II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2020 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de
Janeiro Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal
(suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do
Sul) Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor –
Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do
Sul Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

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

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-167-8
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direito, pandemia e transformação digital: novos tempos, novos desafios?

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. II Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Novamente nos encontramos a distância, no denominado II Encontro Virtual do CONPEDI. Não poderíamos negar a ansiedade que nos rodeia pela volta da decantada normalidade até para que possamos, novamente, nos reunir e congraçar pessoalmente em nossos eventos. Entretanto, enquanto tal procedimento não se faz possível, nos reunimos remotamente e fazemos o possível (e muitas vezes além disso) para que nossa atividade acadêmica, na área da pós graduação em Direito no Brasil, continue e evolua como tem acontecido nos últimos anos. O tema proposto para o II Encontro do CONPEDI virtual não poderia ser mais apropriado, sem embargo das dificuldades imanentes a tal fato. A pandemia do Corona Vírus. É fundamental não se descurar atualmente tratando de qualquer assunto, mormente na área do Direito, que não seria associado à crise sanitária que toda humanidade enfrenta. No que diz respeito ao objeto do GT de Tributário e Financeiro (I e II), o que percebemos, além da qualidade sempre crescente dos trabalhos propostos, foi um fato inédito. A despeito do GT abranger o direito tributário e financeiro, normalmente nos eventos anteriores artigos com conteúdo de direito financeiro eram exceção, não significando quase nada dentro dos demais artigos que se voltavam, precipuamente, para o direito tributário, especialmente para tratar de tributos em espécie. Neste evento, em ambos GT´s aferimos uma quantidade tal de artigos com viés para o direito financeiro que se aproximou de quase metade daqueles propostos. A questão orçamentária, portanto, chamou a atenção de muitos participantes que se preocuparam em apresentar não só reflexões maduras e bem organizadas, bem como também em propor soluções quanto à gestão dos escassos recursos financeiros dos entes públicos, a execução orçamentária ou mesmo mecanismos de contenção das fraudes fiscais. Mas não apenas se pensou na questão fundamental para a sobrevivência do Estado, como a aferição de receitas e seu direcionamento de gastos. Apresentaram-se também vários trabalhos voltados para a sempre e presente "reforma tributária" que, independente de encontro ou congresso, virtual ou presencial, se faz companhia a todo nós que militamos na área tributária. E, considerado o momento particularmente sensível quanto às necessidades de melhor equacionamento da distribuição de competências tributárias e sua arrecadação de receitas, não deixando de lado a preocupação com eventual aumento de carga tributária sob os auspícios de uma roupagem reformadora, a chamada reforma, muito debatida em 2020, mas sem qualquer avanço efetivo, ficou para as calendas gregas dos próximos anos.

No mais, agradecemos e parabenizamos todos os participantes do eventual virtual pela demonstração clara de ousadia intelectual e destemor em provocar os pilares que se assentam

os fundamentos do direito financeiro e tributário cujos elementos, básicos e secundários, devem ser necessariamente repensados e reformulados a vista da crise de saúde e financeira que toda a sociedade enfrenta e o Estado, enquanto sua estrutura organizacional, inexoravelmente reflete.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no II Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (https://www.indexlaw.org/), conforme previsto no item 7.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA E TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: ANÁLISE À LUZ DA LEI Nº 13.988/2020

ADMINISTRATIVE DISCRIPTION AND TAX TRANSACTION: ANALYSIS OF LAW NO. 13.988/2020

Daniela Almeida Campos [1]

Resumo

O presente artigo busca investigar os limites impostos pelo ordenamento jurídico pátrio à presença da discricionariedade administrativa na definição de situações passíveis de celebração da transação tributária. O tema será estudado a partir da Lei nº 13.988/2020, fruto da conversão da MP nº 899/2019. Serão identificados os contornos hermenêuticos da transação tributária e apresentada a definição de discricionariedade administrativa, buscando perquirir acerca de sua compatibilidade com o exercício da função administrativa fiscal. Ao final, será demonstrado que, da forma como normatizada, desrespeitou-se a legalidade exigida pelo CTN para a definição das hipóteses de aplicação do instituto

Palavras-chave: Limites, Conveniência e oportunidade, Legalidade

Abstract/Resumen/Résumé

This article investigates the limits imposed by the national legal system to administrative discretion in definition of situations may be concluded in the tax transaction. The theme will be studied from Law No. 13.988/2020, as a result of MP No. 899/2019. The hermeneutic contours of the tax transaction will be identified and the definition of administrative discretion will be presented, seeking to investigate its compatibility with the exercise of the fiscal administrative function. In the end, will be demonstrated that, as normalized, the legality required by CTN for the definition of the hypotheses of application of the institute was disrespected.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Limits, Convenience and opportunity, Legality

[1] Mestranda em Direito Tributário pelo IBET. Especialista em Direito Tributário pelo IBET e em Direito Administrativo pela Universidade Anhanguera-Uniderp. Professora Seminarista do IBET. Procuradora do Município de Uberlândia

1. INTRODUÇÃO

A publicação Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, fruto da conversão da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, reacendeu, no seio da doutrina, as discussões em torno da aplicação do instituto da transação no Direito Tributário. O texto da norma foi responsável pela regulamentação, no âmbito federal, do artigo 171 do Código Tributário Nacional, que prevê, expressamente, a possibilidade de que os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrem transação com vistas, através de concessões mútuas, a colocar fim aos litígios tributários já instaurados, conduzindo à extinção da obrigação tributária. As condições para a celebração do ajuste, bem assim a autoridade competente para autorizá-lo em cada caso, devem ser definidas por lei, conforme estatui referido dispositivo legal.

Inobstante, a análise de alguns enunciados da novel legislação conduzem, inexoravelmente, à conclusão de que a definição das situações em que será possível a celebração da transação tributária restou delegada à decisão da autoridade fazendária, a qual será responsável, segundo seu juízo de conveniência e oportunidade, pela verificação do interesse público que justifique a celebração dos acordos, bem como pela definição dos créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação que possam consubstanciar objeto do acertamento entre as partes.

O presente artigo, assim, almeja verificar se a transação tributária comporta a presença de margem de discricionariedade para que administração pública decida a respeito das condições de sua celebração, que abrangem a identificação dos créditos tributários que poderão ser transacionados, a situação de litígio em que se encontram, bem como a definição das respectivas concessões que deverão ser realizadas pelos sujeitos da obrigação tributária.

Situando-se sob a égide da reserva legal, a abertura de margem de discricionariedade administrativa na aplicação do instituto pode abrir portas para que sejam celebrados acordos cujo mote seja não a proteção do interesse público inerente à arrecadação tributária, mas interesses outros capazes de macular a seriedade e a lisura da atividade administrativa fiscal do Estado. Eis a preocupação que motiva as reflexões realizadas no presente artigo.

2- CONTORNOS HERMENÊUTICOS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A definição do conceito de transação tributária apresentada como uma das modalidades de extinção do crédito tributário pelo CTN[1] não escapa das dificuldades enfrentadas por todos aqueles que se aventuram na tarefa de conhecer o direito e que, para tanto, necessitam transcorrer os caminhos traçados pela hermenêutica para construção dos significados das normas jurídicas.

Com a revolução operada pelo movimento conhecido como "giro linguístico", a linguagem restou valorizada como principal objeto dos estudos científicos e filosóficos, deixando de ser considerada mero instrumento de representação da realidade para ser vista como condição mesma do conhecimento, compreendido, a partir daí, como resultado da relação entre linguagens ou significações[2].

Nesse contexto, exsurge a perspectiva segundo a qual o direito se manifesta em linguagem, pois os processos comunicacionais nada mais são que processos linguísticos, e direito é também comunicação. A atividade de interpretação do direito, por conseguinte, perpassa, necessariamente, pela análise semiótica do sistema jurídico, com a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática. Tais premissas fundamentam a afirmação de Paulo de Barros Carvalho, quando aduz que "*interpretar* é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos" (CARVALHO, P., 2018, p.188). Ainda segundo o autor,

> Nenhuma pessoa lograria construir o ato hermenêutico, oferecendo sentido ao produto legislado, sem iniciar seu trabalho pelo plano da expressão ou da literalidade textual, suporte físico das significações do direito. Daí a extraordinária importância da teoria comunicacional e da semiótica, como teorias gerais dos atos de fala e dos signos em si mesmos considerados em toda e qualquer linguagem, ensinamentos responsáveis pelas radicais transformações dos costumes da comunidade jurídica, no mundo contemporâneo. (CARVALHO; ROBLES, 2011, p. 34)

---

[1] CTN, Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a **transação**; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149. (destaque da autora)

[2] "Em meados do século passado, houve uma mudança na concepção filosófica do conhecimento, denominada de giro-linguístico, cujo termo inicial é marcado pela obra de LUDWIG WITTGENSTEIN (*Tractatus logico-philosophicus*). Foi quando a então chamada "filosofia da consciência" deu lugar à "filosofia da linguagem". De acordo com esta nova concepção filosófica, a linguagem deixa de ser apenas instrumento de comunicação de um conhecimento já realizado e passa a ser condição de possibilidade para constituição do próprio conhecimento enquanto tal. Este não é mais visto como uma relação entre sujeito e objeto, mas sim entre linguagens." (CARVALHO, A. 2019, p. 18)

A construção da definição do conceito de transação tributaria, portanto, deve ser iniciada a partir do suporte físico trazido pelo artigo 171 do Código Tributário Nacional, cuja redação se transcreve:

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

Como visto acima, o texto escrito representa apenas e tão somente o ponto de partida sobre o qual realizará o intérprete uma primeira análise sintática, avaliando a correção das palavras, das orações, enfim, o respeito às regras gramaticais impostas pela língua portuguesa. A partir daí, imiscui-se o intérprete para o campo da semântica, trabalhando com as significações que podem ser construídas a partir do suporte físico analisado, para, na sequência, adentrar no plano da pragmática jurídica, investigando como se dá, na prática, a aplicação dos conceitos e institutos do direito, sem perder de vista os limites colocados pelo ordenamento jurídico considerado em sua completude[3].

Da leitura do artigo 171 do CTN, é possível identificar como características da transação tributária apenas que se trata de ajuste que envolva "concessões mútuas", que importe em "determinação de litígio"[4] e que conduza à extinção do crédito tributário. As demais características, entre as quais a identificação da autoridade competente e as hipóteses que ensejam a celebração da transação, foram relegadas à indicação de lei.

De plano, já se percebe que a identificação dos contornos do instituto para o Direito Tributário exige que se busque no Direito Civil as características do negócio jurídico ali regulamentado, bem como se lhe conforme aos princípios e regras específicos da seara tributária. A transação tributária, por conseguinte, não será outra coisa senão uma construção feita pelo intérprete, dada a economia com que o CTN tratou do instituto, considerando todo o

---

[3] Sobre o processo de interpretação, citando Ezio Vanoni, transcreve Alfredo Augusto Becker: "Toda norma é, com efeito, parte integrante do sistema jurídico a que pertence. Desde o momento de sua criação, entre todas as normas de um mesmo sistema se exerce um complexo de ações e reações, que decorrem da necessária amalgamação das normas no ordenamento vigente. Já foi exatamente observado que a norma jurídica isolada não existe como tal na realidade da vida jurídica. Toda norma é válida e obrigatória, unicamente em uma *relação* necessária de influências recíprocas com um número ilimitado de outras normas, que a determinam mais expressamente, que a limitam, que a completam de modo mais ou menos imediato." (BECKER, 2018, p. 123)

[4] O CTN utilizou a expressão "determinação de litígio", que, em verdade, equivale à terminação do litígio. Nesse sentido, confirma Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy: "Ao que consta, e como já reiteradamente entendido, há evidente erro na publicação originária do texto, que dá conta de *determinação* do litígio. Obviamente, deve-se ler *determinação* por *terminação*." (GODOY, 2010, p. 140)

arcabouço normativo presente no ordenamento que com ele se relacione, interpretados à luz das normas especiais que regem o regime jurídico tributário.

No Código Civil Brasileiro, a transação está disposta no Título VI, que trata "Das Várias Espécies de Contrato", do Livro 1 da Parte Especial, que regulamenta o "Direito das Obrigações". Verifica-se, assim, que o direito civil, a partir do Código Civil de 2002, conferiu-lhe caráter contratual, de maneira diversa do que fazia o Código Civil anterior, que tratava a transação como simples forma de extinção das obrigações. A natureza jurídica do instituto, aliás, foi tema bastante controvertido na doutrina[5].

Segundo o Código Civil, "é lícito aos interessados prevenirem ou terminarem litígio mediante concessões mútuas", sendo permitida sua realização somente "quanto a direitos patrimoniais de caráter privado"[6]. Atento aos termos da legislação civil, Onofre Batista Alves Júnior (2007, p. 302) ressalta a necessidade de três elementos para que se configure a transação: "1. conflito; 2. intenção de pôr fim ao conflito e 3. concessões recíprocas".

Quanto à necessidade de existência de conflito, diverge a doutrina sobre o que se deve considerar conflito para que se possa celebrar transação. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes (2014, p. 32), em interessante estudo sobre o tema, resume as posições doutrinárias divergentes:

> Quanto ao primeiro elemento, isto é, o conflito, existem divergências doutrinárias no sentido do que pode ser considerado conflito para fins de transação. Vale dizer, alguns doutrinadores entendem que basta uma relação jurídica litigiosa, outros defendem que deve haver relação jurídica da qual efetivamente surja uma dúvida, e há ainda aqueles que consideram que se faz mister a existência de uma relação jurídica litigiosa e duvidosa.

Quanto ao segundo elemento, não pairam discussões a respeito de sua interpretação, restando consignada a necessidade de que a transação decorra de um acordo de vontade das partes, sendo incompatível com a natureza do instituto a sobreposição de uma vontade à outra.

---

[5] Nesse sentido, registra Onofre Alves Batista Júnior: "A matéria encontrou disciplina no CC, no qual vinha como forma de extinção das obrigações (arts.1025 a 1036). A doutrina brasileira não se coloca uníssona sobre a natureza jurídica da transação. Classificando-a como mero "modo de extinção das obrigações", marcante se coloca a influência de Clóvis Beviláqua, que não a considera como contrato. Marcando-a como contrato, por outro lado, mesmo antes da edição do novo CCB, já se pronunciava Afonso Fraga, Teixeira de Freitas, Sílvio Rodrigues, Serpa Lopes, Caio Mário da Silva Pereira, Maria Helena Diniz e Orlando Gomes. Para Washington de Barros Monteiro, por exemplo, "transação é o contrato pelo qual, mediante concessões recíprocas, se previne ou termina uma lide". No atual CCB, a transação, acompanhando a tendência doutrinária dominante, aparece expressamente como contrato nominado no Capítulo XIX ("Da Transação"), do Título VI ("Das Várias Espécies de Contrato"), do Livro 1 (Do Direito das Obrigações"), da5050. Parte Especial, nos arts. 840 a 850." (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 301)

[6] CC, Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas. Art. 841. Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação.

Finalmente, no que concerne à existência de concessões recíprocas, ressalta-se que, na transação, cada uma das partes deve abrir mão de parcela do direito que lhe cabe na relação jurídica entre elas estabelecida, sob pena de que se configure mera liberalidade, desistência do direito ou submissão de uma parte à outra. Conforme salienta Onofre Alves Batista Júnior (2007, p. 306),

> Por outro giro, a transação envolve concessões condicionadas reciprocamente, orientadas para um mesmo fim, ou seja, uma parte faz suas concessões para prevenir ou terminar o litígio exatamente porque a outra também faz concessões, por isso não há que se falar em caráter unilateral de transação.

Interessante classificação levada a efeito pela doutrina civilista é aquela que as distingue quanto a seu objeto, classificando-as entre transações simples ou complexas. As transações simples seriam aquelas cujo objeto corresponderia apenas ao direito ou pretensão em litígio, já as complexas poderiam incluir no acordo outras pretensões e direitos que não somente aqueles que se encontravam originalmente como objeto da controvérsia.

As linhas acima retratam as principais características da transação retiradas da legislação civilista e da doutrina que a interpreta. A compreensão da transação tributária, tomando por base o texto legislado do artigo 171 do CTN, pois, exige que o intérprete conduza o subsídio ofertado pela doutrina civilista para o campo do Direito Tributário, fazendo um leitura sistemática do dispositivo à luz, como afirmado, dos princípios e regras tributárias. Em especial devem ser consideradas aquelas que encontram guarida na Constituição Federal, sem perder de vista todo o conjunto do ordenamento, uma vez que nenhuma interpretação pode ignorar o contexto do sistema jurídico em que inseridas as normas objeto do processo hermenêutico.

Já de início salientou-se a importância dos princípios que regem o Direito Tributário como balizadores da interpretação dos institutos desse ramo do Direito. Os princípios, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 270), consubstanciam normas jurídicas "carregadas de forte conotação axiológica", ou, ainda, "é o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influindo vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica". No mesmo sentido, para Roque Antonio Carrazza (2010, p. 36):

> (...) princípio constitucional é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Considerando a análise que se almeja realizar no presente trabalho, merecem destaque dois princípios tributários que se destacam e se inter-relacionam, não sendo um mais que a face do outro, tão intrincada seja a relação estabelecida entre ambos: legalidade e tipicidade tributárias.

A legalidade tributária possui morada expressa na Constituição Federal, prevendo o artigo 150, inciso I, ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. É, ainda, reforçado pela disposição do CTN que apresenta o conceito de tributo, indicando, no artigo 3º, se tratar de "prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". O princípio atua, especialmente, em favor da segurança jurídica, resguardando os cidadãos contra a cobrança de exações tributárias não previstas em lei que atenda aos ditames necessários à instituição dos tributos, bem como evitando que sejam cobrados por entes políticos que não possuam competência para tanto, já que a legalidade relaciona-se diretamente com a capacidade tributária de tais entes.

A tipicidade tributária, por seu turno, nos termos dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2018, p.313-314), pode ser definida em duas dimensões:

> (...) (i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e (ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como "regra-matriz de incidência".

Ambos os princípios, por conseguinte, dão o tom característico do Direito Tributário, orbitando em torno deles todos os demais princípios e regras incidentes sobre esse ramo do direito. Aliados ao princípio da indisponibilidade do interesse público, que não deita suas raízes no Direito Tributário, mas sim no Direito Administrativo, sendo, inobstante, inafastável do exercício da função administrativa exercida pelo Estado na seara fiscal, revelam, de plano, o tratamento que deve ser concedido aos institutos de Direito Tributário no interior do ordenamento jurídico pátrio.

O princípio da indisponibilidade do interesse público está diretamente ligado ao exercício de "função administrativa" pelo Estado, pois, aquele que exerce "função" maneja interesses alheios em nome próprio, razão pela qual não possui a prerrogativa de dispor

daqueles a seu bel prazer[7]. Segundo o escólio de Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 72),

> Quem exerce "função administrativa" está adscrito a satisfazer interesses públicos, ou seja, interesses de outrem: a coletividade. Por isso, o uso das prerrogativas da Administração é legítimo se, quando e na medida indispensável ao atendimento dos interesses públicos; vale dizer, do povo, porquanto nos Estados Democráticos o poder emana do povo e em seu proveito terá de ser exercido.

A arrecadação tributária, em última instância, constitui meio para que o Estado possa cumprir seu papel de zelar pelo interesse público, compreendido este como interesse de toda a coletividade, em todas as áreas que afetam, diretamente e em especial, a garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos.[8]

Considerado, ainda, o contexto do ordenamento jurídico brasileiro, tem-se a moldura dentro da qual deve ser construído o significado da transação no Direito Tributário. A ideia de moldura esteve presente em Kelsen, que definiu a interpretação como "uma operação mental que acompanha o processo da aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior". Nas palavras do autor,

> Em todos estes casos de indeterminação, intencional ou não, do escalão inferior, oferecem-se várias possibilidades à aplicação jurídica. O ato jurídico que efetiva ou executa a norma pode ser conformado por maneira a corresponder a uma ou outra das várias significações verbais da mesma norma, por maneira a corresponder à vontade do legislador - a determinar por qualquer forma que seja - ou, então, à expressão por ele escolhida, por forma a corresponder a uma ou a outra das duas normas que se contradizem ou por forma a decidir como se as duas normas em contradição se anulassem mutuamente. O Direito a aplicar forma, em todas estas hipóteses, uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro deste quadro ou moldura, que preencha esta moldura em qualquer sentido possível. (KELSEN, 1998, p. 247)

Considerada a relação jurídica tributária, é possível afirmar-se que a transação corresponde a um acordo de vontades que envolve "concessões mútuas", celebrado entre sujeito ativo e sujeito passivo e que conduz à extinção da obrigação tributária. As "concessões mútuas",

---

[7] Nesse sentido, aduz Onofre Alves Batista Júnior (2007, p. 140): "Se há função, não há como falar em autonomia de vontades, em liberdade ou autodeterminação de finalidades, nem em busca de interesses pessoais, próprios. Há adstrição a uma finalidade preestabelecida e submissão da vontade administrativa ao escopo traçado previamente na Constituição e na lei; há o dever de bem curar um interesse alheio que, no caso, é o interesse público."

[8] A esse respeito, em trabalho no qual analisa o que denomina de "dever fundamental de pagar impostos", afirma José Casalta Nabais (2009, p. 185): "Com efeito, um estado, para cumprir as suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios a exigir dos seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais. Por isso, a tributação não constitui, em si mesma, um objectivo (isto é, um objectivo originário ou primário), do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objetivos (originários ou primários), actualmente consubstanciados em tarefas de estado social, ou seja, em tarefas do estado de direito social."

acredita-se, envolvem, necessariamente, a renúncia, por parte do Fisco, de ao menos parte do crédito tributário ou a adoção de quaisquer medidas que envolvam modificação no objeto da prestação. De parte do sujeito passivo, por sua vez, as concessões referem-se aos direitos subjetivos que são inerentes à posição jurídica por ele ocupada na relação jurídica tributária, tais como o direito de petição e/ou recurso na esfera administrativa ou judicial.

Interpreta-se o instituto, por conseguinte, a partir da teoria da norma jurídica. O uso da expressão "norma jurídica", contudo, assim como muitas outras expressões linguísticas utilizadas no âmbito do direito, é cercada de ambiguidade. Nesta senda, esclarece-se que pode ser usada tanto para denotar "(i) enunciados do direito positivo; (ii) a significação deles construída; (iii) a significação deonticamente estruturada, dependendo do plano em que o intérprete trabalha" (CARVALHO, A., 2019, p.298).

A fim de evitar imprecisões, Paulo de Barros Carvalho denomina de *normas jurídicas em sentido amplo* tanto os enunciados que atuam como suportes físicos do direito positivo, quanto suas significações, consideradas isoladamente, e *normas jurídicas em sentido estrito* à composição articulada das significações construídas pelo intérprete, na forma de juízos hipotético-condicionais, segundo os quais "Se ocorrer o fato descrito na hipótese, deve-ser a instauração da relação jurídica prevista no consequente" (CARVALHO, P., 2014, p. 132).

Considera-se que a norma que introduz a possibilidade de celebração da transação tributária no ordenamento jurídico pertence à classe das normas jurídicas em sentido amplo, uma vez que nela não estão presentes todos os elementos necessários à formação do juízo hipotético condicional. Pertence, ainda, à classe das regras de estrutura[9], pois introduz modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária[10] para afetar especificamente seu critério quantitativo, de forma a modificar o objeto da prestação que constitui o núcleo da obrigação por ela instituída.

Assim, uma vez celebrada a transação, o que se dá é a alteração do objeto da prestação obrigacional, cujo montante será ser reduzido, quando se verifique a renúncia de pelo menos

[9] Regras de estrutura são aquelas que regulam apenas mediatamente as condutas humanas, sendo responsáveis por regular a produção de outras normas, instituindo condições, limites e regras que devam operar o processo de produção de outras estruturas normativas.

[10] Importante esclarecer que a regra-matriz de incidência apresenta-se como estrutura lógica reveladora do núcleo da norma jurídica em sentido estrito, na qual se identifica um antecedente, ou descritor, composto por um critério material – representado sempre por um verbo pessoal e de predicação incompleta seguido por um complemento, permitindo que se identifique o comportamento de uma pessoa regulado pela norma –, um critério espacial e um critério temporal, que indicam o local e o momento em que, uma vez ocorrido o evento, fará irromper o vínculo jurídico previsto no consequente normativo. Este, por seu turno, é composto por um critério pessoal, que identifica os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica ali prevista, bem como um critério quantitativo, que dará as bases para a mensuração do objeto da prestação.

uma parte do crédito tributário, ou a alteração mesma de suas características essenciais, quando, por exemplo, o Fisco celebra acordos em que aceita a compensação de valores de tributo em investimentos sociais por parte do sujeito passivo.

Mantida a existência da relação jurídica oriunda da incidência da norma de tributação, a norma da transação, ao afetar o objeto da obrigação tributária precedente, estabelecerá as condições para que tal obrigação se extinga pelo pagamento. É dizer, a partir do cumprimento das condições do acordo resultante da transação tributária, haverá o desaparecimento do direito subjetivo e do dever jurídico instituídos originalmente pela relação jurídica resultante da incidência da regra-matriz tributária.

Destarte, identificados os contornos hermenêuticos a partir dos quais se considera que a transação tributária deva ser compreendida, passa-se a verificar a compatibilidade da discricionariedade administrativa com o exercício da função administrativa fiscal pelo Estado, em especial com a definição das hipóteses em que cabível a celebração da transação, para, então, adentrar-se na análise de dispositivos da Lei nº 13.988/2020.

2- DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA E TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A análise da discricionariedade administrativa conduz, inexoravelmente, à doutrina do Direito Administrativo. Quanto ao tema, Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 423) ressalva que uma das grandes distinções que se faz entre os atos administrativos e à qual se atribui maior relevo é a que os separa em atos vinculados e atos "discricionários". Contudo, ainda segundo o autor, mais adequado seria falar em "atos praticados no exercício de competência discricionária", vez que a discricionariedade seria caracterizadora propriamente da competência atribuída ao administrador. Feita a ressalva, o autor traça a distinção entre ambas as espécies de atos administrativos:

> Atos vinculados seriam aqueles em que, por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a Administração, ao expedi-los, não interfere com apreciação subjetiva alguma.
> Atos "discricionários", pelo contrário, seriam os que a Administração pratica com certa margem de liberdade de *avaliação* ou *decisão* segundo critérios de conveniência e oportunidade formulados por ela mesma, *ainda que adstrita à lei reguladora da expedição deles*. (os destaques constam do original) (MELLO, 2009, p. 424)

A diferença substancial entre ambas as espécies de atos administrativos é a margem de liberdade da Administração existente para sua prática, em especial no que diz respeito à

existência dos pressupostos para sua realização, bem como de seu conteúdo. Na vinculação, a lei prevê de forma objetiva e rigorosa tais pressupostos, não deixando ao administrador margem alguma de liberdade para decidir pela prática do ato ou para direcionar a definição de seu conteúdo. Na discricionariedade, ao revés, o administrador guarda uma esfera de liberdade com a qual supre determinado "campo de indeterminação normativa" (MELLO, 2009, p. 952), podendo decidir, diante do caso concreto, pela opção de ação que, segundo um juízo de conveniência e oportunidade, mais atenda à concretização do interesse público[11].

O exercício da competência discricionária pela Administração Pública, como se vê, muito se aproxima da atividade hermenêutica empreendida pelo intérprete no processo de construção de sentido das normas jurídicas – mas com ela não se confunde – , afinal, é inegável que se trata de liberdade regrada pelo direito, ou, como afirmado acima, liberdade que deva ser exercida dentro das molduras colocadas, no caso, pelos contornos do interesse público presente em cada situação.

A posição acima afirmada é corroborada pela possibilidade de que Poder Judiciário exerça controle efetivo sobre o exercício da competência discricionária da Administração, identificando se a solução escolhida pelo administrador realmente estava inserida dentre as soluções possíveis e razoáveis de serem adotadas diante do caso concreto, bem como se se justificam e se confirmam os motivos, a finalidade e a causa do ato praticado. Sobre o tema, irreparáveis os comentários de Onofre Alves Batista Júnior (2007, p. 151):

> Hoje, não existem comportamentos estatais invulneráveis ao controle da juridicidade, entretanto o controle, seja ele legislativo ou jurisdicional, tem como limite a impossibilidade, pura e simples, de substituição da apreciação, valoração do caso concreto e escolha do administrador, pela do agente controlador. Essa tendência não decorre de uma diminuição do espaço de discricionariedade, mas da efetivação do direito do cidadão de exercer o controle sobre os desempenhos públicos.

A questão objeto de interesse do presente artigo diz respeito à compatibilidade existente entre a discricionariedade administrativa e a definição das hipóteses em que será possível a celebração da transação tributária. As posições doutrinárias divergem amplamente a respeito do tema, variando conforme as posições daqueles que, de um lado, defendem a

[11] A definição de discricionariedade administrativa é, ao final, assim apresentada por Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 963): "Discricionariedade é a margem de "liberdade" que remanesça ao administrador para eleger, segundo critérios consistentes de razoabilidade, um, dentre pelo menos dois comportamentos, cabíveis perante cada caso concreto, a fim de cumprir o dever de adotar a solução mais adequada à satisfação da finalidade legal, quando, por força da fluidez das expressões da lei ou da liberdade conferida no mandamento, dela não se possa extrair objetivamente uma solução unívoca para a situação vertente."

utilização do instituto no âmbito do Direito Tributário e, de outro, aqueles que o consideram incompatível com o regime jurídico da disciplina.

Onofre Alves Batista Júnior, que vê com bons olhos o desenvolvimento da transação tributária, defende a abertura de margem de discricionariedade na lei que venha a regulamentar o instituto, ressalvando a vinculação da Administração aos princípios constitucionais que atuam como vetores do exercício da atividade administrativa do Estado. Nas palavras do autor,

> Os entes tributantes, nos termos que vierem a estabelecer em lei, podem abrir margens de discricionariedade à Administração para que esta possa celebrar transações. Além das amarras que vierem a ser estabelecidas na lei da pessoa tributante, a Administração Pública, nas margens de discricionariedade, em suas decisões, deve respeito aos princípios constitucionais reitores do Direito Administrativo Tributário, ou seja, a Administração Pública, para celebrar transação administrativo-tributária, deve reverências às vinculações tendenciais postas por vetores constitucionais, tais como os princípios da moralidade, da imparcialidade, da isonomia, da razoabilidade, dentre outros. (BATISTA JUNIOR, 2007, p. 412)

Ainda segundo o autor, o dispositivo do CTN que prevê a possibilidade de transação tributária "não exige que a lei deva, exaustivamente, definir as hipóteses de perdão de tributos ou de penalidades, retirando qualquer margem de valoração pela Administração" (2007, p. 430). Inobstante, o autor faz interessante observação a respeito dos limites à discricionariedade administrativa no que tange à celebração das transações tributárias:

> Evidentemente, a lei da pessoa política que autorizar a transação não pode atribuir à Administração Fiscal um "cheque em branco", isto é, não pode permitir que, em qualquer situação, a Fazenda Pública conte com liberdade decisória ampla para celebrar transação, em especial porque os princípios da generalidade da tributação e da isonomia tributária restariam atacados na essência. Exatamente por isso é que a lei que abrir a possibilidade de transação deve definir, com precisão e clareza, a oportunidade, as condições, a extensão e os limites de seu alcance. (2007, p. 432)

Analisando a possibilidade de adoção de solução pacífica de conflitos em matéria tributária, Heleno Taveira Torres (2017, p. 322), ao discorrer sobre a arbitragem, defende a redução da margem de discricionariedade da Administração como viés garantidor da segurança jurídica em sua implantação, em excerto que pode, perfeitamente, ser transposto para a transação tributária:

> O procedimento de arbitragem aplicado em matéria tributária, para ser adotado na exigência de créditos tributários ou mesmo na solução de conflitos em geral, teria que atender a todos os ditames de legalidade, como: a) previsão por Lei, a definir a arbitragem como medida de extinção de obrigações tributárias e indicar seus pressupostos gerais, limites e condições; b) edição de lei ordinária pelas pessoas de direito público interno para regular, no âmbito formal, o procedimento de escolha dos árbitros, bem como a composição do tribunal arbitral, a tramitação de atos, e bem

> assim os efeitos da decisão e do laudo arbitral, além de outros (art, 37, da CF); e c) que ofereça, em termos materiais, os contornos dos conflitos que poderiam ser levados ao conhecimento e decisão do tribunal arbitral (art. 150, CF). A legalidade deve perpassar todo o procedimento, reduzindo o campo de discricionariedade e garantindo pela segurança jurídica na sua condução. Como visto, esta é uma questão que só depende de esforço político.

No mesmo sentido se posiciona Hugo de Brito Machado, para quem a lei ordinária responsável pela regulamentação da transação tributária deve ser objetiva, afastando a discricionariedade da Administração:

> Na verdade o caráter plenamente vinculado da atividade administrativa somente será contrariado se a lei ordinária atribuir às autoridades lançadoras em geral, ou às autoridades que em geral presentam a Fazenda Pública em juízo, competência para fazer transações. Mas, neste caso, o defeito será da lei ordinária, e não do art. 171 do Código Tributário Nacional. Para ser obediente a esse dispositivo, a lei ordinária deve estabelecer as condições em que pode ser feita a transação com tal objetividade que restará afastada a discricionariedade, e atribuir competência para autorizar a transação somente a autoridades de escalões superiores da Administração Tributária para que, se algum discricionariedade ainda restar, seja mais fácil o controle do ato que há de ser praticado sempre no interesse da Fazenda Pública. (MACHADO, 2008, p.113)

Importante mencionar, ainda, a existência de posicionamentos que defendem que a discricionariedade administrativa presente na celebração da transação tributária seria a chamada "discricionariedade técnica", a qual, conforme lições de Cássio Cavalli (2009, p. 61-76), cuida do grau de vinculação estabelecido à administração pública quanto à prática de atos que demandam recurso a conhecimentos técnicos específicos. Nesta senda, segundo o autor,

> (...) diz-se que haverá discricionariedade técnica nas hipóteses em que a administração pública necessita recorrer à ciência ou à técnica para valorar a oportunidade e conveniência do ato, com vistas à realização de sua função de promover o interesse público. Por isso, a discricionariedade técnica respeita a liberdade de escolha da administração pública quanto à prática de determinado ato administrativo, fundada em considerações de ordem técnica ou científica, já indicadas no texto legislativo.

Considera-se, contudo, que, ainda na discricionariedade técnica, tal como acima definida, permanece uma margem de liberdade do administrador para definição da alternativa que, segundo seu juízo de conveniência e oportunidade, respeitados as alternativas que encontram justificação técnica, melhor represente a defesa do interesse público presente no caso concreto.[12]

---

[12] No mesmo sentido, aliás, a conclusão a que chegou o autor Lucas Galvão de Britto (2008, p. 179) ao analisar a discricionariedade técnica no exercício da competência normativa exercida pelas agências reguladoras no que se refere às definições técnicas por elas editadas: "Desse modo, ainda assim haverá a necessidade de uma decisão e mantém-se aberto o espaço da discricionariedade, dificultando essa pretensa "assepsia" da discricionariedade técnica. É justamente a característica de *decisão* que as disposições das agências reguladoras precisam assumir a

A despeito dos respeitáveis posicionamentos em sentido contrário, acredita-se que a definição das situações em que será possível a celebração da transação tributária não pode ficar relegada por completo à discricionariedade administrativa, pois, nos termos do que prevê expressamente o artigo 171 do CTN, a lei deve estabelecer as *condições* de sua celebração, o que equivale à definição dos casos em será possível sua celebração, abrangendo, outrossim, a identificação dos objetos litigiosos, é dizer, dos créditos tributários específicos que poderão ser objeto de acordo, bem assim da situação ou estágio em que tais litígios se encontram, além das respectivas concessões mútuas que serão realizadas pelos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

Tal conclusão não destoa dos argumentos acima expostos que revelam que a intepretação do instituto da transação tributária deve ser feita tomando-se em conta não somente a literalidade textual do CTN, mas também todo o arcabouço normativo em que inserido o instituto, em especial os princípios de aplicação inarredável do Direito Tributário, perfazendo uma intepretação sistemática do instituto.

Destarte, fincadas as premissas do presente artigo, passa-se a analisar os termos em que a transação tributária restou regulamentada pela Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, fruto da conversão da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019.

3- A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA REGULAMENTADA PELA LEI Nº 13.988/2020 E A EXCESSIVA MARGEM DE DISCRICIONARIEDADE CONCEDIDA À AUTORIDADE ADMINISTRATIVA

A fim de analisar a extensão da margem de discricionariedade deixada pelos dispositivos da Lei nº 13.988/2020 e sua compatibilidade com o instituto da transação tributária, transcrevem-se dois enunciados trazidos pela lei:

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

feição prescritiva de normas e não de meros estudos técnico-científicos. Ao fim, essas determinações se destinam a prescrever condutas a não a descrever cientificamente realidades objetivas."

> Art. 14. Ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinará:
> I - os procedimentos necessários à aplicação do disposto neste Capítulo, inclusive quanto à rescisão da transação, em conformidade com a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999;
> II - a possibilidade de condicionar a transação ao pagamento de entrada, à apresentação de garantia e à manutenção das garantias já existentes;
> III - as situações em que a transação somente poderá ser celebrada por adesão, autorizado o não conhecimento de eventuais propostas de transação individual;
> IV - o formato e os requisitos da proposta de transação e os documentos que deverão ser apresentados;
> V - os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a idade da dívida inscrita, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança judicial.

Já no artigo 1º o texto da lei estabelece que à União, em juízo de oportunidade e conveniência, caberá a competência para celebrar transação sempre que, motivadamente, entender que a medida atenda ao interesse público. O artigo 14, por seu turno, colocou sob a competência do Procurador-Geral da Fazenda Nacional a definição dos procedimentos referentes à celebração da transação, definição a respeito de pagamento de entrada e garantia, definição de hipóteses para celebração de transação por adesão, do formato, dos requisitos, dos documentos necessários, e, especialmente, dos critérios para aferição do grau de recuperabilidade de dívidas.

Não se descura de que a interpretação de mencionadas proposições normativas deve ser feita à luz de todas as demais normas jurídicas trazidas pela nova lei, sob pena de se desrespeitar o processo hermenêutico que exige a interpretação de todo e qualquer enunciado prescritivo de maneira sistemática, considerando não apenas o contexto próximo no qual inserido, mas também o contexto do ordenamento jurídico como um todo.

Inobstante a ressalva, acredita-se que a previsão do §1º do artigo 1º supratranscrito traz matéria de especial relevo no tocante à definição das situações passíveis de celebração de transação tributária, cujos contornos, no entanto, foram relegados à completa discricionariedade da administração fazendária.

Com efeito, ao dispor que a União poderá celebrar transação em qualquer uma das modalidades de ajuste previstas pela lei sempre que entender, em juízo de conveniência e oportunidade, que a medida atenda ao interesse público, a nova lei deixou ao alvedrio da administração pública federal a definição do interesse público que deve sabjazer a celebração do acordo.

Na esteira do que defendido nos tópicos iniciais do presente artigo, considera-se que há, efetivamente, excessiva margem de discricionariedade em tal previsão, uma vez que a

identificação das hipóteses em que cabível a celebração de transação tributária foi tarefa expressamente relegada à definição de lei em sentido estrito, e não de ato normativo infralegal, nos termos do artigo 171 do CTN. Em consequência, considera-se que compete à lei identificar, de maneira clara, qual é o interesse público que justifica a adoção da concertação autorizada, identificando, ainda, quais créditos tributários poderão constituir objeto do acordo.

No mesmo sentido, a previsão do artigo 14 supratranscrito relegou à completa discricionariedade administrativa a definição das condições para celebração da transação tributária, incluindo a identificação dos critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas. Ora, a definição do grau de recuperabilidade dos créditos tributários está diretamente relacionada não só ao interesse público que fundamenta a adoção da transação tributária, mas também, e principalmente, à identificação dos créditos que podem ser objeto do acordo.

Assim, tratando-se de matéria atinente às condições de celebração da transação, não poderia, mais uma vez, ter sido relegada à discricionariedade da autoridade fazendária, devendo tais critérios ser definidos pela própria lei instituidora da possibilidade de celebração da transação.

Em suma, todas as hipóteses trazidas pelos incisos do artigo 14 supra colocam sob a competência do Procurador Geral da Fazenda Nacional a edição de ato normativo infralegal visando à regulamentação das condições para a celebração de transação tributária, de modo que possibilita a concessão de tratamento diferenciado a contribuintes que se encontrem em situações semelhantes, abrindo as portas para a violação do princípio da isonomia. É dizer, as condições de celebração do ajuste estão absolutamente dependentes da análise casuística da autoridade, e não parece ser esta a tônica da legalidade exigida pela previsão do artigo 171 do CTN.

O objeto do presente trabalho não é esgotar a análise do conteúdo da Lei nº 13.988/2020, mas chamar a atenção para a excessiva margem de discricionariedade concedida à autoridade administrativa para definição das situações passíveis de realização de transação tributária, com destaque para a definição das condições em que será possível a celebração de acordo, o que se considera como matéria que deve ser tratada por lei em sentido estrito, ou seja, pela mesma lei instituidora e regulamentadora do instituto no âmbito do Direito Tributário.

Quando o tema é transação tributária, a reserva de lei imposta pelo CTN restringe, claramente, a possibilidade de adoção da discricionariedade administrativa e, consequentemente, de que a matéria seja regulamentada por ato normativo infralegal, exigindo disciplina por lei em sentido estrito, editada pelo Poder Legislativo com vistas, em última

instância, à proteção dos cidadãos contra os arbítrios praticados pela administração pública. Nesse sentido, brilhante a observação tecida por Bruno Miragem (2013, p. 179):

> A Constituição brasileira ao disciplinar uma série de matérias impôs a reserva legal para efeito de sua disciplina jurídica em inúmeras situações, que pontuam todo o texto constitucional. Neste sentido, ao referir que a disciplina sobre determinada matéria ou os critérios que estabelece serão definidos em lei, impõe reserva legal, impedindo desde logo que se disponha sobre tais assuntos por intermédio de ato normativo regulamentar. A finalidade da reserva legal é precipuamente a proteção do indivíduo e da sociedade em relação ao arbítrio individual ou parcial do Chefe do Poder Executivo ou do grupo que transitoriamente exerce o poder político. Da mesma forma, associa-se a outras finalidades como a de assegurar maior nível de consenso e estabilidade às normas, o que em tese caracteriza aquelas emanadas do Poder Legislativo.

Ao fim e ao cabo, como afirma Onofre Alves Batista Júnior (2007, p. 433), "a transação é solução pragmática e excepcional que não tem o condão de transformar em regra aquilo que deve ser tratado como exceção". Considerando todos os princípios que regem o Direito Tributário, em especial a legalidade estrita e a tipicidade tributárias, e se levando em conta todos os princípios que protegem os cidadãos em face da atuação fiscal da administração pública, mister sejam as hipóteses de celebração e os créditos sujeitos à transação tributária claramente definidos por meio de lei em sentido estrito, como corolário da segurança jurídica tão cara aos cidadãos e ao ordenamento jurídico pátrio.

4. CONCLUSÃO

A intepretação da transação tributária, assim como de todo e qualquer instituto jurídico, está adstrita ao caminho percorrido pela hermeneuta para a compreensão das normas jurídicas, configurando o plano da literalidade textual apenas o ponto de partida para o intérprete.

A partir do enunciado do artigo 171 do CTN, a identificação dos contornos da transação tributária remete o intérprete, necessariamente, para as normas de direito privado que disciplinam o instituto no seu âmbito de aplicabilidade, bem como exige a conformação de tais características aos princípios e regras próprios e específicos do Direito Tributário. Sua análise deve ser realizada à luz, especialmente, dos princípios da legalidade e tipicidade tributárias, bem como da indisponibilidade ínsita ao interesse público e ao crédito tributário.

Considerada a partir da teoria da norma jurídica, a transação tributária consubstancia norma responsável por alterar o objeto da prestação que constitui o núcleo da obrigação, apresentando-se como norma jurídica em sentido amplo, pertencente à classe das regras de

estrutura. Ao afetar o objeto da obrigação tributária precedente, estabelece a norma da transação tributária as condições para que aquela se extinga pelo pagamento.

A discricionariedade administrativa equivale à margem de liberdade deixada à administração pública para a definição sobre a prática de atos que, segundo seu juízo de conveniência e oportunidade, melhor assegurem a realização do interesse público presente no caso concreto. Traçados os contornos hermenêuticos da transação tributária, verifica-se que a definição das hipóteses passíveis de constituírem objeto de transação tributária não comportam abertura à referida discricionariedade.

A redação do artigo 171 do CTN é clara ao estabelecer que a lei será responsável pela definição das condições de celebração da transação tributária, o que equivale à identificação dos créditos tributários que poderão ser objeto de acordo, da situação de litígio em que se encontram e da definição das respectivas concessões que deverão ser realizadas pelos sujeitos da obrigação tributária. É à lei em sentido estrito, outrossim, que compete a identificação precisa de todos os aspectos da transação tributária por ela autorizada.

A Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, fruto da conversão da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, ao atribuir excessiva margem de discricionariedade à autoridade administrativa federal para a delimitação das situações em que será possível a celebração de transação tributária, abrangendo, inclusive, a definição dos créditos que poderão ser objeto de acordo, violou, frontalmente, a reserva legal inerente à regulamentação do instituto, reacendendo as discussões em torno dos limites postos pelo ordenamento jurídico pátrio para aplicabilidade do instituto no âmbito do Direito Tributário.

A exigência de lei em sentido estrito para a regulamentação da transação tributária é corolário, sobretudo, da segurança jurídica, sobreprincípio do ordenamento que conduz, neste caso, à concretização da isonomia, de modo a garantir o mesmo tratamento aos contribuintes que se encontrem em situações semelhantes. Infelizmente, da forma como regulamentada a transação tributária pela Lei nº 13.988/2020, não restaram assegurados princípios caros ao Direito Tributário, restando-se, assim, aguardar os desdobramentos advindos de sua aplicação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBOUD, Georges. *Discricionariedade: alcance da atuação administrativa e judicial no Estado Constitucional*. 2013. 638 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

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

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário.* 7ª. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BRITTO, Lucas Galvão de. *Tributar na era da técnica: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias.* 1ª. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo mçogico-semântico*. 6ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros; ROBLES, Gregorio (Coord). *Teoria Comunicacional do direito: diálogo entre Brasil e Espanha*. Ana Carolina Papacosta Conte de Carvalho dias *et al.* São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 7ª. ed. ver. São Paulo: Noeses, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária.* São Paulo: Noeses, 2010.

CAVALLI, Cássio. O controle da discricionariedade administrativa e a discricionariedade técnica. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 251, p. 61-76, mai. 2009. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/7528/6041>. Acesso em: 27 Out. 2019.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. *Transação Tributária: O Direito Brasileiro e a Eficácia da Recuperação do Crédito Público à Luz do Modelo Norte-Americano.* Curitiba: Juruá Editora, 2014.

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

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito* [tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. *In: Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Organizadores Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Vasco Branco Guimarães; prefácio Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo.* 26ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

MIRAGEM, Bruno. *A nova administração pública e o direito administrativo.* 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.* Coimbra: Almedina, 2009.

TORRES, Heleno Taveira. Conciliação, Transação e Arbitragem em Matéria Tributária. In: *Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015:contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário*. Coordenadores: Gisele Barra Bossa et al. São Paulo: Almedina, 2017.