

# TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: RENÚNCIA DE DIREITOS OU CONCESSÕES MÚTUAS?

GABRIELLA ALENCAR RIBEIRO

## Introdução

O presente artigo aborda a transação tributária, uma forma de extinção da obrigação tributária prevista nos arts. 156, inciso III, e 171 do CTN. Esta mostra-se interessante não só para o contribuinte, que extinguirá seu dever jurídico, mas também para o Estado, pois é uma forma inovadora e capaz de pôr fim à lide celeremente, sendo um instrumento de pacificação social para encerrar litígios.

Os requisitos para que se admita a transação estão previstos no mencionado artigo 171, que exige previsão em lei, concessões mútuas, terminação do litígio e consequente extinção do crédito tributário.

Cada um desses requisitos será abordado no presente artigo. O termo de concessões mútuas será objeto de discussão, em virtude das controvérsias existentes a seu respeito, pois debate-se na doutrina se ele envolve renúncia de direitos, visto que alguns entendem que aquele que não pode renunciar, não pode transigir.

## Transação tributária como garantia do interesse público

Nos termos do artigo 156, inciso III, do CTN, a transação é uma forma de extinção do crédito tributário. Corrobora-o a previsão do art. 171 do CTN ao determinar 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 conseqüente extinção de crédito tributário”.

Posteriormente serão abordados os requisitos do art. 171 do CTN, porém, antes, faz-se necessário ressaltar que pôr fim ao litígio tributário é interessante não só para o contribuinte, que extinguirá seu dever jurídico, mas também para o Estado, pois é uma forma inovadora e capaz de resolver a lide de forma célere, visto que por meio da transação podem ser reduzidos anos de litígios, uma vez que se economiza tempo e recurso com a adoção de formas alternativas de resolução de conflitos, reduzindo a judicialização, pois as partes param de recorrer indefinidamente para compor suas vontades, garantindo um acordo bom para ambas.

Prova-o um estudo realizado pelo Ministério da Justiça, que apontou que a maioria dos créditos cobrados por execução fiscal não são pagos; além do fato de que grande quantidade de tempo e de recursos financeiros são empregados para que ocorra o adimplemento (FERNANDES, 2013, p. 197).

No mesmo sentido estão os dados do CNJ, que no *Justiça em Números* de 2020 demonstrou que as execuções fiscais representam 70% do estoque em execução e que são os principais processos responsáveis pela taxa de congestionamento do Poder Judiciário, pois são esgotados os meios previstos em lei e não é localizado patrimônio capaz de satisfazer o crédito, permanecendo o processo pendente, conforme trecho destacado a seguir:

A maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 70% do estoque em execução. Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes e congestionamento de 87% em 2019. Há de se destacar, no entanto, que há casos em que o Judiciário esgotou os meios previstos em lei e ainda assim não houve localização de patrimônio capaz de satisfazer o crédito, permanecendo o processo pendente. Ademais, as dívidas chegam ao judiciário após esgotados os meios de cobrança administrativos — daí a difícil recuperação.

O impacto da execução é significativo principalmente nos segmentos da Justiça Estadual, Federal e Trabalhista, correspondendo, respectivamente, a 56,8%, 54,3%, e 55,1% do acervo total de cada ramo, conforme consta na Figura 108. Em alguns tribunais, a execução chega a consumir mais de 60% do acervo. É o caso do: TJDFT, TJPE, TJRJ, TJSP na Justiça Estadual; TRF3 na Justiça Federal; e TRT10, TRT13, TRT14, TRT18, TRT19, TRT2, TRT21, TRT22, TRT23, TRT7, TRT8, TRT9 na Justiça do Trabalho. (CNJ, 2020, p. 150)

Além de congestionar o Judiciário, o trâmite do processo é demorado, pois “o tempo médio de tramitação do processo de execução fiscal baixado no Poder Judiciário é de 8 anos” (CNJ, 2020, p. 161), e acarreta altos custos, pois são necessárias diversas diligências para localizar o patrimônio do devedor.

Portanto, é evidente que a transação é interessante para o Estado, visto que é uma forma de reduzir anos de litígio, gastos para localização do patrimônio do devedor e ainda assim garantir o pagamento do crédito.

Logo, apesar de a transação envolver um direito público, o interesse da sociedade se impõe no encerramento do litígio, prevalecendo o interesse maior sobre os interesses individuais divergentes, uma vez que a transação é um instrumento de pacificação social para pôr fim à lide.

Assim, não é um interesse meramente individual do contribuinte em extinguir o seu dever jurídico de quitar a obrigação tributária, mas um interesse público, pois a sociedade deseja que a arrecadação tributária seja efetiva, não sendo necessário judicializar a cobrança por longos anos.

Além disso, por ser aplicada à sociedade, desde que cumpridos todos os requisitos, a transação não pode se dar de forma arbitrária pela Administração Pública segundo interesses políticos, contrariando a necessária vinculação legal no tratamento dos tributos: “não é admissível que a autoridade administrativa utilize critérios gerais para realizar os acordos. Caso isso fosse possível, o interesse público estaria à mercê da discricionariedade dos agentes administrativos” (LUCHIEZI JÚNIOR, 2010).

Portanto, poder transigir é um direito da sociedade, pois a transação envolve interesse público e, conforme lições de Alice Gonzales, “é um somatório de interesses individuais coincidentes em torno de um bem da vida que lhes significa um valor, proveito ou utilidade de ordem moral ou material, que cada pessoa deseja adquirir, conservar ou manter em sua própria esfera de valores” (2007, p. 9-10). Ou seja, o interesse maior da sociedade prevalece sobre o interesse individual.

Segundo lições de Borges, “o interesse público e o interesse individual colidente ou não coincidente são qualitativamente iguais; somente se distinguem quantitativamente, por ser o interesse público nada mais que um interesse individual que coincide com o interesse da maioria dos membros da coletividade” (2007, p. 9-10).

Logo, a transação é uma forma de instrumentalizar os princípios da celeridade, da eficiência e da supremacia do interesse público, pois, ao implementar um método alternativo para pôr fim aos litígios, possibilita a recuperação dos créditos e uma interação direta do contribuinte com a Fazenda para quitar os débitos.

O princípio da celeridade impõe-se no curso do processo, a fim de evitar lides que se arrastam por anos a fio e está previsto no art. 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, que prevê que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

Já o princípio da eficiência, também relacionado ao princípio da economicidade, decorre do fato de que “como os recursos financeiros e de pessoal são escassos, melhor atende aos princípios da economicidade e da eficiência concentrá-los na inscrição e cobrança de dívidas mais elevadas” (PAULSEN, 2017, p. 312). Assim, não é vantajoso gastar recursos financeiros com débitos de difícil recuperação, sendo melhor realizar concessões mútuas com o contribuinte.

Conforme lições de Pasinato e Moura Borges, o princípio da supremacia do interesse público, por sua vez, é defendido por Celso Antônio Bandeira de Mello, que entende que “a supremacia do interesse público frente ao interesse particular é ‘verdadeiro axioma reconhecível no moderno Direito Público. Proclama a superioridade do interesse da coletividade, firmando a prevalência dele sobre o do particular, como

condição, até mesmo, da sobrevivência e asseguramento deste último” (2020, p. 458). Desse modo, em um sopesamento do interesse público e individual, deve prevalecer o interesse público.

A transação é, portanto, uma forma de garantir o interesse público, pois promove o encerramento do litígio de forma mais rápida, evitando gastos desnecessários de recursos financeiros, a fim de garantir a arrecadação tributária. Consiste na racionalização da arrecadação fiscal, pois de um lado o contribuinte paga menos, mas para de discutir a exigibilidade do crédito, e de outro o Estado recebe um valor incerto, mas recebe de forma mais célere e mais segura do que se for esperar a constituição do crédito tributário, a discussão no âmbito administrativo, a inscrição em dívida ativa e a discussão no âmbito Judiciário por meio do feito executivo.

Diante do evidente interesse público da transação, é necessário analisar seus requisitos, que estão previstos no art. 171 do CTN, conforme será demonstrado a seguir.

## Transação tributária – Requisitos do art. 171 do CTN

O art. 171 do CTN apresenta os requisitos para que se admita a transação ao dispor 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 terminação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário”.

Sendo assim, da análise do dispositivo, verifica-se que é necessária previsão em lei, concessões mútuas, terminação do litígio e conseqüente extinção do crédito tributário, sendo o termo correto a extinção da obrigação tributária.

Quanto à necessidade de previsão em lei, decorre do princípio da legalidade, da indisponibilidade dos bens públicos e dos arts. 37 e 150, §6º, da Constituição, pois como a transação está relacionada à arrecadação tributária, que é voltada para a realização de fins sociais, sendo já demonstrado o interesse público na transação, a Administração não pode dispô-la livremente.

Quanto às concessões mútuas, equivalem a um acordo de vontades, que será mais bem detalhado no capítulo seguinte. Porém, em síntese, para sua ocorrência são necessárias reciprocidade, segurança e confiabilidade das partes para que ambas transijam sobre seus direitos e deveres. Os dois lados precisam ponderar o que entendem como seu direito a fim de pôr fim ao litígio.

A transação serve justamente para terminar o litígio e extinguir a obrigação tributária, que equivale ao encerramento daquele, tendo em vista a extinção de todos os elementos que constituem a obrigação tributária.

Todos esses conceitos precisam ser definidos e elucidados, mas o objeto da discussão será o termo de concessões mútuas mencionado no art. 171 do CTN, pois discute-se na doutrina se a transação consiste em renúncia de direitos ou em concessões mútuas, visto que aquele que não pode renunciar, não pode transigir, razão pela qual essa será a última conceituação.

Conforme lições de Cavalcante e Zonari, apesar de a transação ser prevista no CTN, é pouco utilizada, sendo uma das razões “o suposto conflito com o princípio da supremacia do interesse público, bem como com a ideia de restrição à renúncia de

receita pelo Estado” (2019, p. 393), motivo pelo qual é necessário definir se equivale a concessões mútuas ou à renúncia fiscal para então pôr fim à controvérsia.

## Necessidade de previsão em lei e a Lei nº 13.988/2020

Como demonstrado, a transação só é possível se a lei facultar aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação, nos termos do art. 171 do CTN. Devido à necessidade de previsão em lei que decorre do princípio da legalidade, da indisponibilidade dos bens públicos e dos arts. 37 e 150, §6º, da Constituição, tendo em vista que a transação está relacionada à arrecadação tributária, voltada para a realização de fins sociais, sendo já demonstrado o interesse público na transação, a Administração não pode dispor livremente.

O princípio da legalidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar prevista no art. 150, I, da Constituição, pois “além de exigir que, para a exigência de tributo ou sua majoração, haja lei neste sentido, tal princípio, ainda, exige que a lei tributária cuide de definir todos os elementos intrínsecos à exação tributária” (PEDRON e NUNES, 2020, p. 348). Ou seja, a exação tributária deve ser prevista em lei, visto que, nos termos do art. 37 da Constituição, a Administração Pública obedecerá ao princípio da legalidade.

Assim, a Administração Tributária se depara com deveres positivos e negativos, a ação e a abstenção, que devem ser previstos em lei e, no caso, para a transação é exigida lei, sendo impossível transação sem lei que a estabeleça.

Quanto ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, conforme lições de Paulo de Barros, “impõe seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é da essência da transação” (2012, p. 308), e o diploma legal indicará as autoridades credenciadas a celebrar a transação.

Diante de um cenário de crescente intervenção dos poderes públicos ao nível da sociedade global, o Estado tem diversas fontes de financiamento para subsidiar suas atividades, sendo as principais: emissão de moeda, emissão de títulos do governo, atividade empresarial do próprio Estado e arrecadação tributária.

Uma das principais fontes de receita é a tributação, pois por meio dela o Estado obtém recursos. Segundo as lições de Machado, “a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele, não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica” (2011, p. 24).

No mesmo sentido são as lições de Nelson, que entende que “o exercício financeiro do Estado é desenvolvido como meio para que este possa prestar as atividades em benefício da sociedade e atingir os fins esculpidos nas normas constitucionais” (2016, p. 2).

Dessa forma, considerando que a tributação está relacionada ao interesse público, visto que é voltada para a realização de fins sociais, por meio da prestação de serviços públicos e de programas essenciais, é necessária previsão em lei para dispor desses valores.

Adicionalmente, o art. 150, §6º, da Constituição prevê que “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g”, de modo que é necessária lei para dispor sobre a redução da arrecadação tributária.

Considerando-se a necessidade de lei para dispor sobre a transação, editou-se a Lei nº 13.988/2020, que dispõe sobre a transação no âmbito federal.

É evidente o interesse público da transação, pois essa só pode ser celebrada se atender ao interesse público, nos termos do art. 1º, §1º, que prevê 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”.

Além disso, como demonstrado, a lei facultará aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação, sendo os sujeitos ativos a Receita Federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a Procuradoria-Geral Federal e a Procuradoria-Geral da União, nos termos do art. 10 da Lei nº 13.988/2020, uma vez que podem dispor sobre a dívida ativa da União, das autarquias e das fundações públicas federais.

Enquanto o sujeito passivo será o contribuinte que tem créditos tributários não judicializados sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia e que está em dívida ativa ou deve tributos da União, das autarquias e das fundações públicas federais, nos termos do art. 1º, §4º, da Lei nº 13.988/2020.

Portanto, a transação deve ser disciplinada em lei, regulamentada, no âmbito federal, pela Lei nº 13.988/2020, porém nada impede que os Municípios e Estados regulamentem lei ordinária, desde que não fujam aos preceitos da norma transacional geral.

## Extinção da obrigação tributária

Antes de determinar o conceito de concessões mútuas, é necessário definir o conceito de extinção da obrigação tributária, que também é um requisito do art. 171 do CTN.

Nos termos do artigo 156, III, do CTN, a transação é uma forma de extinção do crédito tributário. Semelhantemente, o art. 171 do CTN prevê 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 terminação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário”.

Ou seja, é pacífico nos termos da lei que a transação é um meio de extinção do crédito, sendo o termo correto a extinção da obrigação tributária, uma vez que abole a obrigação como um todo, com todos os elementos que a constituem, como o sujeito passivo, o sujeito ativo, o objeto, o direito subjetivo do sujeito ativo de exigir o crédito e o dever jurídico do sujeito passivo.

Conforme ensina Paulo de Barros, o crédito tributário é uma relação jurídica que nasce da ocorrência do fato descrito no antecedente da proposição normativa, em que o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir uma prestação, enquanto o sujeito passivo tem o dever de cumpri-la (2009, p. 541). Contudo, alguns elementos podem interferir nessa relação jurídica, que “depois se extingue, por haver realizado seus objetivos reguladores da conduta ou pelas razões que o ordenamento estipula” (CARVALHO, 2009, p. 541).

Consonantes são as lições de Conrado, que prevê que “seja por ter sido realizado seus objetivos reguladores de conduta, seja por razões que o direito positivo estipula, a relação jurídica tributária terá o seu fim assistido pela desintegração de um dos seus elementos” (2010, p. 71), que são os sujeitos (ativo e passivo), o objeto ou os vínculos que congregam esses elementos.

No caso da transação, extinguem-se o direito subjetivo do sujeito ativo de exigir o crédito e o dever jurídico do sujeito passivo, tendo em vista as razões que o ordenamento estipula; no caso, a previsão do art. 156, III, do CTN.

Contudo, também se pode considerar que o objetivo regulador da conduta foi realizado, pois independente dos descontos e reduções acordados, no fim há um pagamento do crédito tributário, que é o intuito da cobrança de tributos, pois, o que efetivamente põe fim à transação “é o pagamento, servindo o processo de transação apenas como instrumento preparatório da quitação da dívida tributária, com o conseqüente desaparecimento do vínculo que reúne o sujeito ativo e ao passivo” (CONRADO, 2010, p. 76).

Conforme lições de Torres, “a transação implica encerramento do litígio através de ato do sujeito passivo que reconhece a legitimidade do crédito tributário, mediante concessão recíproca da Fazenda Pública” (2007, p. 198). Nesse sentido, embora trate de uma transação entre os sujeitos da obrigação, em que o credor e devedor põem fim ao litígio por concessões mútuas, não pode ser uma compensação, mas sim uma forma de viabilizar o pagamento, pois a transação prepara o caminho para que o sujeito passivo quite a dívida, quitado seu débito tributário, razão pela qual desaparece seu dever jurídico (CARVALHO, 2009, p. 556). Portanto, mesmo envolvendo concessões mútuas, a transação equivale aos meios para o pagamento do crédito tributário.

Do mesmo teor são as lições de Sacha Calmon, que entende que transacionar “não é pagar; é operar para possibilitar o pagar” (COÊLHO, 2007, p. 628).

Logo, a transação não pode ser utilizada para prevenir o litígio, pois sua função é justamente extinguir a obrigação tributária, nos termos do art. 171 do CTN, proporcionando os meios para que seja realizado o pagamento.

Nesse sentido, devem ser aplicadas as lições de Moreira, que ressalta que “o dispositivo não abriga a transação preventiva entre Fisco e contribuinte, apesar desta ser desejável e inclusive defendida por MISABEL DERZI (2004, pp. 2-3)” (2013, p. 19). Assim sendo, só se admite a transação terminativa, já que é necessário existir o litígio para que as partes transijam, sendo necessária a constituição do crédito tributário ou inscrição em dívida ativa.

## Concessões mútuas ou renúncia de direitos?

Conforme demonstrado, o art. 171 do CTN impõe que para que haja transação são necessárias concessões mútuas. Contudo, discute-se na doutrina se a transação consiste em renúncia de direitos ou em concessões mútuas, visto que alguns doutrinadores entendem que aquele que não pode renunciar, não pode transigir.

Segundo Cavalcante e Zonari, apesar de a transação ser prevista no CTN, é pouco utilizada, sendo uma das razões “o suposto conflito com o princípio da supremacia do interesse público, bem como com a ideia de restrição à renúncia de receita pelo Estado” (2019, p. 393), motivo pelo qual é necessário definir se equivale a concessões mútuas ou à renúncia fiscal.

A renúncia de receita é definida como um ato do gestor público que concederá incentivos ou benefícios tributários para os cidadãos, abrindo mão do direito de arrecadar. Conforme previsão do art. 89, §2º, da Lei nº 12.645/2011, são considerados incentivos ou benefícios tributários os gastos governamentais para atender objetivos econômicos e sociais explicitados em norma que desonera o tributo, reduzindo a arrecadação potencial e aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Art. 89. Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere tributo quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada.

§2º São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visem atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Como exposto no artigo, é necessária norma que desonera o tributo, pois a renúncia de receitas públicas só pode ocorrer nas hipóteses e nas condições da lei, pois segundo lições de Harada, “o exercício total da competência tributária não é compulsório, mas, uma vez exercitado e instituído o tributo, somente a lei poderá dispensar sua arrecadação” (2017, p. 97).

Assim, é uma forma de dispensa de arrecadação prevista em lei, sendo que “por razões de política fiscal, a lei pode conceder incentivos fiscais consistentes em isenções, reduções de alíquotas, reduções da base de cálculo, bem como instituir hipóteses de moratória, de remissão e de anistia” (HARADA, 2017, p. 97). Em geral, as renúncias fiscais equivalem à redução da carga tributária.

A grande dificuldade em conceituar a transação como renúncia de direitos é que essa equivale à renúncia de receita e esbarra no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que prevê que a concessão de incentivo ou benefício deve estar acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias e demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita ou está acompanhada de medidas de compensação, conforme artigo destacado a seguir:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001) (Vide ADI 6357)

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§3º O disposto neste artigo não se aplica:

I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu §1º;

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

A fim de estabelecer um equilíbrio financeiro e orçamentário de administração pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal fornece parâmetros para o controle da arrecadação e dos gastos da receita pública, restringindo a atuação do gestor público, visto que não apenas impede que os entes gastem mais do que o arrecadado, mas também dificulta “a realização de programas e gastos públicos sem planejamento, a assunção de dívidas e compromissos ao final dos mandatos, a concessão de isenções ou favores fiscais indiscriminados e sem critério, a gestão desidiosa do patrimônio público, os gastos ‘populistas’” (MARTINS, 2013), além de outras práticas nocivas à sociedade.

Portanto, a previsão do art. 14 da LRF serve para impor parâmetros à renúncia de receitas, uma vez que se faz necessário seguir os requisitos para tanto, devendo qualquer ato que importe renúncia ser precedido de prévio estudo e planejamento.

No entanto, é impossível entender que a transação é renúncia de direitos, dado que apesar de também se relacionar à indisponibilidade de bens públicos, a transação não está acompanhada de medidas compensatórias, pois não é obrigatório que a redução de estimativa implique redução de dotação orçamentária.

Além disso, a renúncia se equipara a favores fiscais, e não a concessões mútuas, uma vez que é um favor fiscal concedido unilateralmente. A transação não é um favor fiscal unilateral, mas um acordo de vontades para por fim ao litígio. Visto que já foi pacificado pelo STF que a transação não se equipara a favores fiscais, ou seja, a renúncia de direitos, vide trecho destacado a seguir:

No caso dos autos, verifica-se que a lei gaúcha lançou mão do instituto da transação para pôr fim aos litígios judiciais envolvendo créditos tributários. Assim, conforme o referido instrumento, que necessariamente envolve concessões mútuas de ambas as partes, as disposições contidas na lei não se equiparam a benefício fiscal, principalmente no que diz respeito à redução da multa tributária, que possui um caráter acessório. (ADI nº 2405, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-215 DIVULG 02-10-2019 PUBLIC 03-10-2019)

Ademais, a renúncia também não exige a vontade de ambas as partes, que é requisito da transação, apenas o interesse de previsão pública e o preenchimento dos requisitos do art. 14 da LRF. Portanto, não se encaixa na previsão do §1, do art. 14, da LRF, visto que não pode ser considerada como outros benefícios, conforme lições de Machado:

A transação é instituto jurídico previsto no próprio CTN, tem características próprias, entre as quais a bilateralidade, de sorte que não pode ser considerada abrangida pela expressão outros benefícios. Não estando especificamente referida, como não está, nem cabendo na referência genérica a outros benefícios, até porque a rigor não é propriamente um benefício, tem-se de concluir que o elemento literal desautoriza a aplicação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal às transações. (MACHADO, 2008, p. 119)

De acordo com Gomes, “concessões feitas somente por um dos interessados implicam renúncia ou reconhecimento do direito do outro. Tudo conceder sem nada receber não é transigir” (2000, p. 441). Por conseguinte, um favor fiscal concedido unilateralmente não pode ser considerado transação.

Inclusive, é previsto no art. 3º da Lei Complementar nº 174/2020 que “a transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública não caracteriza renúncia de receita para fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000”.

Desse modo, apesar de a Lei nº 13.988/2020 empregar o termo renúncia no art. 3º, V, para prever que o devedor deve renunciar a quaisquer alegações de direito, não se pode entender como concessão, pois não é só o devedor quem abre mão.

Uma das obrigações do devedor é renunciar a quaisquer alegações de direito, porém, também devem ser consideradas as obrigações do Fisco durante o acordo firmado, visto que a transação envolve reciprocidade. Concessões mútuas podem ser consideradas sinônimo de reciprocidade, pois ambas as partes precisarão abrir mão do seu direito; conforme lições de Torres, “para que se caracterize a transação torna-se necessária a reciprocidade de concessões, com vista ao término da controvérsia. Renúncia ao litígio fiscal sem a correspectiva concessão é mera desistência, e, não, transação” (2007, p. 198).

Portanto, quem entende que o processo envolve concessões mútuas, aplica a previsão do art. 840 do Código Civil, que prevê que “é lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”. Ou seja, um acordo entre as partes mediante a renúncia parcial de ambas, não sendo uma renúncia unilateral.

Contudo, essa previsão contraria o art. 841 do Código Civil, que prevê que “só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação”, porque, apesar de ambos os casos envolverem desistência de parcela dos direitos, enquanto

no Direito Civil dá-se uma relação entre particulares, no Direito Tributário trata-se de uma relação entre o Fisco e o particular, visto que a transação será relacionada ao pagamento de tributos com interesse público.

Corroborando a doutrina de José Eduardo Soares de Melo, que menciona um “autêntico acordo entre a Fazenda Pública e os devedores, em que estas partes renunciam ao questionamento de seus eventuais direitos relativos ao tributo” (2005, p. 322), sendo evidente o interesse público no recolhimento de tributo. Assim, o Fisco abre mão de parcela do seu direito de exigir tributo, e a outra parte cumpre sua obrigação tributária.

No entanto, apesar de envolver interesse público, ainda assim verifica-se sua possibilidade, visto que “o público é privilegiado em relação ao particular porque dessa forma de agir espera-se que resulte o bem à comunidade sujeita às normas de império de determinado Estado organizado, e, via de consequência, a cada um. Pelo global atinge-se o particular” (CAIS, 1996, p. 78).

Visto que não é em todo caso que a transação é realizada, mas em caso que é mais oneroso ao interesse público não a realizar, uma vez que é a única forma que tem de receber.

Conforme lições de Cassone, “na verdade, em nosso ver, a transação, instituto de direito privado adotado pelo direito tributário, somente ocorre em casos excepcionais, de extrema dificuldade econômico-financeira do sujeito passivo, situação que merecerá o devido exame para justificar a transação” (2000, p. 184).

Não basta, pois, ato unilateral do particular para implementar a transação, visto que o art. 171, parágrafo único do CTN exige que “a lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”. Ou seja, a autoridade administrativa analisará a viabilidade da transação, mas não há nenhuma autonomia para a vontade do agente público, que deve seguir a lei para verificar se é o caso de transacionar.

De toda forma, o rito será a solicitação de transação pelo contribuinte, que renunciará ao direito sobre o qual se funda a ação e pagará uma parte do que era efetivamente devido se o ente federativo conceder a transação, abrindo mão de parte do crédito tributário, de acordo com as lições de Lopes destacadas a seguir:

Ao contribuinte basta existir, instaurar uma demanda qualquer sobre alguma questão tributária e, depois, quando lhe for conveniente, pedir a transação. Se a União concedê-la, ela própria é que fará a concessão de abrir mão de parte do crédito tributário (aliás, pode-se chegar a uma parte mais do que substancial do crédito, não havendo limite de valor, podendo-se imaginar, em alguns casos, dispensas milionárias ou, mesmo, bilionárias de valores devidos). O contribuinte, nessa hipótese, apenas concorda com a extinção da ação (que é uma consequência da transação, não uma concessão do contribuinte) e renuncia ao direito sobre o qual ela se funda (direito relativamente ao qual, aliás, já recebeu a vantagem considerável de pagar apenas uma parte do que era efetivamente devido). (LOPES, 2009, p. 19)

Faz-se necessário ressaltar outra diferença entre a transação civil e tributária, pois “ao contrário do que sucede no direito civil, em que a transação tanto previne como termina o litígio, nos quadrantes do direito tributário só se admite a transação terminativa” (CARVALHO, 2012, p. 308). Visto que no Direito Civil pode-se evitar um conflito entre as partes anterior ao litígio, mas no âmbito do direito tributário a

transação impõe a extinção do crédito tributário mediante pagamento, sendo aquele exigido apenas após sua constituição, quando já há litígio.

Litígio não necessariamente significa o ajuizamento do processo, pois nos termos do art. 10 da Lei nº 14.375/2022, que incluiu o §4º no art. 1º, inciso I, no art. 2º e o art. 10-A na Lei nº 13.988/2020, é possível a transação de créditos tributários sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia. Portanto, o litígio implica a constituição da obrigação tributária.

Ademais, enquanto no Direito Civil basta um negócio jurídico entre as partes, estando dentro do escopo da liberdade de contratar; no âmbito do Direito Tributário, como há envolvimento de autoridade administrativa, exige-se lei ordinária para regulamentar a transação, conforme demonstrado acima.

Portanto, a transação envolve concessões mútuas, que não podem ser equiparadas à renúncia fiscal, nem ao conceito do direito civil, pois é um acordo, firmado entre o Fisco e o contribuinte, que pressupõe a extinção de obrigações em casos de extrema dificuldade econômico-financeira, sendo melhor para o interesse público, assim como para os cofres públicos pôr fim ao litígio.

Diferencia-se do conceito de renúncia fiscal, pois não exige compensação, não é concedida unilateralmente e exige a vontade das partes. Diferencia-se também do conceito do direito civil, visto que envolve interesse público, exige lei ordinária para sua regulamentação, ocorre apenas em casos excepcionais, em que será difícil recolher o tributo, e exige um litígio, necessário para extinguir a obrigação tributária.

Desse modo, a transação equivale a concessões mútuas e exige que ambas as partes abram mão de seus direitos, pois conforme lições de Assunção, “transigir implica em concessões de parte a parte, erradicando a incerteza acerca de uma determinada controvérsia, por meio da celebração de um acordo” (2011, p. 146).

## Conclusão

Embora se discuta se a transação envolve concessões mútuas ou renúncia de direitos, o art. 171 do CTN é expresso ao aplicar o termo concessões mútuas, não havendo margem de dúvidas. Pois, para a renúncia de direitos, devem ser cumpridos os requisitos do art. 14 da LRF, e, no caso da transação, não há medidas de compensação, não há favor concedido unilateralmente e se exige um acordo de vontades para pôr fim ao litígio.

A transação assemelha-se ao conceito civilista que envolve a renúncia parcial de ambas as partes, mas não se lhe equipara exatamente, pois o conceito do Código Civil compreende direitos patrimoniais de caráter privado, porém, no caso da transação, trata-se de relação entre Fisco e particular, e, ainda que haja uma parte privada, há um interesse público na composição do litígio.

Além disso, a transação só é admitida em casos de extrema dificuldade econômico-financeira, sendo impossível aplicá-la a todos os tipos de conflitos, devendo ser avaliados o motivo da inadimplência e a capacidade financeira do devedor. Ademais, também não está no escopo da liberdade da autoridade administrativa, pois se exige lei para regulamentá-la.

Portanto, a transação envolve concessões mútuas, não pode ser equiparada à renúncia fiscal, nem ao conceito do direito civil, visto que é um acordo que pressupõe a extinção de obrigações em casos de extrema dificuldade econômico-financeira firmados entre Fisco e contribuinte, sendo melhor para o interesse público, assim como para os cofres públicos pôr fim ao litígio.

## Referências

- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Transação em matéria tributária. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Fórum, Ano 1, n. 1, p. 143-166, jan./fev. 2003.
- BORGES, Alice Gonzalez. Supremacia do interesse público: desconstrução ou reconstrução? *Revista diálogo jurídico*, Salvador, Instituto de Direito Público, n. 15, p. 9-10, jan./fev./mar. 2007.
- CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 2. ed. Coleção Estudos de Direito de Processo. v. 22. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1996.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p.184.
- CAVALCANTE, Lucas Ernesto Gomes; ZONARI, Marian Luz. Transação tributária e renúncia de receita nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Rev. Controle*, Fortaleza, v. 17, n. 2, p. 393-421, jul./dez. 2019.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Compensação Tributária e processo*. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2010.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números 2020: ano-base 2019*. Brasília, CNJ, 2020.
- FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Transação como forma de extinção do crédito tributário: eficiência e celeridade. *RVMD*, Brasília, v. 7, no 1, p. 195-220, jan-jun. 2013.
- GOMES, Orlando. *Contratos*. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro Tributário*. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.
- LOPES, Simone Anacleto. Anteprojeto de lei geral de transação em matéria tributária: uma análise jurídica. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Fórum, Ano 1, n. 1, p. 9-26, jan./fev. 2003.
- LUCHIEZI JÚNIOR A. *et al.* Transação tributária e os projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional. *Tributação em Revista*, Brasília, DF, ano 16, n. 56, p. 54-61, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 24.
- MARTINS, M. G. Facultatividade do exercício da competência tributária e renúncia de receitas na lei de responsabilidade fiscal. In: PISCITELLI, T. (org.). *O direito tributário na prática dos tribunais superiores: sistema tributário nacional e Código Tributário Nacional em debate*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 247-296.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2005
- MOREIRA, André Mendes. *Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais*. Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2013.
- NELSON, Rocco Antonio Rangel Rosso. Dos incentivos fiscais: uma análise de sua dimensão normativa no sistema jurídico brasileiro. *RFPTD*, v. 4, n. 4, 2016.
- PASINATTO, Ana Paula; BORGES, Antônio de Moura. Enfrentando o paradigma do princípio da indisponibilidade do crédito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (org.). *Noções gerais e limitações ao poder de tributar*. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 453-468.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEDRON, Flávio Quinaud; NUNES, Rafael Alves. Princípio da legalidade no Direito Contemporâneo. *In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (org.). Noções gerais e limitações ao poder de tributar*. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 343-368.

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

---

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

RIBEIRO, Gabriella Alencar. Transação tributária: renúncia de direitos ou concessões mútuas?. *In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coelho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário ; v. 1). p. 149-162. ISBN 978-65-5518-407-5.

---