendo estabilidade e previsibilidade para esta nova forma de relação, agora consensual, entre fisco e contribuintes. Para tanto, o trabalho é dividido em duas partes: na primeira, procura-se determinar a natureza jurídica da transação tributária e quais as suas consequências em relação ao crédito tributário; na segunda parte, faz-se um cotejo entre a natureza jurídica e as modalidades de transação previstas na Lei nº 13.988/2020, recente diploma que regulamenta a transação em nível federal, com o princípio da segurança jurídica.

1 A TRANSAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1.1 NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Com origem no termo latino *transactio*, a palavra transação exprime uma ideia de realização de um pacto em torno de concessões recíprocas, podendo ser utilizada em vários sentidos e significando, em uma acepção mais ampla, qualquer espécie de negócio jurídico (FERNANDES, 2015).

De todo modo, em se tratando de um estudo jurídico acerca do tema, há que se delimitar seu sentido e significado para uma acepção mais técnica. Para tanto, entende-se pertinente recorrer, inicialmente, às bases da legislação civil. Neste ramo, a transação ora foi considerada um ato jurídico, ora um contrato, mas sempre um meio pelo qual as partes poderiam prevenir, decidir ou terminar litígios mediante concessões mútuas de direitos a elas disponíveis (CHRISPIM, 2009, p. 32).

O Código Civil de 1916 tratava da transação em sua Parte Especial, Livro III (“Do Direito das Obrigações”), Título II (“Do Efeito das Obrigações”), Capítulo IX (“Da Transação”). Estava, pois, longe de ser tratada como um contrato, aos quais era dedicado outro título (“IV – Dos Contratos”), ainda que do mesmo Livro III. Na vigência do Código Civil de 1916 a doutrina se dividia entre os que consideravam a transação como um ato jurídico e aqueles que a compreendiam como um instrumento de natureza contratual, a exemplo do que ocorria em outros países e em que pese sua localização no bojo do código (RODRIGUES, 2004, p. 368).

E, aliás, foi neste contexto, de tratamento legal da transação em separado da regulação dos contratos, que sobreveio o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172/1966.

Enquanto o Código Beviláqua dava margem a esta divisão doutrinária de posições, o atual Código Civil (Lei nº 10.406/2002) foi claro ao dispor sobre a transação como espécie contratual. O instituto da transação no Direito Civil brasileiro, a partir de 2002, passou a ter lugar no Capítulo XIX (“Transação”) dentro do Título VI (“Das Várias Espécies de Contratos”), do Livro I (“Do Direito das Obrigações”) da Parte Especial. Assim, com o advento do Código Civil de 2002 a discussão doutrinária, ao menos no âmbito do Direito Civil, ficou superada, havendo consenso acerca da natureza jurídica da transação como sendo de contrato. Nesse sentido, Venosa (2010, p. 290) afirma que a transação é “instituto de caráter essencialmente contratual, tanto que o Código Civil de 2002 insere os dispositivos pertinentes entre os contratos em espécie (arts. 840 a 850)”.

Referido autor destaca que a transação se manifesta como verdadeiro tipo contratual, na medida em que “tem por finalidade principal extinguir obrigações, pois tem na sua essência a reciprocidade de concessões, a bilateralidade” (VENOSA, 2010, p. 292), bem como porque pode contemplar direitos diversos, sejam eles litigiosos ou não.

A reciprocidade de concessões e a bilateralidade são elementos de suma importância para a caracterização da transação como espécie contratual. De fato, a previsão legal da transação como espécie de contrato pelo atual Código Civil levou em conta, principalmente, o fato de que esta exige uma dupla manifestação de vontades, de ambas as partes envolvidas, o que lhe alcança, então, o *status* de contrato (GODOY; et al, 2018, p. 823).

Outros importantes doutrinadores do Direito Civil também classificam a transação como espécie de contrato, como Pasqualotto (2008, p. 276), que a caracteriza como contrato consensual, formal, sinalagmático, comutativo e oneroso; e Monteiro (MONTEIRO; MALUF; SILVA, 2014, p. 19), para quem a transação consiste numa manifestação de vontades de, no mínimo, duas pessoas com a finalidade de criar, modificar ou extinguir determinado direito.

Elemento importante e fundamental para a caracterização da transação é que estejam presentes concessões mútuas das partes envolvidas, uma em prol da outra. Do contrário, ou seja, não havendo concessões, ou sendo estas unicamente de uma das partes (unilaterais), não se estará diante de verdadeira transação, mas sim se de outro negócio ou ato jurídico, como a confissão, o reconhecimento do direito ou a remissão (VENOSA, 2010, p. 291).

A questão de quais direitos são passíveis de concessões pelas partes envolvidas na transação é respondida, via de regra, com a referência aos direitos patrimoniais de caráter privado. Nesse sentido, Pereira (1998, p. 182) exemplifica que “comportam transação tanto relações controvertidas de cunho obrigacional, como as de conteúdo real ou sucessório etc.”. Assim prossegue o autor: “podem transigir os sujeitos de uma relação jurídica obrigacional, os pretendentes a uma herança, como ainda os contribuintes, ou o Fisco, desde que autorizado por lei especial etc.”

Já no âmbito do Direito Tributário, a transação encontra regramento legal próprio e tratamento doutrinário particular, podendo ser constada a existência de significativas diferenças entre a “transação civil” e a “transação tributária”.

Embora a norma contida no artigo 110 do CTN tenha aplicação às hipóteses de conceitos utilizados para definição das regras de competência tributária, cabe, neste ponto, fazer uma breve menção a tal dispositivo. Isto porque, principalmente quando cotejado com o disposto no artigo 109 do mesmo diploma legal, parece impedir que Direito Tributário atribua à institutos do direito privado efeitos diversos dos que lhes são atribuídos pelo próprio direito privado. Assim, seria possível defender que o Direito Tributário não pode atribuir à transação natureza diversa daquela atribuída pelo Direito Civil. Contudo, ainda que o Direito Tributário não possa alterar os conceitos do direito privado, nada impede que ele crie seus próprios institutos. E da disposição contida no artigo 171 do CTN parece haver justamente este intuito, de que, por meio de lei própria (lei tributária, diga-se), sejam estabelecidas condições para as partes da relação jurídica tributária celebrarem transações.

Uma interpretação mais literal do CTN também parece conduzir a este entendimento. Veja-se que tanto o Código Civil de 1916, em seu art. 1.025, quanto o Código Civil de 2002, no art. 840, dispuseram sobre a transação de forma muito semelhante, tratando-a como meio hábil aos interessados em “prevenirem ou terminarem o litígio”. Já o CTN prevê em seu artigo 171 que a transação importará em “determinação” de litígio. Salienta-se: enquanto a lei civil fala em “terminação”, a lei tributária trata de “determinação”. Em que pese a posição defendida por muitos doutrinadores no sentido de que se trataria de erro de digitação, é importante observar que a diferença entre “terminação” e “determinação” é bastante expressiva. Enquanto a primeira indica mesmo a ideia de terminar, finalizar, pôr a termo o litígio, a segunda passa a ideia de decidir, resolver o litígio (CHRISPIM, 2009, p. 84).

Diferentemente do que ocorre atualmente no âmbito do Direito Civil, no Direito Tributário a natureza jurídica da transação é bastante controvertida. Alguns doutrinadores veem a transação tributária

também com natureza de contrato. Estes apoiam-se nos fundamentos e características acima delineados, defendidos por civilistas quanto à transação civil (JUNQUEIRA, 2009, p. 81). Já para outros doutrinadores, a transação tributária trata-se de ato administrativo (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 1323).

Salienta-se que o CTN, em nenhum momento, refere-se à transação como modalidade contratual. Portanto, se no âmbito civil a transação tem indiscutível caráter de contrato, pois prevista legalmente como tal, pode-se sustentar que esta premissa não se aplica à transação em matéria tributária, pois neste ramo a transação recebe tratamento bastante diferente. Aliás, como já dito, no contexto em que foi gerado o CTN, ou seja, na vigência do Código Civil de 1916, a transação não era tratada legalmente como contrato nem mesmo pelo Direito Civil. Ora, se nem o legislador civil previu a transação como contrato, não seria o legislador tributário – historicamente sempre mais refratário à ideia de admitir a vontade como elemento integrante da relação jurídica – que o faria (CHRISPIM, 2009, p. 79).

Doutrinadores do Direito Administrativo e do Direito Tributário concordam com a classificação da transação tributária como ato administrativo. Di Pietro (2004, p. 214) afirma que se trata de ato administrativo individual e concreto, participativo, de natureza negocial. Torres (2008, p. 313) enfatiza que o acordo transacional tem natureza de “típico ato administrativo”, por meio do qual Administração e contribuinte chegam à solução consensual do litígio. Godoy (2010, p. 60), por sua vez, sustenta que a transação tributária lembraria o conceito de “contrato fiscal”, tendo natureza de ato administrativo.

Tem-se que o “contratualismo fiscal”, enquanto designador de uma realidade em que fisco e contribuinte encontram-se em situação menos hierárquica e mais negocial, é uma forte tendência do Direito Tributário contemporâneo, reflexo de uma mudança de paradigma na relação entre Administração Tributária e contribuinte que decorre da mudança de paradigma da própria relação entre Administração Pública e administrado (OLIVEIRA, 2015, p. 37).

De fato, a Administração Pública tende cada vez mais a flexibilizar e diversificar os modos de atuação, afastando-se de meios autoritários em prol de formas mais consensuais. Nesse sentido, o ato administrativo deixa de ser visto apenas como uma agressão à esfera individual, para ser, igualmente, um instrumento de satisfação de interesses individuais (BATISTA JÚNIOR; CAMPOS, 2014).

O instituto do *concordato tributário*, previsto no ordenamento jurídico italiano desde a metade do século passado, é indicado como a origem da ideia de contratos fiscais (BUÍSSA; BEVILACQUA, 2015) e, embora a designação de “contrato” fiscal, a sua natureza jurídica não é contratual, sendo esta apenas a expressão que comumente se utiliza (inclusive no direito estrangeiro) para designar o gênero no qual se encontram diversas espécies de atuação pactuada da Administração Pública, mediante técnicas negociais, instrumentos consensuais e outras formas contratuais de prática administrativa. A transação, portanto, seria espécie do gênero contrato fiscal, com natureza não de contrato, mas sim de ato administrativo (POLIZELLI, 2003, p. 379).

O ato administrativo é um ato jurídico, ou seja, uma declaração por pessoa competente que produz efeitos jurídicos (MELLO, 2015, p. 379), com características particulares e que se pode conceituar como “toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir; resguardar; transferir; modificar; extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos Administrados ou a si própria” (MEIRELLES, 2004, p. 149). Ou, em outras palavras, como a “declaração do Estado [...] no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional” (MELLO, 2015, p. 393).

Destaca-se que um dos aspectos do ato administrativo, e talvez o de maior importância, pois é justamente este que o diferencia dos demais atos jurídicos, é o regime jurídico especial que lhe rege. Conforme Almiro do Couto e Silva (2015, p. 145), os atos administrativos estão

sujeitos a um regime particular de Direito, mais especificamente pelo Direito Administrativo, “cuja principal característica está justamente na conjugação dos atributos dos atos administrativos” (MAFFINI, 2009, p. 88-89), ou seja, pela presença de uma série de prerrogativas que lhes conferem características especiais.²

Sundfeld (2002, p. 87) salienta que a produção de atos jurídicos “é uma das atividades estatais mais importantes e frequentes”. No mesmo sentido, Meirelles (2004, p. 149) ressalta que “a Administração Pública realiza sua função executiva por meio de atos jurídicos que recebem a denominação especial de atos administrativos”.

Diante desta importância perante a Administração Pública e o Direito Administrativo, os atos administrativos comportam diversas classificações doutrinárias. Ao objetivo do presente estudo, nos interessa sobremaneira a espécie de atos negociais.

Há situações em que se constatará uma conjugação de mais de uma vontade, todas com a mesma orientação, formando um bloco unitário. Em decorrência desta conjugação de vontades, haverá a formação, pela Administração, de um ato subjetivamente complexo (SILVA, H.P.; RIBAS, 2015). Esta categoria específica de atos administrativos será denominada de “negocial”, correspondendo aos atos que “são editados em situações nas quais uma determinada pretensão do particular coincide com a manifestação de vontade da Administração” (ALEXANDRINO; PAULO, 2005, p. 359).

Não há que se confundir atos administrativos negociais com contratos administrativos. Isto porque, enquanto nos contratos há uma manifestação bilateral de vontades, nos atos administrativos negociais há uma manifestação unilateral da Administração de concordância com a pretensão do administrado, tendo em vista a coincidência entre as vontades

² Esta questão, das características peculiares dos atos administrativos, que agora é apenas ventilada, será importante para os pontos que pretendemos enfrentar na segunda parte do presente estudo.

destes (MEIRELLES, 2004, p. 86). E, ainda, porque os atos negociais não são livremente estipulados, mas sim decorrentes de lei (MEIRELLES, 2004, p. 186).

Nesse sentido, Celso Antonio Bandeira de Mello adverte que, embora este tipo de ato dependa da conjugação das vontades do administrado e da Administração para sua produção, isto não afasta a sua caracterização como de ato administrativo (MELLO, 2015, p. 407). E, por outro lado, admitir que os atos administrativos negociais se originem de manifestação unilateral da Administração Pública não implica negar que a vontade do particular figura como requisito essencial do ato, nem que este ato possa ter efeitos bilaterais, vinculando tanto o administrado quanto a Administração (SILVA, H.P.; RIBAS, 2015, p. 157-173).

Assim, pode-se ver a transação tributária como ato jurídico emanado pela Administração Pública que, em momento anterior a sua concretização, contou com a manifestação do contribuinte, interagindo no processo de produção e elaboração do ato. Esta determinação de natureza jurídica se justifica no atual estágio do Estado de Direito, no qual a busca pelo interesse público deixou de ser um monopólio do Estado e, em uma perspectiva democrática, passou a ser partilhado com a sociedade. Os interesses público e privado, no lugar de se excluírem, se complementam em uma relação de ponderação que visa à formação de uma legalidade legítima, a partir de um dever de colaboração (SILVA, H.P.; RIBAS, 2015, p. 157-173).

1.2 CONSEQUÊNCIAS DA TRANSAÇÃO PARA O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Analisada a natureza jurídica da transação tributária e, principalmente, verificada a existência de divergência na doutrina, pretende-se agora identificar quais as consequências da transação para o crédito tributário.

Inicialmente, tem-se a questão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário diante de uma transação. De forma geral, pode-se afirmar pela não suspensão, haja vista a ausência de qualquer previsão nesse sentido no artigo 151 do Código Tributário Nacional. E, de forma específica à

transação prevista na Lei nº 13.988/2020, diploma regulamentador da matéria em nível federal, o artigo 12, *caput*, assim como o parágrafo 5º do artigo 19, trazem expressa previsão de que a proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos nem o andamento das respectivas execuções fiscais, exceto se a própria transação contemplar a suspensão convencional dos créditos e dos processos.

Quanto à extinção do crédito, veja-se que a transação foi inicialmente prevista nos artigos 104 e 210 do Anteprojeto de Código Tributário Nacional e, posteriormente foi tratada nos artigos 118 e 136 do Projeto (BRASIL, 1954). Atualmente, no texto em vigor, a transação tributária encontra-se prevista no inciso III do artigo 156, que justamente enumera as diversas formas de extinção do crédito. Sob este aspecto, ao menos conforme a dicção literal do CTN, a consequência da transação seria a extinção do crédito tributário.

Porém, conforme ensina Carvalho (2015, p. 563), a expressão “extinção do crédito tributário” é errônea, uma vez que o crédito tributário corresponde a apenas um dos aspectos da relação jurídica obrigacional que se extingue. Desta forma, falar em “extinção do crédito tributário” pode levar à conclusão de que, extinto o crédito, permaneceria a obrigação. Mas esta conclusão é equivocada, na medida em que, desaparecido o crédito, a obrigação acaba por ser decomposta. Consequentemente, admitir-se a transação tributária como forma de extinção “do crédito tributário” poderá implicar a admissão da extinção de todo o liame jurídico-obrigacional havido entre fisco e contribuinte, por decorrência da incidência da norma tributária impositiva.

Logo, em extinto o “crédito tributário” (ou melhor, a obrigação tributária), haverá que surgir, então, uma nova relação jurídica entre fisco e contribuinte como resultado da transação celebrada. Nesse sentido é o entendimento de Schoueri (2013, p. 624), para quem “o raciocínio deve ser claro: a transação implica novação. Ela extingue o crédito tributário, por força do artigo 171 do Código Tributário Nacional. O que surge em seu lugar é um novo crédito, resultado da transação”.

A consequência da transação para o crédito tributário seria, pois, a retirada do ordenamento da norma individual e concreta decorrente do lançamento e a introdução de uma nova norma, a da transação (DACOMO, 2008, p. 118). Haveria a imediata extinção do crédito tributário, transformando-se a relação obrigacional decorrente da constituição do crédito (e que não fora espontaneamente adimplida) em outra relação, igualmente obrigacional, mas agora decorrente da transação. Esta nova obrigação contemplaria a dívida repactuada, com novos vencimentos e, via de regra, com a diminuição do crédito e/ou das penalidades (PARISI, 2016, p. 124).

Portanto, para parte da doutrina, ao passo em que a transação extingue o crédito tributário decorrente da obrigação tributária surgida com a incidência da norma impositiva, tem-se o nascimento de um novo crédito, este originado da própria transação. Ou seja, a transação substituiria o crédito tributário *ex lege* por outro novo. Contudo, pode-se argumentar que, afirmar o nascimento de um “novo” crédito, seria admitir que o termo de transação é forma de constituição de obrigação tributária (FERRAZ, 2018, p. 33).

Ocorre que o artigo 150, I, da Constituição Federal, impõe claramente que a relação tributária será sempre decorrente da lei. Nosso ordenamento não admite que a pactuação de vontade seja capaz de alterar a relação tributária e, muito menos, de constituí-la (ADAMY, 2011, p. 100).

Mais ainda, o artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição estabelece que cabe à Lei Complementar ditar as normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente quanto aos fatos geradores. E o Código Tributário Nacional, recepcionado pela ordem constitucional vigente como lei complementar, dispõe em seu artigo 3º que tributo é a prestação pecuniária “instituída em lei”; e, em seu artigo 97, inciso VI, que “somente a lei pode estabelecer” as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário. E tanto é assim que mesmo um fato ou um ato jurídico nulo, em razão de vício de vontade, será gerador da obrigação tributária que lhe for correspondente, conforme o artigo 118 do CTN. Assim, pode-se entender que o crédito tributário não perde

suas características originárias. Permanece sendo o crédito decorrente da obrigação nascida da incidência da norma tributária. A transação não daria surgimento a uma nova obrigação, pois esta se caracteriza por ser obrigação *ex lege*, não podendo ter origem em um ato praticado entre contribuinte e fisco (ADAMY, 2011, p. 101).

Nesse contexto, alguns doutrinadores sustentam, então, que a transação extingiria o crédito tributário e daria origem a uma nova relação jurídica entre contribuinte e fisco, de outra natureza. Perquire-se, assim, que natureza teria tal “nova relação”.

Em linhas gerais, defende-se a ideia de que, não existindo mais obrigação de natureza tributária, haveria então uma relação de natureza administrativa. A transação traria ao ordenamento jurídico um novo crédito para a Administração, não mais de natureza tributária, mas sim administrativa. “Crédito público ainda. Crédito fazendário ainda, mas não mais crédito de natureza tributária” (CHRISPIM, 2009, p. 82). Esta posição se relaciona nitidamente ao que vimos no tópico anterior no sentido de se entender a transação como instituto de natureza jurídica contratual.

Todavia, há que se salientar que tal posição implica a perda, por parte do fisco, de todas prerrogativas de que o crédito tributário goza no caso de necessidade de cobrança forçada; e, por parte do contribuinte, acarretaria a perda de todos os limites constitucionais ao poder de tributar, ficando sujeito a um regime jurídico mais desfavorável. Ademais, a própria Lei nº 13.988/2020 dispõe expressamente em seu artigo 12, parágrafo 3º, que a transação não implica novação dos créditos por ela abrangidos.

Pode-se entender, ainda, pela extinção do crédito tributário em casos de transação tão somente em relação à parcela do crédito que a Administração Tributária abriu mão ao transacionar (MACHADO, 2008a). O saldo remanescente permaneceria como crédito tributário (originário) e somente seria extinto quando e pelo cumprimento dos termos e condições pactuados (OLIVEIRA, 2015, p. 100).

Assim, é bem verdade que não se pode excluir totalmente a transação como causa de extinção do crédito tributário, o que justificava a forma como tratado tal instituto pelo CTN. Trata-se de um caráter extinto

enquanto forma, e não conteúdo. O crédito é parcialmente extinto pela remissão ou pela anistia, por exemplo, que forem conjugadas no acordo de transação (MENDES, 2014). Não se trata, pois, de extinção total e automática do crédito tributário. O valor que subsiste como devido pelo contribuinte, após as concessões realizadas pelo fisco, somente será extinto quando do cumprimento da transação. Em suma, pode-se dizer, então, que será o pagamento que irá extinguir o crédito tributário transacionado (MACHADO, 2008b).

Sob este viés, importante destacar o previsto no artigo 3º da Lei nº 13.988/2020, tanto em seu *caput*, quanto em seu parágrafo 3º, no sentido de que a transação irá expor “os meios para a extinção dos créditos nela contemplados” e de que tais créditos somente serão extintos “quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo”.

Por esta perspectiva, pode-se questionar não *se* a transação extingue o crédito, mas sim *quando* o faz. Não tendo a celebração da transação, pelos motivos já expostos, o condão de extinguir o crédito tributário de imediato, daria início ao procedimento que culminará com a extinção dos créditos transacionados. Assim, a extinção do crédito somente ocorre quando do efetivo cumprimento das obrigações pactuadas na transação.

Esse é o entendimento de Carvalho (1999, p. 458), segundo o qual “a extinção da obrigação não se dá propriamente por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo”.

2 A TRANSAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DA SEGURANÇA JURÍDICA

2.1 NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA, ESTABILIDADE E PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

Analisada a natureza jurídica do instituto da transação e as suas consequências para o crédito tributário, busca-se agora analisar as suas implicações em face do princípio da segurança jurídica. O ponto principal a verificar diz com a transação poder, ou não, ser revista ou mesmo rescindida unilateralmente pela Administração Pública após a sua celebração.

Entender a transação tributária como tendo natureza jurídica de contrato (administrativo), implica em trazer para a discussão as questões atinentes aos poderes exorbitantes que colocam a Administração “em posição de supremacia sobre o contratado” (DI PIETRO, 2004, p. 249-256), dentre os quais estão a possibilidade de alteração unilateral do objeto do contrato e a sua rescisão unilateral.

Contudo, como antes já delineado, tem-se que a transação tributária parece se caracterizar melhor como ato administrativo, e não como espécie de contrato. Dessa forma, deve-se enfrentar a prerrogativa de que dispõe o Estado de revogar seus próprios atos, em decorrência do regime jurídico especial a que estão sujeitos os atos administrativos.

A revogação³ tem lugar quando uma autoridade, no exercício de sua competência administrativa, conclui que um dado ato ou relação jurídica não atendem ao interesse público e por isso resolve eliminá-los (MELLO, 2015, p. 461).

Em princípio todo ato administrativo é revogável, mas motivos de interesse na estabilidade das relações jurídicas e de respeito aos direitos adquiridos impõem certos limites e restrições a essa faculdade da Administração. Quer dizer, a prerrogativa de revogar seus atos não é um poder amplo e irrestrito da Administração Pública (DI PIETRO, 2016).

Inclusive, nesse sentido, há que se observar a Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal, que prevê a impossibilidade de a administração anular ou revogar seus próprios atos quando isto implicar em ofensa à direitos adquiridos dos administrados.

³ Cabe registrar a distinção entre revogação e invalidação do ato. Neste caso, o ato administrativo é extinto não por manifestação de vontade da administração, mas sim por ser contrário à norma jurídica, produzindo inclusive efeitos retroativos (MELLO, 2015, p. 463). Registra-se também que a Lei nº 13.988/2020 arrola as hipóteses legais de rescisão da transação (artigos 4º e 18, parágrafo único). Havendo a incidência de alguma das hipóteses legais de rescisão da transação, o devedor será notificado pela autoridade fazendária para exercer o direito a ampla defesa e ao contraditório, podendo impugnar o ato, expondo suas alegações e apresentando documentos. Quando sanável, é admitida a regularização do vício que ensejaria a rescisão durante o prazo concedido para a impugnação, preservada a transação em todos os seus termos (artigo 4º, § 2º, da Lei nº 13.988/20).

DiPietro (2016) destaca que inúmeros fatores podem ser apontados como responsáveis pelas transformações que o Direito Administrativo vem experimentando, dentre os quais estão a constitucionalização deste ramo, especialmente dos princípios da Administração Pública. Isto leva à ampliação do conteúdo da legalidade e, paralelamente, à redução da discricionariedade administrativa. Acarreta também a possibilidade de que princípios como o da segurança jurídica, dentre outros, sejam utilizados no controle de atos administrativos, dentro da ideia de que a Administração Pública deve obediência não só à lei, mas ao Direito.

O princípio da segurança jurídica permeia o direito positivo pátrio, condicionando toda sua dinâmica, ainda que não possa ser radicado em um dispositivo constitucional específico. É que decorre da essência do próprio Direito, notadamente de um Estado Democrático de Direito, fazendo parte do sistema constitucional como um todo (MELLO, 2015, p; 127).

Assim, desde a Constituição até as normas individuais e concretas, toda a produção normativa jurídica deve ser pautada pelas exigências do referido princípio, as quais conduzem a uma ação consequente do Estado livre de voluntarismos e sobressaltos, sob pena de um juízo de invalidez da norma editada (VALIM, 2010).

Carvalho (2005, p. 150) conceitua a segurança jurídica como o princípio que se destina a assegurar e prover segurança e certeza quanto ao direito positivo aplicável a todas as situações, de modo a permitir que as pessoas orientem suas condutas em acordo com os efeitos jurídicos estabelecidos e previamente conhecidos. Por sua vez, Paulsen (2008, p. 72) leciona que a segurança jurídica também engloba outros conteúdos além do da certeza do direito positivo, quais sejam: a proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito; a estabilidade das situações jurídicas, inclusive pela verificação de decadência ou prescrição; a cláusula geral da boa-fé; e os direitos à ampla defesa e ao acesso ao judiciário.

Esta questão de englobar conteúdos diversos é de grande importância para o estudo que se propõe no presente trabalho. Como explica Maffini (2005, p. 43-45), uma melhor compreensão do princípio da segurança jurídica demanda uma sistematização em três proposições

que nos indicarão, cada uma delas, uma acepção distinta e complementar do aludido princípio.

Em uma dada acepção, o princípio da segurança jurídica diz respeito à acessibilidade, no sentido de que o administrado deve ter condições de conhecer as ações estatais. Ávila (2019, p. 69) afirma que esta se trata de uma perspectiva da segurança jurídica no presente, enquanto forma de cognoscibilidade do Direito, que deve ser compreensível e ostentar um mínimo de clareza e determinação, pois a obediência à norma demanda o seu conhecimento.

Em outra acepção, Rafael Maffini se refere à segurança jurídica como estabilidade das situações e das relações jurídicas vigentes entre particular e Poder Público. Humberto Ávila fala em uma perspectiva de segurança jurídica numa dimensão de transição do passado para o presente, devendo o Direito ser estável de modo a manter as consequências geradas.

Por fim, outra acepção da segurança jurídica se relaciona com a ideia de previsibilidade das medidas e comportamentos do Poder Público. Exige, assim, que os destinatários das ações estatais tenham condições de conhecê-las mesmo antes de sua concretização.⁴ Para Humberto Ávila, trata-se da dimensão de transição do Direito do presente para o futuro, devendo as normas serem minimamente calculáveis, previsíveis.

Almiro do Couto e Silva (2015, p. 46-47) destaca que o princípio da segurança jurídica se ramifica em duas partes: uma objetiva, que envolve os limites à retroatividade dos atos do Poder Público; e outra subjetiva, que diz respeito à proteção da confiança dos administrados em relação aos atos da Administração.

É sob tal prisma, da estabilidade do Direito, desdobramento objetivo da segurança jurídica, portanto, que tradicionalmente se aborda o princípio da segurança jurídica no Direito Brasileiro, mais especificamente em relação aos institutos do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, constitucionalmente assegurados como garantias

⁴ Este aspecto se relaciona com o assunto do qual nos ocuparemos no próximo tópico e, portanto, lá será retomado.

individuais pelo artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição e protegidos inclusive do poder constituinte reformador, por força do previsto no artigo 60, parágrafo 4º do texto constitucional.

Para o exame das transações tributárias, devemos focar nosso estudo, primeiramente, no direito adquirido e no ato jurídico perfeito. Embora alguns doutrinadores defendam que bastaria assegurar o direito adquirido, entende-se que a proteção específica do ato jurídico se fundamenta e se justifica na medida em que o direito adquirido se preordena a proteger a eficácia dos fatos jurídicos em geral, enquanto o ato jurídico perfeito se destina à garantia dos pressupostos de validade dos atos jurídicos (VALIM, 2010), dentre os quais os atos administrativos e, conseqüentemente, a transação tributária.

A proteção alcançada pela segurança jurídica sob este prisma será de proibir que pressupostos de validade ulteriores à edição do ato jurídico sejam exigidos ou opostos para determinar ou retirar a validade de tais atos⁵. Tem-se, assim, que o crédito objeto da transação não poderá mais ser questionado. Torres (2008) destaca que a transação está protegida constitucionalmente como ato jurídico perfeito. “Praticado o ato discricionário, a discricção desaparece. Surge então o direito individual, resultante do ato jurídico perfeito, abroquelado na Constituição e na lei” (MANGABEIRA, 1961).

Assim, a superveniência de elementos jurídicos após a celebração da transação não pode ser utilizada para modificar os seus termos. Portanto, mesmo que o termo de transação preveja novo prazo para pagamento do crédito transacionado, pelo que não haverá (ainda) a extinção do crédito, uma vez celebrada a transação não há que se falar em revisão unilateral, pois ali já está configurado ato jurídico perfeito, cuja estabilidade, enquanto decorrência do princípio da segurança jurídica, é preservada expressa e literalmente pela própria Constituição. Com base em tal constatação, Torres (2008) afirma que, “em matéria tributária, a revisibilidade do conteúdo das transações é preempitoriamente proibida”.

⁵ Aliás, a possibilidade de se invalidar um ato jurídico com base em pressuposto de validade superveniente resta afastada também pela observância do princípio da irretroeficácia das normas jurídicas.

Por outro lado, também protege a transação tributária contra modificações unilaterais e posteriores a sua celebração a aceção de segurança jurídica enquanto proteção da confiança, ou seja, em seu aspecto subjetivo.

Maffini (2010) aponta que a ideia de proteção da confiança decorre da própria noção de “administração pública dialógica” e da “tendência atual de ponderação entre o interesse público, cujo peso axiológico fundamenta a autotutela administrativa, e os interesses individuais divisados pelos direitos fundamentais ao contraditório e à ampla defesa”. A proteção da confiança dos administrados em relação à Administração Pública é de suma importância, na medida em que elemento constituinte do próprio Estado de Direito e fato essencial à realização da justiça material (MARTINS-COSTA, 2004).

Por fim, registra-se que o Supremo Tribunal Federal entende nesse sentido, da inalterabilidade unilateral de situações previamente definidas por atos administrativos, conforme Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 118.927 (BRASIL, 1995).

Portanto, há um dever jurídico de manutenção e cumprimento dos acordos decorrentes de transações tributárias. Há uma vinculação das partes com relação ao que foi transacionado, limitando o poder de revisão atribuível ao Fisco (POLIZELLI, 2003, p. 161).

2.2 MODALIDADES DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA DA LEI Nº 13.988/2019 E PREVISIBILIDADE

A transação tributária pode ser implementada por diversas formas. O Projeto de Lei nº 5.082/2009⁶ traz a previsão de quatro diferentes espécies: a transação em processo judicial; no caso de insolvência civil, falência ou recuperação judicial; por recuperação tributária; e por adesão. Fala-se, ainda, na possibilidade de outras formas serem abarcadas

⁶ Este Projeto de Lei tramita desde 20/04/2009. Em paralelo a sua tramitação, em 16/10/2019, o Presidente da República editou a MP nº 899/2019, que posteriormente foi convertida na Lei nº 13.988/2020, diploma que hoje regulamenta a transação tributária em matéria federal.

pelo texto: a transação preventiva antielusiva; penal; por ajustamento de conduta; por dação em pagamento e pela prestação de serviços; e, ainda, a transação do principal.

Por uma questão de objetividade – e porque o indigitado Projeto ainda está em tramitação –, não serão abordadas todas estas possíveis espécies, nos limitando ao que está previsto na Lei nº 13.988/2020, atualmente em vigência e que regulamenta a transação tributária em nível federal.⁷

Cotejando-se os artigos 2º, 10, 16 e 23 do referido diploma legal, constatamos a existência de duas espécies diferentes de transação aplicáveis a duas situações distintas, a saber: (i) a transação na cobrança da dívida ativa da União, das autarquias e das fundações públicas federais, que pode ser realizada tanto pela modalidade (i.a) de proposta individual apresentada pelo contribuinte ou pelo fisco, quanto (i.b) de adesão a condições previamente fixadas em edital; e (ii) a transação no contencioso tributário, que somente poderá ser celebrada através da modalidade de adesão.

Não se pretende analisar pormenorizadamente cada uma das espécies e das modalidades de transação, nem verificar seus requisitos e as formas pelas quais se processam. Objetiva-se analisar estas modalidades sob a perspectiva da segurança jurídica. Para tanto, deve-se ter em mente a questão da previsibilidade quanto aos percentuais de redução aplicáveis aos créditos tributários transacionados.

É bem verdade que tal questão envolve análise de princípios outros, como a legalidade, e de questões como a discricionariedade e a vinculação dos atos administrativos. Contudo, também não se pretende aprofundar o tema sob este viés. Mesmo assim, para melhor equacionar o raciocínio que se busca desenvolver, algumas linhas sobre estes temas se farão necessárias.

⁷ Acerca destas outras modalidades de transação, indica-se artigo de José Ivan Ayres Viana Filho (2019).

Em atenção ao princípio da legalidade, e também como forma de resolver as questões atinentes à (in)disponibilidade do interesse público, as concessões de que o fisco poderá lançar mão devem estar previstas em lei específica. A Lei nº 13.988/2020 tentou trazer esses parâmetros e, ao mesmo tempo, dar previsibilidade ao contribuinte⁸. Porém, a lei em tela deixa margem bastante extensa à discricionariedade.

A existência de discricionariedade para a concessão de reduções aplicáveis aos créditos transacionados não se revela como um problema em si. Baleeiro e Derzi (2018, p. 1865), com precisão, afirmam que a transação em matéria tributária somente pode ser concebida mediante a atuação da autoridade tributária com “relativo discricionarismo administrativo na apreciação das condições, conveniências e oportunidades”.

Isso porque, para que se trate mesmo de transação, é preciso que haja concessões mútuas, de ambas as partes. Não havendo, estar-se-á diante de outro instituto, como anistia ou moratória, mas não de transação (TORRES, 2007, p. 298). Portanto, é preciso que a Fazenda Pública possa e conceda algum benefício em favor do contribuinte, o que se dará, evidentemente, por meio de atuação discricionária. A discricionariedade é, portanto, da própria essência da transação (OLIVEIRA, 2015, p. 141).

De se registrar que a intenção da Administração Pública era mesmo de possibilitar a composição da transação com a natureza delineada anteriormente no presente estudo, e não de permitir apenas uma modalidade *sui generis* de parcelamento. É o que se extrai da exposição de motivos da Medida Provisória nº 899/2019 (BRASIL, 2019): “esvaziará a

⁸ Menciona-se, à título de exemplo, dentre outras disposições acerca de parâmetros para concessão da transação, o artigo 11 da Lei nº 13.988/2020, que prevê benefícios que poderão ser contemplados no termo de transação, como a concessão de descontos nas multas, juros de mora e encargos legais; o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais; e a substituição ou a alienação de garantias e de constrições. O mesmo dispositivo, em seu parágrafo segundo traz vedações expressas à transação: redução do montante principal do crédito; redução superior a 50% ou 70% do valor total dos créditos a serem transacionados; concessão de prazo de quitação superior a oitenta e quatro ou cento e quarenta e cinco meses, conforme a situação e enquadramento do contribuinte.

prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma.” E, ainda: “o modelo ora proposto [...] afasta-se do modelo que considera exclusivamente o interesse privado, sem qualquer análise casuística do perfil de cada devedor”. Consta, também, que o modelo de transação previsto “aproxima-se de diretriz alinhada à justiça fiscal, pautando o instituto sob o viés da conveniência e da ótica do interesse da arrecadação e do interesse público.”

O problema que daí exsurge é um suposto excesso de discricionariedade para as modalidades de transação previstas na Lei nº 13.988/2020. É possível sustentar que há mesmo um excesso de discricionariedade, o que, além de não compactuar com o princípio da legalidade, poderia gerar desvios na utilização desse importante instrumento de resolução de conflitos.

Nesse sentido, Santi (2009) destaca que a transação em matéria tributária seria “incompatível com nossa realidade sociopolítica e cultural” e que esse instituto poderia ensejar a “juridicização da corrupção sistêmica”. Saraiva Filho (2008), por sua vez, acrescenta um outro problema: sua utilização como “instrumento político”. No mesmo sentido, Machado e Machado Segundo (2010) veem a liberdade da autoridade administrativa para considerar, na cobrança do tributo, a conveniência e a oportunidade dessa cobrança como uma possibilidade para que o tributo acabasse sendo transformado em um instrumento político.

De se registrar, também, o importante apontamento feito por Maffini (2011), ao comentar obra do autor Mariano Bacigalupo, no sentido de que uma norma que apresente excesso de discricionariedade sofrerá um esvaziamento do seu conteúdo normativo que culminará em uma possível inconstitucionalidade por afronta ao disposto no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal.

A título de contraponto a estes argumentos, pode-se ponderar que a manutenção da fixação dos estritos termos da transação no âmbito do Poder Legislativo não garante isenção a desvios de finalidade ou mesmo

à corrupção, bem como que existem diversos mecanismos de controle da atividade estatal que podem ser utilizados para fiscalizar eventuais desvios em relação à atuação da autoridade fiscal quando da transação – desde ações populares, ações civis públicas, mandados de segurança, até a atuação dos órgãos de controle e fiscalização, como corregedorias, controladorias e tribunais de contas (OLIVEIRA, 2015, p. 142-143).

Assim, tendo-se a discricionariedade como necessária para que se possa falar em transação tributária, afigura-se prudente que a atuação concreta do fisco deva ser balizada por limites bem definidos e introduzidos no ordenamento pela mesma lei que veicula a possibilidade de transação. Estes limites se fazem necessários tanto para prestigiar o princípio da legalidade, quanto da segurança jurídica, sobre o qual voltamos a dedicar nossa análise.

Como já assinalado no tópico anterior, uma das acepções do princípio da segurança jurídica diz respeito à previsibilidade das medidas e comportamentos da Administração. No âmbito tributário, a previsibilidade tem importância capital para os contribuintes, representando a possibilidade de orientação e planejamento de atividades e atos patrimoniais (TORRES, 2019). Heleno Torres (2019) destaca esta importância para os contribuintes, como certeza de orientação para que possam planejar suas atividades e atos patrimoniais.

A previsibilidade pode, ainda, ser vista como corolário da proteção à confiança, na medida em que reflete a necessidade de que os contribuintes tenham um conhecimento prévio das consequências jurídicas de suas condutas. No momento em que o sujeito se conscientiza do que pode ou não fazer, é possível falar em previsibilidade do Direito (COSTA, 2014).

A segurança jurídica, enquanto previsibilidade das consequências jurídicas de determinado ato, diz respeito não apenas à incidência ou não de determinada norma, que deve ser previamente conhecida, mas também se refere à certeza quanto à forma como serão efetivamente criadas as normas individuais e concretas decorrentes de tal incidência.

É verdade que a norma jurídica geral e abstrata, justamente por conter uma previsão genérica e abstrata, será sempre marcada por certa indeterminação. Mas esta indeterminação não se confunde com a imprevisibilidade total. Quer dizer, os comandos jurídicos abstratos estabelecem, para o futuro, a ligação de determinados fatos a certas consequências jurídicas. E são estas que orientam o agir dos destinatários das normas. Portanto, a previsibilidade das consequências, dentro de padrões de razoabilidade de concretização do conteúdo jurídico, é fundamental para que se possa falar em segurança jurídica (VALIM, 2010).

Vale dizer, a segurança jurídica, enquanto acepção de previsibilidade, manifesta-se pelo conhecimento das normais gerais e abstratas e pela possibilidade de antecipar as normas individuais e concretas, devendo restar claro aos contribuintes quais os critérios e métodos de aplicação das normas gerais aos quais estarão submetidos (FONSECA, 2011, p. 30).

Desta forma, a ausência de limites mais claros às reduções que possam ser concedidas discricionariamente quando da celebração de uma transação com um contribuinte em particular pode colidir com a ideia de segurança jurídica em sua acepção de previsibilidade, pois o contribuinte não terá (ao menos de início) critérios confiáveis para pautar seu agir.

Ainda, a segurança jurídica é afetada também pela ausência de previsibilidade quanto aos casos concretos semelhantes, os quais devem ser decididos de forma semelhante, pois só assim os contribuintes podem objetivar suas expectativas de comportamento e agir segundo um cálculo de probabilidade das ações alheias (COSTA, 2014). Aliás, nesse cenário, verifica-se também uma possível incompatibilidade com o princípio da isonomia.

Tem-se, portanto, que a observância da segurança jurídica resguarda a legalidade e a isonomia, evitando discricionariedades abusivas que se convertam em arbitrariedades e acabem tirando o mérito desta importante forma alternativa de resolução de conflitos tributários.

CONCLUSÃO

Embora não seja instituto novo no âmbito do Direito Tributário, prevista no Código Tributário Nacional desde sua edição em 1966, a transação tributária, em boa parte devido à recente Lei nº 13.988/2020, está no foco das atuais discussões em matéria tributária e, também, do Direito Administrativo, como um dos elementos representativos dos novos paradigmas da Administração Pública.

Buscou-se, no presente artigo, fixar algumas premissas quanto à natureza jurídica e as consequências da transação para o crédito tributário, bem como quais as implicações do princípio da segurança jurídica para este tema.

Assim, pode-se concluir pela caracterização da transação tributária como instituto de natureza jurídica de ato administrativo negocial, que tem como consequência para o crédito tributário a sua extinção, na parte em que houver concessões pelo fisco; e a sua manutenção, na parte em que for determinado um procedimento a ser cumprido pelo contribuinte tendente a sua extinção futura, por meio do cumprimento das condições transacionadas.

Tem-se, também, que a segurança jurídica atuará, por um lado, como forma de limitar a prerrogativa do Poder Público de rever seus próprios atos, garantindo a estabilidade da transação e, conseqüentemente, prestigiando a proteção da confiança dos administrados (contribuintes) em relação aos atos da Administração Pública (tributária). Por outro lado, a segurança jurídica permitirá aos contribuintes a previsibilidade quanto aos termos passíveis de ajuste em sede de transação, impondo que elementos como os percentuais de redução estejam previstos em lei.

Por fim, pertinente fazer uma ressalva de que, em que pese todas as vantagens que possam ser apontadas para a utilização da transação, há que se indagar se essa é a melhor forma de solucionar problemas como os da execução fiscal, ou mesmo da inadimplência tributária. Pode-se argumentar que o mais adequado seria não criar mecanismos de regularização com vistas ao aumento da arrecadação, mas sim criar um sistema tributário que

permita a manutenção dos contribuintes na regularidade. Ferramentas de retorno à regularidade deveriam, assim, ser vistas como exceção e nunca como a regra arrecadatória.

Tipke (2012, p. 25) assinala que o Estado não deveria se ocupar apenas do caráter impositivo da norma tributária, mas também de criar um ambiente favorável à arrecadação. O cidadão cumpriria com seu dever de pagar tributos não apenas pela natureza cogente da imposição, mas também pela constatação da necessidade dos tributos para o funcionamento e manutenção da máquina estatal da qual exige e deseja tantas ações positivas.

Deve-se considerar, ainda, que a inadimplência e as mazelas de que sofre o sistema tributário não podem ser atribuídas exclusivamente aos contribuintes. O fisco tem boa parcela de responsabilidade. Nesse sentido, os programas especiais de parcelamento conhecidos como REFIS, “que de vício dos contribuintes inadimplentes contumazes tornaram-se vícios dos Fiscos de diferentes níveis da federação com vistas a recompor suas burras” (BUÍSSA; BEVILACQUA, 2015), e que são vistos por muitos como causa de fomento da inadimplência, além de causar outros problemas, como a concorrência desleal⁹. E também no âmbito judicial encontram-se situações que podem ser vistas como catalisadoras da crise nas relações fisco-contribuintes. Machado Segundo (2020a e 2020b) tem sido um frequente crítico das atuais decisões proferidas no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF) em matéria tributária.

A transação não deve ocorrer de forma indiscriminada, tampouco visando implementar maior arrecadação ou, ainda, desafogar o judiciário das Execuções Fiscais. A limitação da utilização da transação tributária apenas para casos específicos, e nunca como regra para a arrecadação, visa garantir segurança jurídica às partes envolvidas.

⁹ Em que pese a transação tributária ter sido instituída com a ideia de afastar do ordenamento os conhecidos “REFIS”, conforme consta na exposição de motivos da MP nº 899/2019, que deu origem à Lei nº 13.988/2020, é interessante registrar que tramita na Câmara dos Deputados o PL nº 2.735/2020 que visa, justamente, a instituição de um novo programa de parcelamento especial.

REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro Augustin. **Renúncia a Direito Fundamental**. São Paulo: Malheiros, 2011.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo**. 7 ed., Niterói: Impetus, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; CAMPOS, Sarah. A Administração Pública consensual na modernidade líquida. **Revista Fórum Administrativo**, a. 14, n. 155, p. 31-43, jan./2014.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 5.082**, de 20 de abril de 2009. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>. Acesso em: 02 nov. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2.735**, de 18 de maio de 2020. Institui o Programa Extraordinário de Regularização Tributária da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em decorrência do estado de calamidade pública pela pandemia de COVID/19 - PERT-COVID/19. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2252895>. Acesso em: 02 nov. 2020.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números: Execução fiscal eleva arrecadação do Judiciário**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/justica-em-numeros-execucao-fiscal-eleva-arrecadacao-do-judiciario/>. Acesso em: 02 nov. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia; Advocacia-Geral da União. **Exposição de Motivos Interministerial nº 268**, de 06 de setembro de 2019. Brasília: ME / AGU, set./2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acesso em: 02 nov. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 11 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 118.927 / RJ. Agravante: Estado do Rio de Janeiro. Agravado: Luis Sérgio Pereira e outro. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília: 07/02/1995, **Diário da Justiça** de 10/08/1995.

BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Consensualidade na Administração Pública e transação tributária. **Revista Fórum Administrativo**, a. 15, n. 174, p. 46-54, ago./2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6 ed. rev. amp. São Paulo: Noeses, 2015.

CHRISPIM, Anna Carla Duarte. **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. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2009.

COSTA, Rafael de Oliveira. Segurança jurídica e (im)previsibilidade do Direito. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 34, n. 1, p. 169-202, jan.-jun./2014.

DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito Tributário participativo**: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Transformações do Direito Administrativo. **Revista de Direito da Administração Pública**, a. 1, v. 1, p. 185-211, jun.-dez./2016.

DUQUE, Felipe Viana de Araújo. **Vicissitudes na cobrança do crédito tributário e reflexos sobre o aprimoramento do processo executivo fiscal**. São Paulo: ArteSam, 2019.

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**, n. 27, p. 121-145, 2015.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em Matéria Tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

FONSECA, Tiago da Silva. **A afirmação da previsibilidade no Direito Tributário**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária**: introdução à justiça fiscal consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GODOY, Claudio Luiz Bueno de (et al). **Código Civil Comentado:** doutrina e jurisprudência. Barueri: Manole, 2018.

JUNQUEIRA, Helena Marques. **Transação Tributária.** Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. *In:* SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário.** Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 111-136.

MACHADO, Hugo de Brito. Confissão e transação no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 159, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Transação em Matéria Tributária: Limites e Inconstitucionalidades. **Tributação em Revista**, a. 16, n. 56, p. 14-22, jan.-jun./2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. São preocupantes os fundamentos usados para validar a contribuição ao Sebrae. **Revista eletrônica Consultor Jurídico.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-07/consultor-tributario-fundamentos-validaram-contribuicao-sebrae-sao-preocupantes>. Acesso em: 02 nov. 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Plenário Virtual em tempos de pandemia massacra o contribuinte (e o Estado de Direito). **Revista eletrônica Consultor Jurídico.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-28/consultor-tributario-plenario-virtual-tempos-pandemia-massacra-contribuinte>. Acesso em: 02 nov. 2020.

MAFFINI, Rafael da Cás. **Princípio da Proteção Substancial da Confiança no Direito Administrativo Brasileiro.** Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

MAFFINI, Rafael da Cás. **Direito Administrativo**. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MAFFINI, Rafael da Cás. Administração pública dialógica (proteção procedimental da confiança): Em torno da Súmula Vinculante nº 3, do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Direito Administrativo**, v. 253, p. 159-172, jan.-abr./2010.

MAFFINI, Rafael da Cás. Discricionariedade Administrativa: controle de exercício e controle de atribuição. **Revista Trimestral de Direito Público**, n. 55, jul.-set./2011, p. 207-218.

MANGABEIRA, João. Ato administrativo: Anulação - Revogação - Situação jurídica individual. **Revista de Direito Administrativo**, v. 64, p. 282-288, mai./1961.

MARTINS-COSTA, Judith. A re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos: a segurança como crédito de confiança. **Revista do Conselho da Justiça Federal**, n. 27, p. 110-120, out.-dez./2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 26 ed., atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Décio Balestero Aleixo, José Emmanuel Burle Filho, São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENDES, Guilherme Adolfo. Transação. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (org.). **Doutrinas Essenciais: Direito Tributário**, v. X. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MONTEIRO, Whashington de Barros; MALUF, Carlos Alberto Dabus; SILVA, Regina Beatriz Tavares da. **Curso de Direito Civil: Direito das Obrigações**, 2º parte. 41 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

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

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

PASQUALOTTO, Adalberto. **Contratos Nominados III**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**, vol. II. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos Fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro**. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade**, v. 3. São Paulo: Saraiva, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e arbitragem no Direito Tributário: paranóia ou mistificação? *In*: FERRAZ, Roberto (Coord). **Princípios e limites da tributação: Os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 607-626.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional tributário brasileiro. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 43-88.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

SEVERINI, Tiago Vasconcelos. Transação em matéria tributária no direito brasileiro? **Revista Jurídica da Presidência**, v. 11, n. 95, p. 107-131, jan.-out./2009.

SILVA, Almiro do Couto e. **Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2015.

SILVA, Hendrick Pineiro da; RIBAS, Lídia Maria L. R. Transação tributária como ato-negócio administrativo: uma perspectiva de colaboração. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 35.1, p. 157-173, jan.-jun./2015.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Heleno Taveira. Princípio da segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 299-330.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 3 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

VALIM, Rafael. O princípio da segurança jurídica no Direito Administrativo brasileiro. **Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública**, n. 386, p. 71-101, 2010.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VIANA FILHO, José Ivan Ayres. Formas de transação em matéria tributária à luz dos aspectos práticos. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 7, n. 8, p. 212-241, jan.-jun./2019.

Clairton Kubassewski Gama

Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS
Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET
Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS
Advogado