

# **VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**EDUARDO AUGUSTO DO ROSÁRIO CONTANI**

**NEWTON CESAR PILAU**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

**Comunicação:**

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

**Eventos:**

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Eduardo Augusto do Rosário Contani; Newton Cesar Pilau – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-753-3

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



## **VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

### **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

---

#### **Apresentação**

A realização do VI encontro virtual do CONPEDI ocorre em num momento de ruptura do sistema tributário nacional vigente. Surpreendente é de fato a aprovação - relâmpago - em dois turnos de votação, na Câmara de Deputados, da proposta de emenda constitucional que trata sobretudo da reformulação da exação tributária sobre o consumo no Brasil. Percebe-se, inclusive, que considerada a encampação da da proposta do que se denominou "imposto sobre valor agregado (IVA)" dual, sem embargo do imposto seletivo sobre bens nocivos, onde a União Federal concentrará a cobrança de um tributo sobre consumo com a concentração/união do IPI/COFINS/PIS e os Estados membros e Municípios com a cobrança de um imposto concentrando sob uma única rubrica o ICMS e o ISS, não teremos apenas uma alteração de impostos e contribuições a serem cobradas; mas, outrossim, uma alteração clara do pacto federativo mesmo porque na Federação brasileira o que de fato determina a autonomia dos entes federativos é sua competência tributária. Mesmo que remanesça a competência dos Estados para a cobrança do ITCD (que se propõe progressivo) e do IPVA (que, por sua vez, alcançará embarcações e aeronaves de luxo) e os Municípios ainda possam cobrar IPTU e ITBI (cujas alíquotas ainda se se mantém baixas), entendemos se considerada que a carga tributária sobre o consumo dos entes subnacionais é a preponderante e mesmo determinante de sua sobrevivência financeira (mormente dentre os maiores Municípios que efetivamente exercem sua competência tributária e não dependam exclusivamente de repartição de receitas<sup>0</sup>) nota-se que havendo aglutinação num mesmo imposto (IVA) das competências sobre ICMS/ISS o que restará da Federação só o futuro dirá. Pretendia-se inclusive a criação de um IVA nacional que seria sem dúvida a transformação de uma Federação em um Estado unitário já que mesmo com a criação de Conselhos ou Câmaras de compensação ou de distribuição das receitas obtidas teríamos a União Federal como protagonista. O IVA dual, se de fato for confirmado no Senado Federal, enfrentará não só os desafios naturais da transição estabelecida (com prazo final em 2033) mas como os conflitos que advirão no compartilhamento de receitas, mudança da arrecadação para os Estados /Municípios de destino do consumo (ao contrário da regra atual que privilegia os Estados de origem e não de destino das mercadorias), aproveitamento irrestrito dos créditos nas operações comerciais/industriais, incentivos fiscais, etc.

O CONPEDI, como a maior entidade científica do direito no Brasil, tem agora como desafio sobretudo enfrentar estas questões já que impactarão diretamente a vida nacional.

Novos rumos, inclusive, se pretende se dar a tributação sobre e renda e patrimônio no Brasil buscando cada vez mais se dar ao atual sistema uma condição maior justiça na tributação e permitir que o tributo não só seja um instrumento fundamento e necessário para a existência do Estado mas que também seja um agente catalizador de investimentos e equalizador do conhecido desequilíbrio socioeconômico nacional.

Tenhamos esperança cautelosa mas com otimismo já que saímos finalmente da inércia de décadas e isso, por si, só já é objeto de elogios.

Parabéns ao CONPEDI por mais um evento que novamente nos provoca e nos engrandece como estudiosos do direito, em especial do direito tributário, objeto deste qualificado Grupo de Trabalho que dignificou com sua excelência e ousadia o arcabouço doutrinário tributário nacional.

## A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM ÂMBITO FEDERAL E O PAPEL DO ADVOGADO NA SUA OPERACIONALIZAÇÃO ELETRÔNICA

### THE TAX TRANSACTION AT THE FEDERAL SCENE AND THE LAWYER'S ROLE IN ITS ELECTRONIC OPERATION

Ricardo Yunes Cestari <sup>1</sup>

#### Resumo

Muito embora já houvesse na própria Constituição Federal de 1988 a previsão de sequestro de bens públicos no caso da inadimplência de precatórios, e o Código Tributário Nacional já prescrevesse (i) a transação como forma de extinção do crédito tributário; e (ii) a concessão, mediante lei, de remissão, anistia, moratória e parcelamentos, a evolução da discussão em torno da possibilidade de a administração tributária transacionar os créditos sob sua responsabilidade foi lenta e evoluiu a partir de atos normativos progressistas, que aos poucos foram dando aos representantes judiciais e administrativos da União o respaldo legal necessário para estimular o pagamento de créditos tributários mediante concessões redutoras do quantum devido. Iniciando pela apresentação de dados sobre o estrangulamento das estruturas das procuradorias fazendárias e do Poder Judiciário, bem como da baixa efetividade alcançada nos processos de execução fiscal, o presente estudo resumirá a evolução doutrinária e regulatória em torno do tema da transação tributária, para ao final apontar as exigências atualmente feitas aos advogados, no campo da Tecnologia da Informação, na operacionalização eletrônica da transação tributária em âmbito federal.

**Palavras-chave:** Transação tributária, Interesse público, Ato administrativo, Contribuinte, Atendimento virtual

#### Abstract/Resumen/Résumé

Even though the Brazilian Constitution already presents the seizure of public assets in case of judicial debts non-payment and the Tax Law already prescribes the transaction as way to finish tax litigation by reductions and installments of the debits, the debates around the possibility of the tax authorities transacting its credits had a slow evolution from progressive legal acts. Little by little, these regulations gave the judicial and administrative representatives of the Federal Treasury the necessary legal support to encourage the payment of tax credits through concessions reducing the amount owed. Starting with the presentation of data on the strangulation of the structures of public tax attorneys and the Judiciary, as well as the low effectiveness achieved in tax enforcement law suits, this study will summarize the doctrinal and regulatory evolution around the subject of tax transaction in Brazil, as well as the demands currently made on lawyers in the field of Information Technology regarding to the electronic operation of the tax transaction at the federal level.

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito da Sociedade da Informação ; Pós-graduado em Direitos Tributário; Professor de Direito Tributário; Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo; Advogado.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax transaction, Public interest, Administrative act, Taxpayer, Virtual service

## 1. INTRODUÇÃO

Assim como o Estado-legislador, o Estado-administração também tem a prerrogativa de inserir no sistema jurídico normas gerais e abstratas que, muito embora, em matéria tributária, tenham seus conteúdos e alcances restritos aos das leis em função das quais sejam expedidos (BRASIL, 1966), influenciam nos elementos constitutivos das obrigações tributárias.

Além disso, o Estado-administração, por meio dos chamados “atos administrativos”, também insere no sistema jurídico normas individuais e concretas que constituem vínculos obrigacionais entre ele e os seus administrados, dentre eles, o lançamento *ex officio* previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), como ato constituidor do crédito tributário.

Esta norma individual e concreta do lançamento tributário também pode ser inserida no sistema jurídico pelo próprio particular (contribuinte ou responsável) destinatário desta norma, no chamado lançamento por homologação.

Assim, seja pelo suporte normativo do auto de infração ou dos deveres instrumentais do contribuinte ou responsável, a obrigação tributária é validamente constituída, iniciando o seu ciclo de cobrança.

Em outras palavras, por meio do lançamento, o Estado-administração exerce o seu direito subjetivo de constituição do crédito tributário, convertendo os critérios previstos no antecedente e no conseqüente da norma geral tributária em linguagem competente a produzir efeitos no mundo jurídico, constituindo o vínculo obrigacional tributário (CARVALHO, 2009, p. 503).

Mas como já advertiu RIBEIRO (Ob. Cit., 1991, p. 220-221):

Hoje, é lamentável que se o afirme, muitos órgãos governamentais procuram descumprir a Constituição, editando, conscientemente, normas eivadas de inconstitucionalidade, que só é declarada, em definitivo, pelo Supremo, após muitos anos. Por isso, muitos tributos inconstitucionais são arrecadados e apenas parte é devolvida àqueles que recorrem ao Judiciário, locupletando-se o Estado com os recursos amealhados através de meios afrontosos à Carta Magna. Isso desmoraliza o princípio da autoridade, encarnada pelo Executivo, avilta o Poder Legislativo, que exprime os anseios da liberdade da sociedade, e desmoraliza o Judiciário, em razão de sua lentidão em afastar, em definitivo, a aplicação de normas inconstitucionais.

Não raro, portanto, os lançamentos tributários são expedidos pelo Estado-administração ou mesmo pelos próprios sujeitos passivos com fundamento de validade em leis ou atos infra legais maculados com vícios de legalidade e/ou de inconstitucionalidade, o que, ao lado das altas taxas de mortalidade dos pequenos negócios no Brasil (BRASIL, 2021)<sup>1</sup> e das instabilidades econômicas, contribui para um enorme passivo fiscal a ser recuperado pelos entes tributantes.

Em 2013, MENDONÇA já chamava atenção para o fato de que durante o ano de 2011, a Procuradoria da Fazenda Nacional recuperou, via cobrança judicial, 1,37% do valor total inscrito em dívida ativa, comemorando tal resultado que representou “um aumento de 121,45% da efetividade da arrecadação da dívida ativa em relação ao ano anterior” (2013, p. 21).

Outro dado interessante é que, apenas em 2018, a Fazenda do Estado de São Paulo desistiu de cerca de 684 mil Execuções Fiscais de pequeno valor (abaixo de R\$ 30 mil), os quais representam apenas cerca de 50% do seu ativo judicial (BRASIL, 2018).

Já quando se fala em volumes totais de processos judiciais no Brasil, dados do Conselho Nacional de Justiça atestam que, até 2017, dos 79 milhões de processos em tramitação no Brasil, cerca de 40,6 milhões são feitos executivos fiscais. (BRASIL, 2018).

O problema, no entanto, já persistia de longa data, como mostra o desabafo feito em 2005 pelo ex-Corregedor Geral de Justiça do Estado de São Paulo, Desembargador José Renato Nalini:

Todos os anos o Governo, suas Autarquias e Fundações – aí compreendidas União, Estados e Municípios – arremessam à Justiça milhões de CDAs – Certidões de Dívida Ativa, que darão origem a execuções fiscais. O Judiciário se conforma com a situação esdrúxula. Aceita ser cobrador de dívida. Mesmo sabendo que não tem estrutura, pessoal nem gestão eficiente para fazer funcionar um setor nevrálgico. Todos têm interesse em que os devedores recolham ao Erário o devido. Se eles se recusarem a pagar, o ônus de sustentar a máquina – sempre perdulária e quase sempre ineficiente – recairá sobre os demais.(NALINI, 2005, p.1)

Essa problemática estrutural do sistema judiciário e a consequente ineficiência na cobrança judicial da dívida ativa chamou o fisco à disposição de negociar, de transigir, de

---

<sup>1</sup> De acordo com a pesquisa Sobrevivência de Empresas (2020), realizada com base em dados da Receita Federal e com levantamento de campo, a taxa de mortalidade dessa área de negócios é de 29%. Já as microempresas têm taxa, após cinco anos, de 21,6% e as de pequeno porte, de 17%. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2021-06/sebrae-pequenos-negocios-tem-maior-taxa-de-mortalidade>. Acessado em 07/11/2022.



ceder, o que implicou na relativização do princípio da indisponibilidade do interesse público em matéria tributária, como veremos a seguir.

## **2. A transação tributária e a superação do dogma da indisponibilidade do interesse público.**

Por mandamento da Constituição Federal (BRASIL, 1988), o Estado-administração obedece ao princípio da legalidade, podendo se conduzir apenas pelas condutas previamente descritas em lei. O mandamento também está previsto no Código Tributário Nacional, o qual declara que “a atividade administrativa de lançamento **é vinculada** e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142, Parágrafo único - grifamos).

Por outro lado, o mesmo Código também traz o instituto da transação como forma de extinção da obrigação tributária (art. 156, III), determinando, ainda, que “a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário”.

Desde a promulgação do CTN, contudo, o dogma da supremacia do interesse público veio cerceando a produção legislativa acerca do instituto da transação tributária, e, por consequência, a regulamentação necessária ao seu exercício pelo Estado-administração.

Como afirmou GAZDA (2006, p. 131), “a Administração Pública transacionar em Juízo historicamente enfrentou barreiras quase que intransponíveis alicerçadas especialmente no princípio da indisponibilidade do interesse público”.

Porém, as deficiências estruturais de um sistema judiciário já afogado em execuções fiscais, em sua maioria de pequeno valor, impôs o desenvolvimento da discussão científica e legislativa em torno do tema.

Antes da promulgação da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020 (BRASIL, 2020), que estabeleceu “os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária” (art. 1º), alguns passos contra a litigiosidade excessiva e a favor da superação do dogma da supremacia do interesse público em matéria tributária foram dados pela União Federal.

A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 (BRASIL, 2002), dispensou os representantes judiciais da União de contestar, recorrer, e permitiu a desistência de recursos já interpostos e de oferecer contrarrazões, na hipótese de o litígio administrativo ou judicial versar sobre (i) entendimento sumulado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; (ii) entendimento favorável aos contribuintes, objeto de parecer do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou do Advogado Geral da União; (iii) tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal; e (iv) tema pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça em recurso uniformizador de jurisprudência.

Outro movimento importante, no mesmo sentido, foi a edição da Portaria do então Ministério da Fazenda nº 75, de 22 de março de 2012 (BRASIL, 2012), permitindo “o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais)”.

Também em 2012 houve um importante avanço na efetividade das cobranças extrajudiciais da dívida ativa: a Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012 (BRASIL, 2012), dispôs que “incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas”.

Segundo ALMEIDA e VITA, a Lei nº 12.767/2012 veio para corrigir uma falha de isonomia no tratamento dos títulos de dívida privada e pública:

Mesmo por que, evidentemente, não há que se fazer distinção entre a tutela pública e a tutela privada, mormente, no que se refere aos direitos de recuperação de seus créditos.

Sob essa ótica, conforme destaca Emanuel Macabu Moraes (2014, p. 110), ao considerar os documentos de dívida, nos moldes da Lei de Protesto, iguais: “[...] não se podendo dar a Fazenda Pública menos do que se confere aos particulares.”

Então, se o credor privado tem obtido êxito na utilização do instrumento do protesto, não há motivo para não incorporar ao Estado tal possibilidade de cobrança (ALMEIDA e VITA, 2018, p. 113).

Já em 2018, o Conselho Nacional de Justiça, por meio da Resolução nº 261, de 11 de setembro de 2018, também procurou estimular a resolução alternativa de conflitos tributários, como explicou LIMA:

Ao instituir o Sistema de Solução Digital de Dívida Ativa, por meio da Resolução nº 261/2018, o Conselho Nacional de Justiça chama a atenção para a baixa eficiência do sistema de execução fiscal, bem como para o montante das dívidas ativas que terminam prescrevendo, caracterizando situação de remissão involuntária de créditos

tributários e não tributários. Ao tempo em que revela sua preocupação com as taxas de congestionamento do Poder Judiciário, o efetivo recebimento dos créditos inscritos em dívida ativa e a disseminação da cultura da paz, a norma prevê a criação de grupos de trabalho interinstitucionais, com representantes do Poder Judiciário, do Ministério Público, da Advocacia Pública, da Administração Fazendária, dos Tribunais de Contas, das Defensorias Públicas e da Ordem dos Advogados do Brasil com vistas à identificação de processos passíveis de transação e elaboração de planilha de descontos, baseada em análise estatística e no índice de sucesso no recebimento dos créditos fiscais (LIMA, 2020, p. 26).

As ações da União Federal em direção à redução do seu passivo judicial se demoraram, mas foram bastante oportunas. A cultura de judicialização dos conflitos, contestações e recursos de ofício, vigente na Fazenda Pública, tornou os executivos fiscais e as ações anti-exacionais caros, morosos e ineficientes, já que o grande volume de causas e as deficiências estruturais impedem os magistrados estatais de analisarem os casos concretos em suas especificidades, disseminando a sensação de injustiça e ineficiência.

Para além dos imperativos de custo, morosidade e ineficiência que o contencioso administrativo ou judicial tributário empilha na balança a favor da auto composição, a transação bem sucedida tem como pressuposto a ética da mudança, da renúncia de parcela do conforto e da segurança que acolhe a autoridade fazendária e o seu representante judicial pela indiferença estatal no objetivo arrecadatório, com suposto fundamento na indisponibilidade do interesse público.

Antes das vigentes alternativas jurídicas para a redução do contencioso tributário, os auditores fiscais e procuradores de fazenda não tinham alternativa senão perseguir o crédito público a qualquer custo, até o seu adimplemento ou até o trânsito em julgado de uma eventual decisão desconstitutiva da obrigação tributária.

Os desequilíbrios e mazelas causados tanto no Poder Judiciário como na estrutura da própria Procuradoria da Fazenda Nacional pelo excesso de execuções fiscais ajuizadas tornou imperiosa a mudança de postura em favor do próprio interesse público. Atos como a citada Portaria MF nº 75/2012 vieram da visão de que o número limitado de procuradores da fazenda deveria se concentrar nas causas de valor mais alto e com maior chance de resultarem em efetiva arrecadação.

O princípio da indisponibilidade dos bens público passa, então, a ser interpretado sistematicamente com os demais valores previstos na Constituição Federal, dentre eles, o princípio da razoabilidade, que veda a concretização de normas constitucionais com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos

normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades do ordenamento jurídico (MELLO, 2006, p. 97).

Visto por outro ângulo: a transação que envolve a administração fazendária sempre restaria obstaculizada se fosse mantido, como critério exegético da Constituição Federal, que esta permitisse providências insensatas, é dizer, que avalizasse previamente condutas desarrazoadas como a manutenção da cultura de litigiosidade em matéria tributária, pois isto corresponderia a imputar desatinos ao próprio sistema de direito.

Os gestores e perseguidores do crédito tributário aprenderam a evitar a prévia adoção de uma solução rígida, única – e por isso incapaz de servir adequadamente para satisfazer, em todos os casos, o interesse público tutelado pela Constituição Federal, pois, através dela, visa-se à obtenção da medida ideal, ou seja, da medida que, em cada situação, se atinja o equilíbrio entre a eficiência e a legalidade.

Neste esforço, foi de grande valia a contribuição dada por MELLO, fazendo a dicotomia entre o que chamou de “interesse público primário e secundário”:

Assim, independentemente do fato de ser, por definição, encarregado dos interesses públicos, o estado pode ter, tanto quanto as demais pessoas, interesses que lhe são particulares, individuais, e que, tal como os interesses delas, concebidas em suas meras individualidades, se encarnam no Estado enquanto pessoa. Estes últimos *não são interesses públicos*, mas interesses individuais do Estado, similares, pois (sob prisma extrajurídico), aos interesses de qualquer outro sujeito (MELLO, 2012, p. 66).

Ou seja, separando o que seria o interesse público primário e o secundário, MELLO ensinou que alguns dos interesses perseguidos pelo Estado-administração são do interesse particular de suas pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), e não do interesse de uma coletividade, e, por que não dizer, da República Federativa do Brasil.

Enquanto o interesse (i) público primário decorre de um direito subjetivo de uma coletividade em face do Estado como, por exemplo, o direito à saúde, à segurança pública e à educação, (ii) o interesse público secundário decorre de um vínculo obrigacional entre uma pessoa jurídica de direito público e um ou mais sujeitos de direito identificados, como é o caso de uma obrigação tributária.

A obrigação tributária nasce com a prática do fato impositivo por determinado sujeito de direito e é constituída pelo lançamento para a constituição e cobrança da exação. Já a

obrigação do Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) em disponibilizar um sistema público de saúde à coletividade, por exemplo, é perene e decorre unicamente da promulgação da Constituição Federal.

Há de se separar, destarte, os conceitos de erário público ou de crédito público, do conceito de interesse público primário. É certo que as finanças públicas servem para subsidiar os interesses públicos primários, mas não por isso se confundem com eles.

Se assim fosse, o Estado-administração “poderia, portanto, ter o interesse secundário de resistir ao pagamento de indenizações ainda que procedentes, ou de denegar pretensões bem-fundadas que os administrados lhes fizesse, ou de cobrar tributos ou tarifas por valores exagerados. Estaria, por tal modo, defendendo interesses apenas ‘seus’, enquanto pessoa, enquanto entidade animada do propósito de despender o mínimo de recursos e abarrotar-se deles ao máximo” (MELLO, 2012, p. 63).

Outra eloquente manifestação no mesmo sentido veio do Superior Tribunal de Justiça, em sua Súmula nº 189: “É desnecessária a intervenção do Ministério Público nas execuções fiscais”.

A própria Constituição Federal permite o sequestro de verbas públicas no caso de atraso no pagamento de obrigações judiciais constituídas contra as Fazendas Públicas (art. 100, § 6º).

No mesmo sentido, a Lei n. 13.140, de 26 de junho de 2015 (BRASIL, 2015), que “dispõe sobre (...) a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública”, prescreve que “pode ser objeto de mediação o conflito que verse sobre direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação” (art. 3º).

Arrematando a questão, a Lei nº 13.988/2020 (BRASIL, 2020), que regulamentou a transação em âmbito federal, dispôs que “A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, **entender que a medida atende ao interesse público**” (art. 1º, § 1º - destacamos).

A mesma Lei também dispôs que a transação tributária observará “os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade” (art. 1º, § 2º).

Portanto, no que se refere à transação tributária, o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser analisado pelo cânone interpretativo da unidade da Constituição Federal, especialmente em sincronia com o princípio da eficiência (art. 37, *caput*) e da duração razoável do processo ou celeridade processual (art. 5º, inciso LXXVIII), sendo oportunos, nesse sentido, os excertos de SIMINI, ARAÚJO E BORGES:

Ou seja, existirá, na verdade, uma mitigação do princípio da indisponibilidade do interesse público, para que assim, seja possível a sua convivência harmônica com os postulados constitucionais da eficiência e duração razoável do processo, os quais também devem pautar o agir do Estado-Administração.

(...)

A movimentação do aparato jurisdicional ou a sua utilização por um lapso temporal extremamente delongado (anos e anos a fio), em determinados casos, pode se mostrar totalmente desnecessário e oneroso ao próprio Estado, motivo pelo qual a conciliação/transação acabará por ser a melhor forma de alcançar a observância do princípio da indisponibilidade do interesse público, como também do princípio da eficiência e da duração razoável do processo. (SIMINI, ARAÚJO E BORGES, 2015, p. 230).

Desse modo, um modelo de persecução do crédito tributário que sobrecarrega o sistema judiciário e a advocacia pública, priorizando apenas a arrecadação e a litigância sistemática, atua contra valores constitucionalmente garantidos, estes sim voltados aos interesses da coletividade (interesse público primário).

### **3. A transação tributária em âmbito federal como ato administrativo plenamente vinculado à Lei 13.988, de 14 de abril de 2020.**

Pelo até aqui exposto, é possível se fixar os seguintes requisitos da transação em matéria tributária: (i) a exigência de lei que estabelece as condições do acordo; (ii) concessões recíprocas entre as partes; e (iii) o encerramento do litígio.

Sobre a exigência de lei especial regulamentadora da transação tributária, CAVALCANTE e ZONARI aduzem o seguinte:

(...) a exigência de lei para efetivação da transação tributária decorre do próprio conceito de tributo, previsto no art. 3º do CTN, que o define como prestação pecuniária instituída mediante lei, em respeito ao Princípio da Legalidade previsto no art. 150, I, CTN.

A importância da lei na perspectiva tributária, tanto para fins de instituição tributo quanto para efeitos de extinção do crédito tributário, está calcada na essência democrática da tributação, uma vez que a lei é o veículo adequado de manifestação

da escolha popular apto a relativizar a uma garantia fundamental, que é o patrimônio privado.

Face a isto, se o tributo somente pode ser instituído ao majorado mediante lei, sua extinção também só pode ser viabilizada de acordo com ela, de modo a se estabelecer um paralelismo da forma (CAVALCANTE e ZONARI, 2019, p. 397).

Ou seja, se os critérios da regra matriz de incidência tributária que formatam a respectiva obrigação devem estar previstos em lei, qualquer mutilação ou complementação nesses critérios também devem ser veiculadas mediante lei, para que, por meio de interpretação sistemática, o agente fiscal ou procurador fazendário tenha espaço e fundamento para transigir em redução do *quantum* devido.

Isto porque, a transação tributária é ato administrativo, e, portanto, plenamente vinculada (art. 37, CF/88), que sempre ocasionará em uma dessas consequências: (i) redução do valor principal do tributo transacionado (remissão – art. 172, CTN); e/ou (ii) redução de juros e multas (anistia – art. 180, CTN); e/ou (iii) aumento do número de prestações legalmente previsto para parcelamento tributário; e/ou a (iv) prorrogação dos prazos legalmente previstos para pagamento (moratória individual – art. 152, II, CTN).

Assim, as concessões a serem feitas pelo fisco em uma transação tributária devem estar exauridas em lei regulamentadora do ato, segundo o Código Tributário Nacional.

Nesse sentido e no âmbito federal, a Lei nº 13.988/2020 contempla os seguintes benefícios: (i) descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação; (ii) prazos e formas de pagamento especiais; (iii) substituição ou a alienação de garantias e de constrições; (iv) a compensação com créditos do contribuinte de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL, até o limite de 70% (setenta por cento) do saldo remanescente após a incidência dos descontos, se houver. e (v) o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença líquida transitada em julgado.

Outra modificação importante na redução de contenciosos tributários, trazida pela Lei 13.988/20, refere-se à aplicação do princípio *in dubio pro contribuinte* nos processos administrativos tributários federais. Trata-se do fim do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recurso Fiscais (CARF). Ou seja, nos casos em que ocorrerem empate no julgamento colegiado do processo administrativo de determinação e exigência do crédito

tributário, a decisão será favorável ao contribuinte sem haver a necessidade do voto de desempate pelo presidente da câmara julgadora (RODRIGUES, 2020, p. 47).

Em lamentável retrocesso e em clara afronta ao Poder Legislativo, no entanto, o atual Governo Federal fez publicar a Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023, reestabelecendo o chamado voto de qualidade.

É importante ressaltar, também e por fim, que a transação tributária poderá ser realizada por meio de adesão a editais publicados pela Procuradoria da Fazenda Nacional ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ou por meio de proposta individual realizada por esses órgãos ou pelos sujeitos passivos interessados.

#### **4. O papel do advogado na operacionalização eletrônica da transação em âmbito federal.**

OLIVEIRA e OLIVERIA afirmam que “a advocacia passa por um momento histórico de profundas transformações, impulsionado pelo esgotamento do Poder Judiciário e pela necessidade de que seja assumido um papel de protagonismo num sistema de prevenção ao litígio, ou mesmo encontrar solução adequada para que os litígios sejam efetivamente resolvidos” (2020, p. 132).

Na transação tributária, a busca de uma solução adequada para a extinção de uma obrigação com a União exige dos advogados algo além da análise dos requisitos previstos na Lei nº 13.988/2020 e da formulação de proposta de transação ao ente político.

O advogado que pretende operacionalizar uma transação tributária deve, em primeiro lugar, manter acompanhamento constante dos sítios eletrônicos da Procuradoria da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a fim de verificar a publicação de editais de convocação para transação.

Além disso, a adesão a um edital de transação ou a apresentação de proposta de transação individual, via procuração, exige que o advogado se utilize de certificado digital e tenha conhecimento dos ambientes de atendimento virtual do contribuinte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (*E-CAC*) e da Procuradoria da Fazenda Nacional (*REGULARIZE*), como únicos canais existentes para tanto.

A título de exemplo, o item 5.1 do Edital de Transação nº 09/2022 (BRASIL, 2022), da Procuradoria da Fazenda Nacional, dispõe que “A adesão à transação de que trata este



Edital quanto a débitos inscritos em dívida ativa da União, será formalizada pelo Portal REGULARIZE, disponível em <https://www.regularize.pgfn.gov.br>, ao selecionar "Outros Serviços", opção "Transação no Contencioso Tributário de Relevante e Disseminada Controvérsia", mediante o preenchimento do formulário eletrônico e a apresentação dos seguintes documentos...”.

A geração e pagamento das guias referentes ao acordo também observam a mesma prática, conforme item 3.9 do mesmo Edital: “O pagamento dos débitos transacionados junto à PGFN deverá ser feito mediante documento de arrecadação emitido no portal REGULARIZE da PGFN, disponível em <https://www.regularize.pgfn.gov.br>, sendo considerado sem efeito, para qualquer fim, eventual pagamento realizado de forma diversa”.

O advogado ainda assume a obrigação de acompanhar a caixa postal do contribuinte, já que o item 5.12 do mesmo edital dispõe que “As notificações relativas à transação perante a PGFN serão realizadas por meio da caixa de mensagens do aderente no portal REGULARIZE”.

Em resumo, para assessorar e representar o seu cliente na adesão a um edital de transação tributária ou na formulação de uma proposta de transação, para além da análise jurídica do caso concreto, o advogado deve (i) acompanhar a publicação de editais na internet, (ii) trabalhar com certificado digital; (iii) obter procuração eletrônica nos sistemas E-CAC ou REGULARIZE; (iv) acompanhar constantemente as notificações digitais recebidas pelo cliente; e (v) abrir um processo digital nesses sistemas e realizar o *upload* dos documentos necessários.

Este último passo, no entanto, demanda outros conhecimentos de produção e formatação de arquivos digitais, exigidos pela Instrução Normativa nº 2.022, de 16 abril de 2021 (BRASIL, 2021).

Exige-se extensões específicas para os arquivos, assinatura eletrônica, padrões de nomeação, tamanho, versão, resolução, cores, ou seja, uma infinidade de atributos que requerem conhecimento intermediário de informática do advogado ou uma assessoria especializada em Tecnologia da Informação, sem o que não será possível a formalização da transação tributária e o seu acompanhamento, até a efetiva extinção dos créditos tributários envolvidos.

## 5. CONCLUSÃO

A baixa efetividade da cobrança judicial da dívida ativa e as deficiências estruturais do Poder Judiciário permitiram o pragmatismo necessário à relativização do dogma da indisponibilidade do interesse público, mirando a possibilidade de transação pela administração fazendária.

No âmbito tributário, a semente do instituto jurídico já havia sido plantada pelo legislador complementar no Código Tributário Nacional com a previsão da transação como causa extintiva do crédito tributário, bem como da possibilidade de remissão, anistia, moratória e parcelamentos como concessões dos entes tributantes aos particulares que desejassem transacionar, nos termos da Lei.

O princípio da legalidade em matéria tributária e administrativa, portanto, já resguardava o legislador ordinário na regulamentação da transação tributária, permitindo que a doutrina caminhasse no sentido de que a relação jurídica tributária se enquadrava como “direitos indisponíveis transacionáveis” ou secundários, nos termos da Lei nº 13.140/2015.

Mas tais previsões legislativas não foram suficientes para uma mudança de postura da administração fazendária no que se refere à transação do crédito tributário. Ainda era mais seguro para os agentes fiscais e procuradores de fazenda manter uma postura rígida na persecução do crédito tributário, do que justificarem atuações heterodoxas de acordo com cada caso concreto.

Para dar esse conforto regulatório esperado pelos representantes administrativos e judiciais da União, algumas iniciativas foram tomadas para se reduzir a litigiosidade e se aumentar a efetividade na cobrança da dívida ativa da União, como (i) a permissão de protesto público das certidões de dívida ativa. (ii) a permissão de não ajuizamento de execuções fiscais de baixo valor; e (iii) a dispensa dos procuradores fazendários de contestar e recorrer em feitos administrativos ou judiciais em que se discutem matérias pacificadas em favor dos contribuintes.

Ao fim e ao cabo, foi promulgada a Lei nº 13.988/2020, fixando parâmetros jurídicos objetivos para o crédito tributário a ser transacionado, para os sujeitos passivos que desejam transacionar, e para as concessões disponíveis ao poder público que implicam em redução do *quantum* devido.

A mesma Lei também trouxe duas hipóteses de transação tributária: (i) por proposta individual do contribuinte ou da União; ou (ii) por adesão a edital convocatório de transação.

A era da informação e os atos infra legais da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria da Fazenda Nacional, contudo, ampliaram a participação dos advogados na transação tributária, para além da aferição dos seus requisitos jurídicos e da elaboração de proposta de transação individual.

Na operacionalização da transação tributária em âmbito federal, o advogado assume o dever de (i) acompanhar a publicação de editais na internet, (ii) trabalhar com certificado digital; (iii) obter procuração eletrônica nos sistemas E-CAC ou *REGULARIZE*; (iv) acompanhar constantemente as notificações digitais recebidas pelo cliente; (v) abrir um processo digital nesses sistemas e realizar o *upload* dos documentos necessários; e (vi) cumprir os requisitos de nomeação, tamanho, versão, resolução e cores dos arquivos que serão juntados ao processo administrativo.

## 6. Referências

ALMEIDA, Patrícia Silva. VITA, Jonathan Barros. **Recuperação de créditos fazendários: Métodos alternativos de solução das controvérsias tributárias.**

Revista de Direito Brasileira, São Paulo, SP, v. 19, n. 8, Jan./Abr. 2018.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 261, de 11 de setembro de 2018.**

Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/atos-normativos?documento=2689>.

Acessado em: 16/11/2022.

BRASIL, **Constituição Federal de 1988.** Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acessado em: 08/11/2022.

BRASIL, **Jornal “O Estado de São Paulo”**, 2018. Disponível em:

<https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/o-fisco-como-maior-litigante-do-poder-judiciario/>. Acessado em 07/11/2022.

BRASIL, **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.**

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L5172.htm)

BRASIL, **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.** Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm). Acessado em: 08/11/2022.

BRASIL, **Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012.** Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm#art25](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm#art25).

Acessado em: 16/11/2022,

BRASIL, **Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015**, Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm). Acessado em: 16/11/2022.

BRASIL, **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm). Acessado em: 08/11/2022.

BRASIL, **Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023**, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2023-2026/2023/Mpv/mpv1160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Mpv/mpv1160.htm). Acessado em: 03/02/2023.

BRASIL, Procuradoria da Fazenda Nacional. **Edital de Transação nº 9, de 3 de maio de 2022**. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/edital-n-9/2022-397019463>. Acessado em: 11/11/2022.

BRASIL, **Portaria do então Ministério da Fazenda nº 75, de 22 de março de 2012**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=37631&visao=original>. Acessado em: 08/11/2022.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa nº 2.022, de 16 de abril de 2021**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=116969>. Acessado em: 11/11/2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 16ª edição. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

CAVALCANTE, L. E. G. ZONARI, M. L. **Transação tributária e renúncia de receita nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal**. In Rev. Controle, Fortaleza, v. 17, n.2, p. 393-421, jul./dez. 2019.

GAZDA, E. **Administração Pública em juízo: poder-dever de transigir**. Direito Federal: Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil. v. 23, n. 83, jan/mar 2006.

LIMA, Rafael Carvalho da Rocha. **O uso da transação na solução de conflitos de natureza tributária: Perspectivas abertas pela resolução nº 261, de 11 de setembro de 2018, do Conselho Nacional de Justiça**. Rev. de Formas Consensuais de Solução de Conflitos. e-ISSN: 2525-9679. Evento Virtual, v. 6, n. 1, Jan/Jun. 2020

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MENDONÇA, Priscila Faricelli. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de

São Paulo como exigência parcial para obtenção de título de Mestre em Direito junto ao Departamento de Direito Processual – Área de Direito Processual Civil, sob a orientação do Prof. Dr. Carlos Alberto de Salles; 2013.

NALINI, José Renato. **Execução não é solução!** Disponível em: <https://renatonalini.wordpress.com/2012/03/18/execucao-nao-e-a-solucao/>. Acesso em: 16/11/2022.

OLIVEIRA, Bruno Bastos de; OLIVEIRA, Maria das Graças Macena Dias de. **Os novos desafios da advocacia tributária e a arbitragem fiscal em destaque.** Revista Meritum, Belo Horizonte, vol. 15, n. 2, p. 121-136, Maio/Ago. 2020. DOI: <https://doi.org/10.46560/meritum.v15i2.7826>.

RIBEIRO, Antônio de Pádua. **Soberania do Poder Judiciário.** In Revista de informação legislativa, v. 28, n. 110, p. 219-226, abr./jun. 1991 | Revista de julgados / Tribunal de Alçada do Estado de Minas Gerais, v. 16, n. 40, p. 43-50, jul./dez. 1991.

RODRIGUES, Camila Campos. **A transação em matéria tributária: uma análise da Lei 13.988/2020 como forma de solução do passivo tributário no Brasil.** Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/21354>. Acessado em: 11/11/2022.

SIMINI, Danilo Garnica. ARAÚJO, Lucas Pereira. BORGES, Diego da Mota. **Análise da conciliação em matéria tributária à luz da indisponibilidade do interesse público.** ISSUE DOI: 10.3738/1982.2278.1398. Nucleus, v.12, n.1, abr. 2015.