

Transação Tributária: Conceito, Natureza Jurídica e Limites

Settlements in Tax Matters: Concept, Legal Nature and Restrictions

André Borges Coelho de Miranda Freire

Doutorando e Mestre em Direito Tributário (FDUSP). Graduado em Direito na UFPB.
Advogado e Procurador do Município de João Pessoa. Ex-Procurador do Estado de Sergipe.
E-mail: andrecoelho@usp.br.

Recebido em: 31-5-2023 – Aprovado em: 10-8-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.54.1.2023.2375>

Resumo

O presente artigo analisa, à luz da Lei Geral de Transação Federal, aspectos teóricos controversos da transação tributária. Depois de definir a transação, debruça-se sobre seus requisitos e sobre sua natureza jurídica, defendendo que pode tomar a forma de ato administrativo participativo ou de contrato, bem como que não importa em novação. Por fim, aprecia os limites jurídicos à transação, em especial o conceito de tributo, a regra da legalidade e o princípio da igualdade, bem como a possibilidade de revisão da transação por formação de tese em tribunais superiores.

Palavras-chave: transação tributária, conceito de transação, natureza jurídica, limites normativos.

Abstract

The present article analyzes in light of Brazilian legislation controversial theoretical issues concerning settlements in tax matters. It defines settlements and studies their requirements and legal nature, considered to be multiple: either that of administrative acts or contracts. Lastly it evaluates potential limitations to settlements in tax matters, especially the concept of tax, legality, equality and their revision by force of superior court precedents.

Keywords: settlements in tax matters, concept, legal nature, limitations.

1. Introdução

Conquanto prevista desde 1966 no Código Tributário Nacional como forma de extinção do crédito tributário, foi só recentemente que a transação ganhou relevo na doutrina e na lei dos entes federados, primeiramente no âmbito subnacional e, em 2020, na esfera federal.

Imposta como realidade na prática tributária, remanescem, contudo, relevantes questões teóricas acerca do instituto.

O presente artigo pretende, assim, depois de defini-la, analisar a natureza jurídica da transação e, conseqüentemente, os limites constitucionais e infraconstitucionais ao seu emprego, notadamente o caráter compulsório do tributo, a regra constitucional da legalidade e o princípio da igualdade. Por fim, enfrenta-se a possibilidade de revisão da transação por fixação de tese em tribunal superior.

A análise será levada a efeito à luz da Lei Geral de Transação da União.

2. Conceito e natureza jurídica da transação

2.1. Conceito

A transação é instituto que tem origem no Direito Civil, de onde se traz, por sua completude, a definição de Dernburg, para quem é o “contrato que tem por escopo remover a incerteza de um direito ou falta de segurança sobre seu cumprimento, mediante concessões recíprocas”¹.

O Código Tributário Nacional, embora não defina diretamente a transação, pressupôs em boa medida o conceito acima referido e incorporou expressamente vários de seus elementos ao normatizá-la, apontando que se dará: “mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário” (art. 171).

Exigiu, ainda, previsão legal para tanto, assim no *caput* como no parágrafo único.

2.1.1. Solução de litígio e concessões recíprocas

Do conceito de transação, destacam-se os elementos do encerramento de litígio e as concessões recíprocas.

Cumpra analisar, pois, primeiramente, a qualificação do litígio que enseja a transação tributária.

Em princípio, sendo a transação modo de extinção do crédito tributário, o litígio envolvido seria aquele concernente à higidez do crédito tributário.

Embora se aponte que houve equívoco no texto do CTN², é certo que a lei posta empregou o termo determinação, e não terminação [de litígio]. Assim, não necessariamente se exigiria, *ex vi* do CTN, litígio concreto a terminar; ficaria aberta a possibilidade de prevenir uma impugnação judicial ou administrativa ainda não concretizada, desde que seja já conhecida a posição do Fisco (prevenindo assim um litígio latente, que não se materializara).

Insta apreciar, nesse ponto, ainda, se a insuficiência de bens para arcar com o crédito tributário importa ou não em litígio. Preliminarmente, parece haver no caso um mero problema de execução, estritamente considerada um meio de expropriação forçada de bens do devedor, não havendo verdadeira controvérsia.

¹ DERNBURG, Heinrich. *Das Bürgerliche Recht*. Buchhandlung des Waisenhauses, 1902, I, § 150, II.

² OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 143.

No entanto, deve-se perceber que o pressuposto do art. 171 do CTN é a *existência de litígio, e não de controvérsia* sobre o crédito, ao passo que em determinadas definições de civilistas o elemento da controvérsia deve estar presente, como na de Pontes de Miranda³.

Assim, o simples fato de não haver o adimplemento voluntário importa em litígio, no sentido de conflito de interesses qualificado por pretensão resistida⁴, a respeito do pagamento. Note-se que a Lei Federal nem sequer exige o ajuizamento de execução fiscal, contentando-se com a inscrição em dívida ativa (art. 1º, § 4º, I) e a partir de 2022, mesmo antes desse marco (art. 2º, I), sob a aparente suposição de que a intimação fiscal para pagamento não atendida encerra litígio.

Há grande semelhança, nessa hipótese, acolhida na figura da chamada transação da cobrança, com a remissão, porquanto uma de suas hipóteses autorizativas é precisamente a situação econômica do sujeito passivo, nos termos do art. 172, I, do CTN, “atendendo à situação econômica do sujeito passivo”.

Por isso, em caso de redução do débito por impossibilidade de com ele arcar o devedor, haveria enquadramento material no art. 172, I. No entanto, no exercício legítimo de seu âmbito de conformação, o legislador ordinário federal preferiu alçar essa hipótese também à categoria de transação, para dotá-la de bilateralidade e exigir concessões do sujeito passivo.

Se o fundamento da transação for, assim, tão somente a incapacidade de suportar a cobrança, haverá, nos termos citados de Dernburg, incerteza sobre o cumprimento da obrigação, que pode ser sanada por uma transação, pois o CTN dispensou elemento da controvérsia, contentando-se com o do litígio.

A partir dessa definição de transação e da ausência de qualificação do litígio pelo CTN, não se julga impossível a transação em casos nos quais não haja discussão sobre a validade do crédito tributário, por haver efetivamente uma pretensão resistida da Fazenda Pública em face do sujeito passivo, conquanto devam ser observados certos limites, dos quais se tratará adiante.

2.1.2. *Mútuas concessões*

A transação importa, como apontado, em mútuas concessões.

Pode haver, em muitos casos, a aparência de que só o Fisco faz concessões, pois oferece redução do débito.

Contudo, levando em conta que um dos cenários possíveis é o de que absolutamente nada seja devido ou que a Fazenda Pública não tenha satisfeito qualquer parcela de sua pretensão de cobrança, o sujeito passivo também cederá. Uma

³ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*, Parte Especial, Tomo XXV. Atualização de Nelson Nery Jr.; Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012, p. 179.

⁴ CARNELUTTI, Francesco. *Instituições do processo civil*. Tradução de Adrián Sotero De Witt Batista. Campinas: Servanda, 1999. vol. I, p. 80.

concessão adicional por parte do particular é a renúncia ao direito de discutir judicial ou administrativamente o que foi objeto da transação.

2.2. *Natureza contratual ou de ato*

A respeito da natureza jurídica da transação, a primeira questão que surge é a de se a transação tributária importa ou não em contrato.

Percebe-se no Código Tributário Nacional certa tergiversação, pois, se, *no caput* do art. 171, permite à lei facultar aos sujeitos ativo e passivo celebrar transação, como se contrato fosse, alude, em seu parágrafo único, a mera autorização de transação por parte de autoridade administrativa, de aparência unilateral.

Alcides Jorge Costa recorda que, no Código Civil de 1916 era a transação causa de extinção da obrigação, ao passo que certa doutrina defendia seu caráter contratual⁵. No Código Civil de 2002, por outro lado, a transação é regradada como espécie de contrato, conforme a topografia do Diploma (Capítulo XIX do Título “Das Várias Espécies de Contrato”).

Parece-nos evidente que, sem a vontade do sujeito passivo, não haverá transação. A controvérsia envolve, assim, o concurso ou não da vontade do sujeito ativo.

Se os atos normativos próprios já previrem todas as condições e consequências da transação, à qual o sujeito passivo poderá ou não aderir e que a autoridade administrativa deverá autorizar, se verificar a presença dos requisitos normativos, julga-se não haver contrato, mas mero ato da administração tributária⁶; ato participativo, contudo, já que exige o concurso da vontade do sujeito passivo⁷. Ilustrativamente, tem-se a transação por adesão a que se refere a LGT (art. 2º, parágrafo único).

Por outro lado, quando a autorização legal não contiver as cláusulas específicas da transação (as situações autorizativas ou as concessões recíprocas, supondo-se, *ad argumentandum tantum* essa possibilidade), haverá *vero* contrato, celebrado pelas partes da relação jurídico-tributária, como deixam entrever o *caput* do referido art. 171 e a figura da transação individual contemplada pelo art. 2º, I, da LGT. Com efeito, contrato é o negócio jurídico bilateral ou plurilateral por meio do qual as partes constituem, modificam ou extinguem posições jurídicas de essência ou expressão patrimonial, precisamente como há no caso⁸. O mesmo que ocorre nos contratos públicos administrativos em que o Estado adquire bens ou

⁵ COSTA, Alcides Jorge. *Da extinção das obrigações tributárias*. São Paulo, 1991, Capítulo XI, p. 206.

⁶ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 120-121.

⁷ POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro*. 305 f. Tese (Doutorado em Direito). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 275.

⁸ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*, Parte Especial, Tomo XXV. Atualização de Nelson Nery Jr.; Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012, p. 59-61.

serviços: embora haja forte dirigismo legal no que se refere às cláusulas, não deixa de haver um largo espaço de exercício da vontade estatal pelo gestor, que pode optar por não contratar e por incluir ou não determinadas cláusulas.

A distinção é relevante para efeitos de considerar haver ou não um direito à transação.

Nos casos em que haja mero ato administrativo, que verifica o atendimento às condições postas pelo veículo normativo e aplica as consequências nela previstas, ainda que a pedido do contribuinte, haverá verdadeiro direito subjetivo à transação; a discricionariedade do Fisco a que alude o art. 1º, 1º, da LGT encerra-se com o lançamento do edital.

Nos demais casos, não se prescinde de uma análise mais acurada do caso concreto pela Administração Tributária, que elege contratar ou não em nome do Estado, ainda que sob o forte influxo de normas de Direito Público, a impor seja a decisão de contratar motivada e lastreada em fundamentos idôneos. A discricionariedade inerente à gestão fiscal será mitigada, nesses casos, pela cláusula de isonomia constante do art. 1º, 2º, da LGT, de modo que, em condições semelhantes, será exigida a aceitação de proposta de transação semelhante.

2.3. Transação tributária importa em novação?

Uma derradeira questão a respeito da natureza da transação é a de se importa ou não em novação.

Sob o argumento de que, conforme o art. 156, III, a transação extingue o crédito tributário, sustenta Schoueri que o mero fato da celebração da transação já põe termo ao crédito tributário, que é substituído por uma obrigação diversa de direito público⁹, ainda que reconheça a possibilidade de que a extinção seja submetida a condição resolutória¹⁰.

Hugo de Brito Machado Segundo, por sua vez, defende que a extinção se dá à medida do cumprimento do acordado na transação¹¹, apondo, soa-nos, uma condição suspensiva à extinção.

Phelippe Toledo, por sua vez, acolhe a tese de que a extinção em decorrência da transação dá-se de imediato apenas quanto à parte eventualmente reduzida do débito e, quanto ao demais, nos termos da própria transação, conforme sejam pagos os valores respectivos¹².

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, Capítulo XV, p. 716-717.

¹⁰ Conforme debates na aula respectiva da disciplina “Crédito Tributário”, oferecida no semestre de 2022.1, na FDUSP.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*: artigos 139 a 218. São Paulo: Atlas, 2005. vol. 3.

¹² OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 124-125.

No direito civil, para Pontes de Miranda, o que ela extingue é a insegurança ou o litígio, não as dívidas, obrigações, ações ou exceções, direitos ou pretensões¹³, criticando o autor a inserção da transação no Código Civil de 1916 como dotada de efeito de extinção¹⁴. O mestre alagoano ainda arremata que “a transação não extingue dívidas, de modo que outra se ponha em seu lugar: seria novação, e não transação”, apontado haver reconhecimento e renúncia quanto à dívida já existente¹⁵.

A Lei Geral de Transação, por sua vez, rejeitou expressamente a figura da novação (art. 12, § 3º) e dispôs que a rescisão da transação importará no restabelecimento do débito originário, deduzidos os valores pagos (art. 4º, § 3º).

Analisando o que foi exposto, conclui-se que, por inspiração do Código Civil de 1916 que lhe precedeu, elencou o CTN a transação como forma de extinção do crédito tributário no art. 156, III.

Embora se pudesse, a partir do art. 171 defender haver a mera extinção do litígio, especialmente para os que consideram que a redação correta do referido artigo traria o termo “terminação”, não se pode ignorar que o legislador complementar dispôs que a transação importará em “(de)terminação de litígio e *consequente extinção do crédito tributário*”.

O fato de haver extinção do crédito tributário não significa, contudo, que a extinção seja total. Com efeito, quando tratou extinção do crédito tributário, nem sempre o fez o Código Tributário Nacional para referir-se à extinção total. Nos arts. 150, 2º, e no parágrafo único do próprio art. 156, e.g., admitiu o legislador de 1966 a extinção parcial.

Desse modo, resultando, após a transação, obrigação e crédito menores do que inicialmente, não haveria outra hipótese do art. 156 do CTN apta a justificar o seu desaparecimento parcial em razão de concessões mútuas que (de)terminam litígio. Portanto, dentro da lógica do CTN, era necessário que a transação também figurasse como causa extintiva do crédito.

O remanescente será extinto por pagamento (art. 156, I, do CTN), nos termos da transação, que, além do efeito extintivo parcial referido, pode ser dotada de outros efeitos modificativos, a exemplo da modificação da forma de pagamento do remanescente, como parte das concessões mútuas que a caracterizam.

Entender diversamente que a transação importa na extinção completa do crédito tributário e no surgimento de uma nova obrigação de direito público não

¹³ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*, Parte Especial, Tomo XXV. Atualização de Nelson Nery Jr.; Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012, p. 180.

¹⁴ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*, Parte Especial, Tomo XXV. Atualização de Nelson Nery Jr.; Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012, p. 182.

¹⁵ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*, Parte Especial, Tomo XXV. Atualização de Nelson Nery Jr.; Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012, p. 195.

nos parece necessário para apreender o fenômeno da transação tributária na sua conformação brasileira.

Há, nos termos de Pontes de Miranda, simplesmente um litígio, que, no caso concreto, é sobre uma obrigação tributária. O fato de haver concessão da Fazenda para reduzir o que entende como devido e por parte do sujeito passivo para reconhecer parte do que o Fisco pretende não transmuta a natureza da obrigação, precisamente porque o litígio é sobre uma obrigação tributária.

Na transação da cobrança isso é especialmente evidente: uma obrigação tributária cujos acréscimos legais sejam reduzidos por mera impossibilidade material de pagamento não teria nenhuma razão para converter-se em extratributária pela transação. Mesmo na transação do contencioso, se há dúvida por parte do sujeito passivo de que decorra da lei a obrigação tributária tal como pretendida pelo Fisco, não se pode deixar de ver na própria lei tributária a causa da obrigação, pois é justamente a controvérsia sobre a interpretação da lei tributária que leva nesse caso à transação. A conclusão contrária, se fundamentada nesse argumento, recairia no mesmo erro daqueles que consideram que a repetição do indébito não é tributária, já que o que foi pago indevidamente não é tributo, com a agravante de que, neste caso, haverá a dúvida sobre a validade da obrigação, dúvida que, no caso da repetição, cede à certeza¹⁶.

Além disso, as consequências de entendimento diverso não seriam conciliáveis com a Constituição Federal.

Primeiramente, não se vislumbra outro título a que os valores pudessem ser recebidos pelo Estado. Não há, mesmo dentro da transação, ainda que considerada contrato, qualquer contraprestação do Fisco que legitime o pagamento ao ente estatal. Tampouco deriva o pagamento de ato ilícito, para ser penalidade ou reparação. O pagamento, ainda que reduzido, é de receita derivada do Estado, imposta ao sujeito passivo (e, *só depois da imposição*, reconhecida e aceita em parte), o que a Constituição qualificou de tributo¹⁷.

Em segundo lugar, permitir-se-ia o desvio de repasses constitucionais devidos a outros entes (pense-se, por exemplo, na transação do ágio e na impossibilidade de os Municípios e os Estados receberem o que lhes toca do imposto de renda assim pago), bem como fraude às regras de aplicação mínima em educação (art. 212 da CF), calculada com base na arrecadação de impostos.

Em terceiro lugar, não existe na transação tributária a liberdade que pode haver numa transação entre particulares, em que se pode chegar arbitrariamente a qualquer cifra e dar, com seu pagamento, por quitada certa obrigação de maneira substitutiva e com natureza diversa; é necessária, inclusive em razão dos

¹⁶ MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 63.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 33-34.

princípios da moralidade e da impessoalidade que regem a atuação estatal, uma clara vinculação entre nova e antiga obrigações, deixando-se claro o que exatamente está sendo reduzido (se o principal, se os acréscimos) e os fundamentos idôneos para tanto, motivo pelo qual não poderia haver mudança de natureza da obrigação.

Pelo exposto, parece legítima a opção do legislador federal de não considerar a transação como novação em sua interpretação autêntica do Código Tributário Nacional.

Por fim, que a transação esteja submetida a condições tampouco transgredir o CTN. As condições, especialmente as resolutórias, são ínsitas às hipóteses do art. 156. A remissão pode ser revista nos termos do parágrafo único do art. 172; a decisão transitada em julgado pode ser objeto de rescisória etc.

Portanto, andou bem o legislador federal ao estipular que o descumprimento das condições da transação gera o restabelecimento do débito originário, deduzidos os valores pagos (art. 4º, § 3º, da LGT), sem que a transação ou sua rescisão modifiquem a natureza tributária do seu objeto.

3. Limites jurídicos à transação

Ao instituto da transação tributária dirigem-se várias críticas, dentre as quais a da violação ao caráter compulsório do tributo, ao atributo de vinculado do lançamento tributário, à regra da legalidade tributária e ao princípio da igualdade, que serão analisados nos tópicos abaixo.

3.1. Caráter compulsório do tributo e atributo de vinculado do lançamento

Em resumo, aponta-se que dispensar o pagamento do tributo, ainda que parcialmente, importaria em desnaturar o tributo conforme definido pelo art. 3º do CTN, bem como dispensar o Fisco de sua atividade inexorável de cobrança¹⁸.

Parece-nos que, mesmo que com autorização legal para tanto, não seria possível que a transação fosse uma forma rotineira de extinção da obrigação tributária, pois correr-se-ia o risco efetivamente de retirar à tributação o caráter de compulsoriedade e de criar graves e injurídicas distinções entre aqueles que pagam voluntariamente suas obrigações tributárias e aqueles que não o fazem para ao fim recorrer à transação.

Assim, deve-se ter presente a nota da excepcionalidade da transação, tanto é que se exige no CTN que haja litígio e concessões recíprocas. Deve a lei ordinária autorizativa da transação qualificar o litígio, pois a mera pretensão resistida do Fisco não pode bastar à possibilidade de transação, que, banalizada, deturpa-

¹⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e arbitragem no direito tributário: “corrupção sistêmica”, “paranoia ou mistificação”. *Congresso Nacional de Estudos Tributários* vol. 5. São Paulo: Noeses, 2008, p. 241-242 e 245-246.

ria mesmo o caráter compulsório do tributo e o atributo de vinculado da atividade de lançar.

Como apontado acima, na legislação federal, existem basicamente dois tipos de transação. No primeiro deles, que se chamou de transação do contencioso, há não somente litígio, no sentido de pretensão resistida, mas verdadeira controvérsia jurídica.

Embora não se adote o ceticismo como visão para a teoria da interpretação jurídica e se prefira a ele uma postura analítica que privilegia os argumentos institucionais e literais (cognitivismo moderado), como é adequado ao ramo jus-tributário permeado pelo princípio da segurança jurídica¹⁹, é certo que não raro se afigura possível extrair mais de uma norma a partir dos textos normativos pertinentes²⁰.

No Direito Tributário, também não é incomum que haja disputa sobre os fatos efetivamente ocorridos e sobre os quais incidirão a tributação, recorrendo-se a arbitramentos e presunções. Tampouco são raras as controvérsias sobre a qualificação jurídica, mesmo de fatos incontroversos.

Assim, nas transações que tenham como pano de fundo uma controvérsia sobre a validade da tributação, não necessariamente haverá renúncia do Estado à tributação legítima, pois simplesmente poderá ser o caso de ser indevida a tributação.

Deve-se ter em mente que, embora constitua unilateralmente o crédito tributário, o Estado é parte da relação jurídico-tributária, tanto quanto o particular e, assim, se submete à lei²¹ e a interpreta, extraindo eventualmente conclusões diversas daquelas do sujeito passivo.

Nesse ponto, também parece oportuno apreciar a objeção contrária à da renúncia fiscal, qual seja a de que, como o tributo cobrado pode ser completamente indevido, não haveria nem tributo, menos ainda crédito tributário a extinguir, e ainda se agregaria que não pode nascer tributo sem lei que o estabeleça, ou seja, pela mera vontade do sujeito passivo manifestada pela transação²².

O Direito é, na feliz expressão de Tercio Sampaio Ferraz Junior, técnica de neutralização do dissenso e tem por fim dar respostas e pôr fim às controvérsias²³.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, p. 181-204.

²⁰ MÜLLER, Friedrich; CHRISTENSEN, Ralph. *Juristische Methodik* 11. ed., vol. 1 (*Grundlegung für die Arbeitsmethode der Rechtspraxis*). Berlin: Duncker & Humblot, 2012, p. 91.

²¹ COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 21-35.

²² DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. *Parcelamento tributário: entre vontade e legalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 87-122.

²³ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 307.

Assim, seja em relações individuais, seja com efeitos *erga omnes*, são oferecidas respostas para os litígios, que os terminam, bem ou mal, não se podendo pretender eternizar as discussões na busca de algum ideal de justiça e de correção inatingíveis.

Como sabido, para haver transação, deverá haver uma pretensão concreta do Fisco, a título tributário. Oferece-se como solução possível para o conflito a transação, no bojo da qual entram todas as dúvidas (inclusive a da legitimidade da transação) e da qual sai uma definição. Aguardar uma definição última dos tribunais é apenas outra solução oferecida pela Dogmática Jurídica, mas não necessariamente resultará superior à primeira no mérito.

Em resumo, sabendo-se que da lei podem advir controvérsias interpretativas que a Dogmática Jurídica é chamada a resolver, seja por meio de soluções consensuais, seja por heterocomposição, não parece adequado eternizar as discussões, ou julgar que houve dispensa indevida de tributo ou criação de tributo pela mera vontade no âmbito de uma transação. Seja por uma ou por outra via, cristalizada estará a solução definitiva para o litígio tributário, oferecida pelo Direito.

A esse tema se voltará abaixo para tratar da possibilidade de revisão da transação.

No que se refere à transação da cobrança, tem-se que tampouco haverá necessariamente os óbices apontados neste tópico.

Com efeito, se ficar comprovado que não existe a capacidade econômica para fazer face às obrigações tributárias inadimplidas, a transação não estará promovendo qualquer renúncia fazendária, pois não se pode renunciar àquilo que não se tem, por impossibilidade absoluta.

Além disso, pelo menos na legislação federal, não existe previsão para, por esse fundamento de incapacidade de pagamento, reduzir o principal (art. 11, § 2º, I, da LGT). A redução dirige-se a acréscimos legais e a multas.

Isso minora as dificuldades constitucionais e legais (das normas gerais de direito tributário) que a transação poderia enfrentar, visto que o cerne da obrigação tributária (idealmente corrigida monetariamente) permanece intacto, havendo, quanto aos juros, disposição que pode ser considerada de direito econômico e, quanto à multa, a redução de uma penalidade (e não propriamente de tributo), muito embora na esfera federal os juros também incluam já a correção monetária que meramente mantém o poder aquisitivo do principal.

Outra crítica que se poderia dirigir ao instituto, especialmente como conformado pela LGT, é a de que há um estímulo ao acúmulo de débitos, pois, conforme a Portaria n. 9.917/2020 da PGFN, quanto maiores os débitos em relação à capacidade de pagamento, maiores as reduções. Isso leva a profundas reflexões sobre o Estado de Direito, pois o inadimplemento reiterado de tributos poderia levar a benefícios precisamente para aqueles que escolhem descumprir a lei. Resta saber nesse ponto se a vedação legal do art. 3º da LGT a “utilizar a transação

de forma abusiva, com a finalidade de limitar, de falsear ou de prejudicar, de qualquer forma, a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica” bastará.

3.2. *Legalidade e nível de precisamente exigido pela lei que permita a transação*

É preciso, ainda, enfrentar a questão do nível de especificação que se exige de uma lei autorizativa de transação.

Primeiramente, é preciso apontar que a exigência de lei específica para exercer qualquer gênero de renúncia fiscal (art. 150, 6º, da CF) não diz respeito à exigência de detalhamento que deve haver em lei autorizativa de transação, mas ao tema do projeto de lei, com o objetivo de concentrar a discussão no Legislativo e não aprovar benefício fiscal como que de contrabando.

A discussão deste tópico, por outro lado, se refere a ser ou não necessário que a lei de transação precise os temas objeto da transação e as concessões a serem oferecidas em cada caso.

A doutrina se divide em duas posições.

Para a primeira delas, não se exigem especificações a respeito dos temas e das situações que admitem a transação, nem sobre as concessões a serem oferecidas, bastando balizas gerais legais.

É essa a posição defendida por Heleno Tôrres²⁴ e por Phelippe Toledo²⁵, bem como aparentemente acolhida pela Lei Geral de Transação.

Outros, como Schoueri²⁶ e Eurico Santi²⁷ sustentam posição diversa, de modo que seria de se exigir autorização legal para cada tema a transacionar, bem como para as concessões que serão oferecidas.

Para nos posicionar, é preciso antes tratar, conquanto brevemente, de legalidade em matéria tributária.

A legalidade é regra que perpassa todo o ordenamento jurídico brasileiro, por força do art. 5º, II, da Constituição Federal, sendo garantido que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão *em virtude de lei*.

No campo tributário, o art. 150, I, da Constituição Federal estabelece ser vedado aos entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – exigir ou aumentar tributo “sem lei que o estabeleça”. Como se nota, portanto, trata-se

²⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 310.

²⁵ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 136-140.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, Capítulo XV, p. 715.

²⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e arbitragem no direito tributário: “corrupção sistêmica”, “paranoia ou mistificação”. *Congresso Nacional de Estudos Tributários* vol. 5. São Paulo: Noeses, 2008, p. 258.

de garantia mais contundente que aquela mais geral prevista no art. 5º, já que, no âmbito da tributação; não é suficiente uma tributação que decorra, ainda que indiretamente, de lei. Deve haver lei que estabeleça em todos os seus termos a obrigação tributária²⁸.

Nesse sentido é a posição de Schoueri, Guimarães e Olm, em texto de fôlego sobre a legalidade tributária: “todos os elementos dos tributos devem estar previstos em lei, não cabendo ao Executivo conformá-los, em nenhuma hipótese”²⁹.

Se é esse o pressuposto incontornável para tributar, deve-se examinar se há exigência *idêntica* para autorizar transação.

Julga-se que não, pelas seguintes razões.

A legalidade do art. 150, I, é garantia fundamental dos sujeitos passivos³⁰, sendo certo que o Estado não possui propriamente direitos fundamentais, cuja razão primária de ser é precisamente a proteção contra o Estado³¹. Note-se que aqui não se está discutindo, por desbordar do escopo deste artigo, se poderia ou não haver redução da tributação sem lei que a estabeleça, mas por mera permissão legal, tese objeto da crítica, e.g., de Schoueri³².

É que, como se apontou no tópico anterior, não há na transação exatamente renúncia fiscal ou favor. Envolve-se, conforme demonstrado, uma controvérsia jurídica ou a constatação de que a execução, deixada a seu curso natural, não chegará a bom termo sob a ótica fazendária. Assim, reafirma-se a própria legalidade, para acolher, dentre as possíveis, uma das interpretações da Lei, ainda que não seja a preferida pelo Fisco, sem que haja com isso, em sentido técnico, uma desoneração, ou então, para cumprir a lei pela satisfação do crédito na medida em que seja materialmente possível.

Tanto é assim que a conclusão contrária exigiria uma verdadeira lei de efeitos concretos, um *quasi* ato administrativo. É dizer: pelo simples fato de haver uma autorização não muito especificada a respeito do objeto da transação, não se afeta diretamente a legalidade tributária, pois não há alteração no plano normativo abstrato. Veda-se expressamente, na LGT, “em qualquer hipótese, a alteração de regime jurídico tributário” (art. 16, § 2º). A Lei com base na qual houve a cobrança seguirá sendo válida, vigente e eficaz. Além disso, como prova adicional disso, verifica-se que, para o futuro, não só a lei remanesce intocada, como tam-

²⁸ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 261-262.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a óptica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021, 137.

³⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

³¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 224 e ss.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. A suave perda de liberdade. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 18 [S.l: s.n.], 2004.

bém se exige do sujeito passivo a conformação ao entendimento do Fisco para o futuro, ressalvada a formação de certa classe de precedentes em contrário (art. 19, § 1º, II, da LGT).

A posição pela possibilidade de uma lei geral de transação não significa, contudo, que possa haver uma simples delegação ao Executivo da eleição dos casos de transação e dos critérios para sua conclusão.

Mais bem andaria a Lei Geral referida, assim, se estabelecesse critérios mais objetivos para definir (a) quando há controvérsia jurídica (independentemente de qual seja) e (b) quando se legitima a transação por absoluta incapacidade econômica de fazer face à cobrança forçada tributária, bem como (c) maiores especificações sobre as reduções possíveis e as respectivas situações permissivas.

A conclusão adotada pressupõe, assim, o rigor nos pressupostos genéricos que autorizem a transação, seja no caso de controvérsia jurídica, seja no de impossibilidade material de pagamento, para garantir a excepcionalidade da transação, nos termos defendidos.

Assim é também porque, apesar de ser o art. 150, I, garantia do contribuinte de que toda cobrança tributária seja baseada em lei (o que a transação não necessariamente compromete), a Administração Pública também é regida pela legalidade e pela impessoalidade, nos termos do art. 37 da Constituição Federal, ainda que não necessariamente tão qualificada quanto a tributária do art. 150, I, que é *limitação* ao poder de tributar.

Portanto, o agir administrativo deve também estar pautado pela lei, inclusive para garantir a impessoalidade da atuação da Administração Pública, sendo certo que foram estabelecidos diversos limites de redução para os acréscimos legais na transação da cobrança no art. 11, bem como cláusulas necessárias e vedações às transações do contencioso nos arts. 17 a 20, todos da LGT.

Assim, parece-nos que os critérios atualmente previstos na Portaria PGFN n. 9.917/2020 para a aceitabilidade das propostas de transação individuais (da cobrança) deveriam também figurar em lei. A leitura dos critérios permite inferir que são eles relevantes balizas para a aceitação de transações individuais, que não se tornariam rapidamente obsoletas, pois se dirigem à análise do histórico da cobrança e da vida fiscal do sujeito passivo, estudo que será feito em cada caso concreto, mas obrigatoriamente pelos parâmetros ali estabelecidos, atualmente apenas em Portaria.

Assim, embora o resultado prático atualmente seja o de que estão sendo esses critérios observados para todos pela Portaria, a legalidade que norteia a Administração Pública imporia a previsão legal dessas balizas, inclusive como garantia de que não haverá no futuro outros critérios menos idôneos.

No que se refere aos temas a serem objeto de transação por controvérsia jurídica, não se julga ser exigível, novamente à luz do art. 37 da CF, que haja nova manifestação do Legislativo a cada controvérsia apta a ensejar transação, por

impraticabilidade. A impessoalidade nesse caso se dá tanto pela observância dos pressupostos e das vedações inseridos nos arts. 16 e seguintes da LGT, bem como pela impossibilidade de firmar transações individuais por controvérsia jurídica.

Seria inconstitucional a possibilidade contrária, qual seja a de autorização legal genérica, sem indicação de temas, para transigir sobre controvérsia jurídica em casos individuais, não extensíveis a todos que se encontrem na mesma situação. Aí sim haveria severo risco de tornar o Fisco um balcão de negócios sujeito às mais variadas pressões, o que seria incompatível com a legalidade e a impessoalidade que devem nortear o atuar administrativo.

Portanto, ainda que se levante o argumento histórico de que o Anteprojeto do CTN teve sua redação alterada no que viria a ser o art. 171 para acomodar a possibilidade de mera indicação de autoridade apta a firmar transação (e não necessariamente as específicas condições para tanto)³³, não é essa interpretação compatível com a leitura que deve ser feita do CTN à luz da Constituição.

São decididamente inconstitucionais, por vagueza excessiva, hipóteses permissivas de transação, como as que se encontram, e.g., no Município de João Pessoa, que admitem, em casos individuais, transação por pressupostos demasiadamente genéricos como quando “a demora na solução normal do litígio seja onerosa ou temerária ao Município” (art. 106, V, do Código Tributário Municipal de João Pessoa³⁴).

De modo a aumentar o controle do Legislativo sobre os temas que admitem transação, afinar-se-ia mais com a Constituição impor que, em lugar de meros editais para transações do contencioso, houvesse exigência legal de Decreto para estabelecer essas matérias. Dessarte viabilizar-se-ia controle mais próximo pelo Legislativo da atuação do Executivo, já que o Congresso poderia lançar mão de Decreto Legislativo para “sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa” (art. 49, V, da CF).

Assim, em conclusão, para atender à legalidade do art. 37 da CF, é preciso estabelecer legalmente com maior precisão os casos em que se admite a transação por impossibilidade material de pagamento e os limites e balizas para as reduções a serem oferecidas e, nos casos da transação do contencioso, os requisitos para considerar haver controvérsia jurídica, que devem ser objeto de transação por instrumentos abertos de adesão e por Decreto, para admitir o controle mais próximo do Legislativo, nos termos acima detalhados.

³³ SOUSA, Rubens Gomes de. Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional. Ministério da Fazenda, 1954.

³⁴ MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA. Código Tributário Municipal. Disponível em: <https://www.joaopessoa.pb.gov.br/pc/consultaLegislacao.xhtml?tipo=1>. Acesso em: 01 jul. 2022.

3.3. Igualdade e transação

Como anunciado na introdução, o presente artigo também pretende apreciar a transação à luz da igualdade (art. 5º da CF) e, em especial, da igualdade tributária (art. 150, II, da CF).

Segundo Humberto Ávila, a igualdade é a relação entre dois ou mais sujeitos (objetos da comparação), em razão de um critério (medida de comparação) que serve a uma finalidade e que é aferido por um elemento indicativo da medida de comparação³⁵.

Aplicando esse esquema à transação, dá-se o seguinte exemplo.

Imaginem-se três contribuintes que incorram nas mesmas obrigações tributárias. O primeiro deles as paga tempestivamente; o segundo o faz intempestivamente, mas com todos os acréscimos legais e o terceiro deles o faz com o pagamento parcial de acréscimos, por meio de uma transação da cobrança.

Certamente, entre o primeiro e o segundo há o *discrímen* legítimo de que apenas o primeiro observou o prazo de vencimento (estímulo ao adimplemento tempestivo).

Entre o segundo e o terceiro, como ambos estavam em mora, é preciso perquirir os motivos pelos quais há redução para o terceiro, mas não para o segundo.

A lógica da transação da cobrança, como apontado acima, é, além do intuito de reduzir o número de execuções fiscais e de racionalizar a cobrança (o que não seria suficiente para sustentar a distinção à luz da igualdade), a impossibilidade material de pagamento do todo da dívida. Ora, se, mesmo tendo incorrido nas mesmas obrigações tributárias, o segundo e o terceiro têm condições econômicas díspares, geradas, não pela tributação, mas por fatores extratributários, parece que essa medida de comparação (capacidade de pagamento), revelada pelo *rating* do devedor (elemento indicativo da medida de comparação) é legítima e atende à finalidade pressuposta de realizar o maior cumprimento possível das obrigações tributárias com o menor ônus possível para a máquina pública.

Contudo, há de se observar ser impossível permitir a prevalência da perversa lógica, subversiva do Estado de Direito, por estimular e premiar o descumprimento da lei³⁶, que incentive o acúmulo de débitos, para gerar os maiores descontos possíveis. Esse risco parece haver sido mitigado pela lei, ao impedir a redução do principal, como referido, e ao estatuir vedação à utilização de “transação de forma abusiva, com a finalidade de limitar, de falsear ou de prejudicar, de qualquer forma, a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica” (art. 3º, I, da LGT).

A primeira medida é insuficiente, visto que, com a redução dos acréscimos, podem os recursos não direcionados ao pagamento de tributos ser afetados a

³⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45.

³⁶ SEER, Roman. *Die Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgaberecht*. NJW vol. 5, 1996, p. 289.

aplicações, produtivas ou não, de retorno consideravelmente superior aos acréscimos ao fim pagos. Daí que, sob pena de ofensa à isonomia, há de se tratar com muita seriedade a vedação do art. 3º, I, da LGT, de modo a que, ao menor sinal de emprego do não pagamento de tributos com verdadeira estratégia empresarial para o sucesso econômico, sejam fechadas as portas da transação, inclusive como modo de proteção da livre concorrência. Nesse ponto é salutar que as transações da cobrança possam ser individuais, precisamente para permitir esse tipo de análise, embora com a quantidade de dados que o Fisco Federal possui sobre o devedor certamente não fosse difícil parametrizar sistemas para detectar automaticamente situações de tal natureza.

Faz-se nesse ponto ainda o registro da inadequação do emprego da expressão “capacidade contributiva” pelo legislador como critério regente da transação (art. 1º, 2º, da LGT). Ora, a capacidade contributiva, nos termos do art. 145, 1º, da CF deve graduar os tributos no momento da sua instituição. Caso o problema resida na graduação mesma do tributo, o problema deve ser tratado no plano normativo abstrato e no controle de constitucionalidade, pois a transação não pode ser remédio para recorrentes ajustes de capacidade contributiva. Assim, só se se entender a expressão legal como efetiva e concreta capacidade de pagamento momentânea do devedor é que será legítimo o critério eleito.

No que se refere, por outro lado, à transação do contencioso, a análise de agravo à isonomia merece consideração ainda mais detida.

Com efeito, por efeito da transação, uns (os aderentes) não pagarão parte do que é entendido como devido pelo Fisco, e outros o farão.

A LGT, consciente desse risco, preocupou-se com a aproximação do regime jurídico-tributário de todos os sujeitos passivos que estejam na mesma situação. Assim é que: (a) vedou “em qualquer hipótese, a alteração de regime jurídico tributário” (art. 16, 2º) por meio da transação, de modo a constranger os transigentes a tão somente resolver um litígio determinado, sem reduções, por exemplo, para o futuro; (b) exigiu como condição da adesão a aceitação, para o futuro, da interpretação do Fisco (art. 19, 1º, II); (c) admitiu a observância obrigatória, para o futuro, da interpretação desfavorável ao Fisco, caso a jurisprudência se firme em sentido contrário à pretensão fiscal (mesmo dispositivo referido).

É certo que, ainda assim, ter-se-á que, objetivamente, alguém pagará o tributo e que outro, na mesma situação, o faça a menor em razão da transação e que outro ainda nada pague por sagrar-se vitorioso no Judiciário.

Embora se pudesse buscar na igualdade alguma resposta que o explicasse, em última análise, incongruências desse tipo são próprias aos meios de solução de controvérsias jurídicas, seja por auto ou por heterocomposição, cabendo, em atenção ao princípio da igualdade, apenas mitigar o máximo possível discrepâncias que daí possam surgir, como pelas medidas adotadas pela LGT, acima referidas.

3.4. Possibilidade de revisão da transação

Por último, cumpre analisar a possibilidade de revisão de transação em razão de fixação de tese posterior a ela por tribunal superior. A dúvida que se põe é a da subsistência ou não da transação caso se verifique o Fisco ou o sujeito passivo se saíram prejudicados com a transação, em comparação com a situação em que estaria com a plena aplicação da decisão posterior ao seu caso concreto.

No que se refere à possibilidade de o Fisco buscar a revisão por esse motivo, ausente previsão legal na LGT, fecha-se a possibilidade. Mesmo sem essa previsão, socorrer-se-iam os contribuintes do princípio da proteção da confiança, visto terem avençado com o Fisco a solução de um litígio de modo concreto e definitivo, havendo larga e segura base da confiança a proteger, nos termos de Humberto Ávila³⁷.

Quanto à possibilidade contrária, segundo a LGT, a proposta de transação importa em renúncia “a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação” (art. 3º, V). Abarcam-se aqui as transações da cobrança, que são as únicas que se podem dar atualmente por proposta, embora elas possam igualmente ser objeto de adesão.

No que tange às transações por adesão, certamente haverá a inclusão de semelhante cláusula no edital, com esteio no art. 2º, parágrafo único, da LGT.

Rememoram-se todas as discussões semelhantes que nascem de tais cláusulas postas como condições de parcelamentos especiais, no sentido de que a mera vontade não pode criar tributo, mas apenas a lei³⁸. Embora seja controversa a natureza desses parcelamentos, não julgamos consistirem em verdadeiras transações, porque nem sequer exigem a existência de litígio, embora ele se possa verificar em muitos casos. Ocorre que, como não se exige necessariamente o litígio, fica denunciada a ausência da natureza de transação, de modo que a discussão não é idêntica àquela tratada neste artigo.

Na transação, lança-se mão de um método autocompositivo de solução de controvérsias, em substituição à heterocomposição. É o Direito que oferece aos litigantes um instrumento para pôr fim à sua contenda, com ares de definitividade. Afinal, nos termos de Carnelutti, “a finalidade da transação é transformar em incontestável no futuro, o que é hoje litigioso ou incerto”³⁹. Suma contradição haveria, portanto, se a transação ficasse sujeita às definições jurisprudenciais futuras.

³⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 601 e ss.

³⁸ ÁVILA, Humberto. Confissão cria tributo? Apontamentos sobre a disponibilidade do contribuinte sobre direitos fundamentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. vol. 12, p. 257-269.

³⁹ CARNELUTTI, Francesco. *Lezioni di diritto processuale civile* 46. Padova: Cedam, 1931. vol. I, p. 31.

A função da autocomposição é precisamente a de pôr fim ao litígio, diante da incerteza sobre o seu deslinde final. Repugna, pois, à natureza do instituto a revisão e cerram-se, em princípio, as vias processuais para reabrir a discussão, solução dada expressamente no Direito Privado pelo Código Civil (art. 849, 2º, do NCC).

Contudo, há que se ter em mente que, na transação, há o *caput controversum* sobre o qual se acorda e o *caput non controversum*, sobre o qual se apoiou o acordo⁴⁰. Assim, embora não se admita a revisão sobre a parte controversa, já que, por definição, alguém terá errado, o mesmo não se pode dizer da base incontroversa, que, contudo, revelou-se insubsistente. Assim, se a transação pressupôs que o débito era devido e, por mera insuficiência econômica do devedor, resultou em redução, não é lícito impedir a discussão sobre a validade do débito. Não resiste nesse caso à Constituição a cláusula legal do art. 3º, V; poderia, assim, haver discussão sobre o mérito do débito, pela inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXVI), já que a renúncia não tem relação com a motivação do litígio. Devem ser respeitados evidentemente os prazos materiais e processuais para tanto.

Como nessas situações poderia haver até mesmo uma remissão unilateral (art. 172, I e IV, do CTN), já que se funda em situação econômica, aparenta haver, ainda, um excesso do legislador⁴¹ em impedir a discussão da validade da exigência, sendo certo, contudo, que não é possível tampouco pretender a eventual combinação da redução do principal do débito transacionado por essa discussão judicial com a aplicação dos descontos de acréscimos antes concedidos.

Assim, em suma, se o que fundamentou a transação foi a mera incapacidade financeira de adimplir obrigações tributárias, não é constitucional impedir a discussão do que não era objeto do litígio transacionado. Lado outro, se havia uma controvérsia jurídica solucionada pela transação voluntariamente pelas partes, deve subsistir a solução da autocomposição oferecida pela Dogmática Jurídica, sob pena de perda completa do sentido do instituto.

Por fim, como a transação tributária é vocacionada a resolver conflitos específicos, podendo, apenas com muita cautela abarcar condutas futuras, andou bem o legislador ao impedir a eficácia para o futuro de cláusula de conformidade com o entendimento do Fisco, caso derrotado tal entendimento no Judiciário (art. 19, § 1º, II, da LGT), limitando, assim, discussões sobre a imutabilidade da transação.

4. Considerações finais

Em conclusão, verifica-se que a transação é instituto oriundo do direito civil, que tem como objetivo solucionar incerteza sobre direito ou sobre seu cumprimento, mediante concessões recíprocas.

⁴⁰ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*, Parte Especial, Tomo XXV. Atualização de Nelson Nery Jr.; Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012, p. 180-181.

⁴¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 165.

Em razão das peculiaridades do Direito Tributário, pode ter, conforme o caso, natureza de contrato ou ato (se se tratar de mera adesão, com consequências legais predeterminadas).

Sendo modo de encerramento de litígio, configura causa de extinção do crédito tributário apenas por envolver redução do crédito antes existente, não importando, assim, em novação, podendo haver outras modificações, notadamente sobre a forma de adimplemento, dentro do quadro das concessões recíprocas.

Como se trata de reconhecer impossibilidade material de pagamento ou de admitir, ainda que parcialmente, interpretação possível da lei tributária, não há ofensa à regra da legalidade nem ao caráter compulsório do tributo, nem tampouco à vinculação do ato de lançamento. Contudo, para que essa conclusão subsista e para que se realize o princípio da igualdade tributária, é preciso que o instituto seja dotado de rigor e de excepcionalidade e de pressupostos legais rigorosos.

Toca ao legislador, pois, delimitar com precisão os litígios que admitem transação, para atender à legalidade e a impessoalidade que regem a Administração Pública, conforme o art. 37 da CF.

Nos casos da mera resistência ao pagamento, devem-se prever os requisitos atualmente constantes em Portaria, para caracterizar a efetiva impossibilidade material de adimplir os débitos, e não provocada como estratégia anticoncorrencial, bem como as respectivas reduções.

Nos casos de controvérsia jurídica, devem-se prever as condições para que se considere haver controvérsia séria, bem como limites para as concessões, reservando-se ao Decreto do Chefe do Executivo, para permitir controle Legislativo, a indicação dos temas que admitirão a transação.

Por fim, a revisão da transação por decisão posterior de tribunal superior sobre o mérito do crédito deve ser admitida constitucionalmente quando tiver tido por objeto a mera impossibilidade de pagamento, revertidos os descontos concedidos, visto não ter sido essa controvérsia o objeto da transação, mas meramente seu *caput non controversum*.

Quando a motivação da transação for a controvérsia jurídica, não é possível a revisão, sob pena de esvaziar as funções do instituto autocompositivo e de eternizar as discussões a que a técnica jurídica deve pôr fim.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

- ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013.
- ÁVILA, Humberto. Confissão cria tributo? Apontamentos sobre a disponibilidade do contribuinte sobre direitos fundamentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. vol. 12.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARNELUTTI, Francesco. *Instituições do processo civil*. Tradução de Adrián Sotero De Witt Batista. Campinas: Servanda, 1999. vol. I.
- CARNELUTTI, Francesco. *Lezioni di diritto processuale civile*, 46. Padova: Cedam, 1931. vol. I.
- COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- COSTA, Alcides Jorge. *Da extinção das obrigações tributárias*. São Paulo, 1991.
- DERNBURG, Heinrich. *Das Bürgerliche Recht*. Buchhandlung des Waisenhauses, 1902.
- DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. *Parcelamento tributário: entre vontade e legalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2003.
- MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 139 a 218*. São Paulo: Atlas, 2005. vol. 3.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*, Parte Especial, Tomo XXV. Atualização de Nelson Nery Jr.; Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012.
- MÜLLER, Friedrich; CHRISTENSEN, Ralph. *Juristische Methodik*, 11. ed., vol. 1 (*Grundlegung für die Arbeitsmethode der Rechtpraxis*). Berlin: Duncker & Humblot, 2012.
- MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA. Código Tributário Municipal. Disponível em: <https://www.joaopessoa.pb.gov.br/pc/consultaLegislacao.xhtml?tipo=1>. Acesso em: 01 jul. 2022.
- OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro*. 2013. 305 f. Tese (Doutorado em Direito). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e arbitragem no direito tributário: “corrupção sistêmica”, “paranoia ou mistificação”. *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2008. vol. 5.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a óptica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. A suave perda de liberdade. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 18 [S.l: s.n.], 2004.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- SEER, Roman. *Die Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgabenrecht*. NJW, vol. 5, 1996.
- SOUSA, Rubens Gomes. *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Ministério da Fazenda, 1954.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.