

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ  
DEPARTAMENTO DE DIREITO**

**LIVIA MARIA LOPES RAÇA CLEMENTE**

**A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DA LEGITIMAÇÃO  
DEMOCRÁTICA DA ATUAÇÃO DO PODER PÚBLICO**

**FLORIANÓPOLIS**

**2022**

**LIVIA MARIA LOPES RAÇA CLEMENTE**

**A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DA LEGITIMAÇÃO  
DEMOCRÁTICA DA ATUAÇÃO DO PODER PÚBLICO**

Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito para a obtenção do título de Bacharela em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Gilson Wessler Michels.

Coorientador: Rafael Bertoldi Pescador

**FLORIANÓPOLIS**

**2022**



**Universidade Federal de Santa Catarina**  
**Centro de Ciências Jurídicas**  
**COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO**

**TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E**  
**ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA**

Aluno(a): Livia Maria Lopes Raça Clemente

RG: 8.649.731

CPF: 018.671.592-79

Matrícula: 17200049

Título do TCC: A transação tributária no contexto da legitimação democrática da atuação do poder público

Orientador(a): Prof. Dr. Gilson Wessler Michels

Eu, Livia Maria Lopes Raça Clemente, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 16 de março de 2022.

---

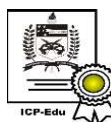
**LIVIA MARIA LOPES RAÇA CLEMENTE**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “A Transação Tributária no Contexto da Legitimação Democrática da Atuação do Poder Público”, elaborado pelo(a) acadêmico(a) “Livia Maria Lopes Raça Clemente”, defendido em 16/03/2022 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (Dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 16 de março de 2022.



Documento assinado digitalmente

Gilson Wessler Michels

Data: 17/03/2022 00:35:08-0300

CPF: 590.953.189-15

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

---

**Dr. Gilson Wessler Michels**  
Professor Orientador



Documento assinado digitalmente

Luiz Henrique Urquhart Cademartori

Data: 22/03/2022 08:36:12-0300

CPF: 662.955.300-44

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

---

**Dr. Luiz Henrique Urquhart Cademartori**  
Membro de Banca



Documento assinado digitalmente

Humberto Pereira Vecchio

Data: 17/03/2022 00:59:20-0300

CPF: 006.365.179-34

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

---

**Dr. Humberto Pereira Vecchio**  
Membro de Banca

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Clemente, Livia Maria Lopes Raça

A transação tributária no contexto da legitimação  
democrática da atuação do poder público / Livia Maria Lopes  
Raça Clemente ; orientador, Gilson Wessler Michels,  
coorientador, Rafael Bertoldi Pescador, 2022.  
92 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -  
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências  
Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2022.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Administração tributária. 3. Transação  
tributária. 4. Legitimação democrática. I. Michels, Gilson  
Wessler. II. Pescador, Rafael Bertoldi. III. Universidade  
Federal de Santa Catarina. Graduação em Direito. IV. Título.

*“A utopia está lá no horizonte. Me aproximo dois passos, ela se afasta dois passos. Caminho dez passos e o horizonte corre dez passos. Por mais que eu caminhe, jamais alcançarei. Para que serve a utopia? Serve para isso: para que eu não deixe de caminhar”.*

**Eduardo Galeano**

## AGRADECIMENTOS

Gratidão é o sentimento que expressa um agradecimento sincero; e expressar esse sentimento através da escrita nunca foi uma tarefa fácil para mim. Ainda que seja um grande desafio, tentarei, de forma breve, registrar aqui a imensa gratidão que sinto em meu coração pela realização deste sonho: finalizar a Graduação.

Pelas mais óbvias razões, registro que sou extremamente grata à vida, pois através desse presente é que tenho a oportunidade de buscar conhecimentos e evoluir. Esse presente tão mais bem aproveitado é quanto mais compartilhado for. Por isso, não poderia deixar de mencionar nesta dedicatória as pessoas que partilham comigo essa experiência de vida e fazem parte de mim:

Gratidão à minha família, minha base mais sólida. Aos meus pais, que são os seres mais iluminados que conheço, mesmo sem terem tido as mesmas oportunidades, nunca mediram esforços para me proporcionar o melhor da vida. Obrigada por tanto, obrigada por tudo. Meu amor por vocês é incondicional.

Estendo essas palavras aos meus irmãos, que representam para mim o ápice de suporte e parceira. Faria qualquer coisa por vocês e sei que isso é recíproco.

Gratidão às minhas melhores amigas, família por opção. Vocês dão cor à minha caminhada. Cada uma com suas particularidades, mas todas essencialmente iguais: pessoas de coração gigante, que me ensinam a aproveitar melhor a vida.

Gratidão ao parceiro que escolhi para partilhar, diariamente, todos os altos e baixos da vida. O seu amor e apoio são fundamentais para mim.

Gratidão aos meus queridos chefes, que nunca mediram esforços para colaborar no meu crescimento pessoal e profissional. Sou muito grata por poder aprender com vocês sobre a vida e sobre direito tributário.

Gratidão à Universidade, que me proporcionou experiências tão incríveis e me preparou para exercer a profissão que escolhi. Através dela, também conheci pessoas maravilhosas, que estarão sempre em meu coração.

Agradeço, por fim, a todos que, direta ou indiretamente, em maior ou menor escala, fizeram e fazem parte da minha jornada. Com certeza, a soma de cada pequena vivência é que complementa a minha essência. Esta conquista é reflexo de todos vocês. Obrigada.

## RESUMO

O presente trabalho tem por objeto o estudo da transação tributária dentro do contexto de transformação da atuação do poder público, cujo aumento da interação da Fazenda Pública com os contribuintes tem conferido uma nova forma de relacionamento entre os sujeitos da relação jurídico-tributária. Trata-se de monografia para conclusão do curso de Direito cujo intuito é estudar o instituto da transação tributária no contexto de aproximação da relação fisco-contribuinte, com vistas a compreender como a administração tributária enxerga as falhas na sistemática autoritária de sua atuação e o que tem feito para resolver estes problemas. Basicamente, o objetivo mais amplo do presente trabalho é analisar o processo da legitimação democrática da atuação do poder público e, mais especificamente, dos mecanismos implementados pela Administração fazendária no afã de tornar a relação jurídico-tributária mais próxima e dialogada e, também, com intuito de conferir maior eficácia à atividade tributante. A partir deste estudo, que partirá de uma análise predominantemente teórica – com base em análises doutrinária, principiológica e legislativa –, será possível perceber que os institutos criados recentemente pelo Poder Público, dentre os quais se encontra a transação tributária, nada mais são do que reflexos desse processo de transformação da atuação estatal que tem possibilitado uma maior aproximação entre a Administração fazendária e contribuintes e cujos efeitos práticos são a desjudicialização dos conflitos tributários e mais eficiência no exercício da atividade tributante.

**Palavras-chave:** Fazenda Pública. Contribuintes. Legitimação democrática. Transação tributária. Eficácia. Arrecadação. Litigiosidade.



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estoque da Dívida Ativa da União.....	48
Figura 2 - Índice de Eficiência de Recuperação.....	49
Figura 3 - Análise do Resultado da Arrecadação.....	62
Figura 4 - Evolução da Recuperação.....	63

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ABRASF – Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CC/02 – Código Civil de 2002

CF – Constituição Federal

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CPC/15 – Código de Processo Civil de 2015

CTN – Código Tributário Nacional

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

LC – Lei Complementar

ME – Ministério da Economia

MF – Ministério da fazenda

PAF – Processo Administrativo Fiscal

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

PL – Projeto de Lei

PLE – Projeto de Lei Estadual

PRC – Programa Regional de Conformidade Tributária e Aduaneira

RFB – Receita Federal do Brasil

## SUMÁRIO

<b>1.</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>9</b>
<b>2.</b>	<b>LEGITIMAÇÃO DEMOCRÁTICA DA ATUAÇÃO PÚBLICA</b>	<b>12</b>
2.1	TRANSFORMAÇÃO DOS PARADIGMAS DO DIREITO ADMINISTRATIVO	12
2.1.1	<b>A gênese do direito administrativo no Brasil</b>	<b>14</b>
2.1.2	<b>Constitucionalização do direito administrativo</b>	<b>18</b>
2.1.3	<b>Mudança dos pressupostos clássicos do direito administrativo</b>	<b>22</b>
2.1.3.1	<i>Supremacia do interesse público versus juízo de ponderação</i>	23
2.1.3.2	<i>Legalidade positiva versus princípio da juridicidade administrativa</i>	25
2.1.3.3	<i>Intangibilidade do mérito administrativo versus graus de vinculação à juridicidade</i>	28
2.2	TRANSFORMAÇÃO DOS PARADIGMAS NO ÂMBITO PROCESSUAL	31
2.2.1	<b>Releitura e extensão do princípio do contraditório</b>	<b>32</b>
2.2.2	<b>Consagração do devido processo legal na esfera administrativa</b>	<b>35</b>
<b>3.</b>	<b>EVOLUÇÃO DA ATUAÇÃO FISCAL: UMA NOVA FORMA DE RELACIONAMENTO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES</b>	<b>42</b>
3.1	ATUAÇÃO FISCAL AUTORITÁRIA E SEUS REFLEXOS	43
3.1.1	<b>Reflexos: grande litigiosidade e parca arrecadação</b>	<b>45</b>
3.2	ATUAÇÃO FISCAL DEMOCRÁTICA	51
3.2.1	<b>Instrumentos consensuais de resolução dos conflitos tributários</b>	<b>52</b>
<b>4.</b>	<b>A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO REFLEXO DA APROXIMAÇÃO DOS SUJEITOS DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	<b>65</b>
4.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS E HISTÓRICO	65
4.2	CARACTERÍSTICAS GERAIS DA TRANSAÇÃO	67
4.3	ESPECIFICIDADES DA TRANSAÇÃO (LEI Nº 13.988/2020)	73
4.3.1	<b>Critérios específicos para a celebração do acordo</b>	<b>73</b>
4.3.2	<b>Modalidades de transação</b>	<b>76</b>
4.3.2.1	<i>Créditos inscritos em dívida ativa da União</i>	77
4.3.2.2	<i>Contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica</i>	79
4.3.2.3	<i>Contencioso tributário de pequeno valor</i>	81
4.4	EFICÁCIA DA MEDIDA	82
<b>5.</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>84</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>85</b>

## 1. INTRODUÇÃO

De acordo com o painel de Dados Abertos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em Números, atualizados em janeiro/2022, o estoque da dívida ativa da União perfaz o montante espantoso de aproximadamente 2,7 trilhões de reais. Desse valor, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional considera que 62,38% qualifica-se como de difícil ou impossível recuperação (índices de eficiência de recuperação “c” e “d”) (PGFN, 2018c)

Ainda, conforme demonstra o estudo realizado anualmente pelo Conselho Nacional de Justiça – Relatório Justiça em Números –, as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87% (CNJ, 2021a). Isso quer dizer que há uma grande falha no sistema tributário nacional de maneira geral e, ainda, na forma de cobrança realizada pelo poder público, porquanto os números apontam uma verdadeira ineficácia da sistemática intransigível até então utilizada pela Administração Tributária.

Diante desse cenário, verifica-se o quão relevante – sob os aspectos econômico, político, social e jurídico – é o objeto de estudo do presente trabalho, que tem como escopo central estudar o processo da legitimação democrática da atuação do poder público no âmbito tributário, mais especificamente no contexto das mudanças no relacionamento entre a Fazenda Pública e os contribuintes ocorridas nos últimos anos.

Para atingir esse objetivo, é de extrema importância analisar os variados (e recentes) instrumentos alternativos criados pela Administração Pública com a intenção de tornar o sistema tributário mais democrático e, conseqüentemente, mais eficaz. Nesse contexto, o instituto da transação tributária, que será estudado com maior ênfase no presente trabalho, mostra-se como um instrumento alternativo ao contencioso administrativo e judicial e meio eficaz de arrecadação, capaz de impulsionar o importante e necessário diálogo entre fisco e os contribuintes, de modo a expandir qualitativamente essa relação entre os sujeitos da relação jurídica.

Assim, considerando a relevância do assunto e a carência de estudos específicos na área, principalmente diante da atualidade do tema, justifica-se a realização do presente trabalho, que será desenvolvido a partir de uma análise predominantemente teórica – com base em análise doutrinária, principiológica e

legislativa – e chegará a conclusões mais específicas, exemplificando e demonstrando os efeitos práticos desse processo de transformação da atuação do poder público.

Para o desenvolvimento do presente trabalho, a temática será segmentada em três capítulos. O primeiro capítulo cuidará do objeto mais amplo, com o fito de analisar a transformação que vem ocorrendo no relacionamento entre o poder público e a sociedade civil, o que será feito a partir do estudo do processo de legitimação democrática da atuação estatal. Neste capítulo, serão abordadas as mudanças ocorridas a partir da constitucionalização do direito administrativo e processual. Em síntese, através de uma análise predominantemente doutrinária, demonstrar-se-á que a reformulação de alguns dos pressupostos básicos do direito administrativo e processual culminou na noção de que a atividade administrativa se legitima mais quanto maior for a participação popular, seja no momento da constituição do ato administrativo, seja no momento da execução desse ato. Essas mudanças embasam a transformação da atuação do poder público, que passa a preferir a interação democrática com a sociedade civil à adoção de medidas impositivas e intransigíveis e favorece o exercício de um contraditório efetivo e não meramente formal.

No segundo capítulo buscar-se-á comprovar que esse processo de transformação da atuação do poder público, iniciado no campo do direito administrativo e processual, se estende também à esfera do direito tributário. A partir da análise de alguns dos instrumentos criados no âmbito da Administração fazendária, demonstrar-se-á a transformação da atividade tributária decorrente da conscientização dos entes fiscais de que os atos administrativos que perfectibilizam os lançamentos tributários serão mais eficazes quanto maior for a participação ativa de todos os sujeitos envolvidos na relação jurídica. Essa mudança no comportamento da Fazenda Pública será desenvolvida neste capítulo com base na legislação e na análise de dados disponíveis na esfera da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com o fito de demonstrar o cenário antigo (autoritário) e o atual (mais democrático). Restará evidenciado que essa recente conscientização configurada por uma maior democratização dos atos administrativos tributários resulta diretamente na constituição de uma nova relação, com maior interação e diálogo, entre fisco e contribuintes.

Por fim, no terceiro capítulo, será analisado detalhadamente o instituto da transação tributária, com intuito de demonstrar as suas particularidades, investigar os requisitos de sua aplicação e verificar se tal mecanismo atende eficazmente com os objetivos dessa mudança na atuação da Fazenda Pública. Oportuno mencionar que este estudo não tem o condão de exaurir o instituto da transação tributária por si só, mas sim estudá-lo num contexto de aproximação da relação fisco-contribuinte, com vistas a compreender como a própria administração tributária enxerga as falhas na sistemática autoritária de sua atuação, o que tem feito para resolver isso e antever, ainda que de forma superficial, a possível implementação de institutos até pouco tempo relegados na esfera tributária.

De modo a realizar a análise proposta, o método de abordagem utilizado para a pesquisa é o dedutivo, com o auxílio da perspectiva histórica e da metodologia comparativa e monográfica, através do estudo de bibliografia especializada relativa ao tema, bem como legislação e publicações oficiais de órgãos do Governo Federal. A técnica de pesquisa empregada será a bibliográfica e documental, com ampla consulta em doutrinas, artigos científicos e pesquisas de campo (dados oficiais).

## **2. LEGITIMAÇÃO DEMOCRÁTICA DA ATUAÇÃO PÚBLICA**

Neste primeiro capítulo, o intuito é trazer à baila os principais aspectos que permeiam a transformação de alguns dos paradigmas clássicos do direito administrativo no Brasil e que resultou no que se pode intitular de processualização da atividade administrativa, com a incorporação dos princípios do contraditório substancial e da ampla defesa tanto na fase de constituição, como na de execução dos atos administrativos. A partir dessa narrativa, explicar-se-á as transformações que têm ocorrido na forma de legitimação da atuação da Administração Pública – que passou de autoritária à democrática – e que tem por consequência efetiva, no âmbito tributário, a aproximação entre Fazenda Pública e contribuintes.

Em síntese, espera-se demonstrar que a legitimação democrática da atuação pública é resultado direto das mudanças que ocorreram a partir da constitucionalização do regime jurídico-administrativo e processual. No direito administrativo, houve uma mudança paradigmática dos seus pressupostos basilares, cujo histórico será melhor explicado na primeira parte deste capítulo. No âmbito processual, houve a introdução da noção de contraditório substancial e da ampla defesa como garantias fundamentais indispensáveis ao exercício do devido processo legal não só na esfera Judicial, mas também no contexto global do que se entende por processo administrativo, como será melhor demonstrado na segunda parte deste capítulo.

A reformulação dos pressupostos basilares do direito administrativo (mudança de paradigmas) e a extensão dos pressupostos do devido processo legal a todas as dimensões do processo administrativo são, precipuamente, responsáveis pela democratização da atuação pública, fato este que culminou na construção de uma relação público-privada mais dialogada, flexível e transparente (conforme será minuciosamente demonstrado no segundo e terceiro capítulos).

### **2.1 TRANSFORMAÇÃO DOS PARADIGMAS DO DIREITO ADMINISTRATIVO**

Inicialmente, convém esclarecer o alcance da palavra paradigma utilizada no presente trabalho. O sentido do termo é classicamente compreendido a partir da visão de Thomas Kuhn, que propõe em seus estudos uma nova forma de conceber a ciência e a realização científica. Para Kuhn, paradigmas são modelos consensuais adotados

pela comunidade científica em um determinado período, sendo que a evolução científica ocorre a partir da criação e abandono desses modelos/paradigmas. Em sua obra, Kuhn leciona que os paradigmas, enquanto um modelo de ciência adotado por um lapso temporal, encontram-se em constante mutação e se submetem a periódicas revoluções (KUHN, 2005).

Oportuno mencionar que tal fenômeno de transformação/evolução – por vezes visto como resultado de momentos de crise – não pressupõe, de imediato, o retoque de toda base teórica do modelo científico adotado no período, mas apenas a revisão de suas premissas para, caso se faça necessário, essas sejam reformuladas para se tornarem condizentes com a nova realidade proposta. Por isso, pode-se dizer que uma crise de paradigmas surge quando os questionamentos sobre determinado aspecto ou questão começam a não ser fundamentalmente respondidos, dando abertura a novas teorias que consigam responder satisfatoriamente à(s) nova(s) situação(ões) objeto(s) de indagação.

Assim, considerando que a evolução científica ocorre a partir da criação de novos paradigmas e abandono dos velhos; que estes paradigmas são modelos consensuais adotados por certo período de tempo pela comunidade científica; bem como que o direito é uma ciência (jurídica), utiliza-se o termo paradigma no presente trabalho para exprimir a ideia de que a evolução do direito público, no que tange especificamente à forma de legitimação da atuação estatal, decorreu de um processo de transformação de alguns dos pressupostos basilares do regime jurídico-administrativo.

Gustavo Binenbojm (2008, p. 27-28) aduz que “os paradigmas definem os contornos de um modelo científico e delimitam a lógica que permitirá o seu aprimoramento e a obtenção de respostas a questões problemáticas”, sendo que para explicar a transformação dos paradigmas no âmbito jurídico, a palavra (paradigma) é utilizada “apenas para designar um conjunto de dogmas que, durante longo período, permaneceram imunes à crítica doutrinária”. Ou seja, a evolução do direito administrativo no Brasil decorreu da substituição dos seus pressupostos basilares (dogmas), não mais aceitos pela comunidade jurídica, por novos, mais adequados à realidade vivida no momento.

Como será explicado na primeira parte deste capítulo, o modelo adotado na esfera do direito público na gênese do direito administrativo se consubstanciava na



adoção de atos de autoridade pela Administração Pública, e tal modelo tem sido substituído gradualmente pela adoção de atos democráticos pelo poder público. É nesse sentido que se adotará a aceção de paradigma, com o fito de apresentar as transformações ocorridas no cenário da atuação do poder público, antes legitimada em um modelo autoritário e, posteriormente, legitimada sob premissas de liberdade e democracia. Por isso se fala em evolução da ciência jurídica administrativa, porque houve o abandono do modelo adotado anteriormente e a emergência de um novo, em que os pressupostos clássicos do direito administrativo e processual passaram por uma importante reinterpretação.

Ainda, oportuno esclarecer que o debate proposto acerca da legitimidade da atuação pública é próprio do paradigma do Estado Democrático de Direito, em que a essência da legitimação da atividade estatal está na sujeição do administrador à Constituição e aos direitos fundamentais, cujos limites devem garantir a efetiva participação democrática dos sujeitos de direito (cidadãos).

Nesse sentido, a noção de democracia é também utilizada no presente trabalho em um sentido amplo, compreendida pelo exercício do poder político através da vontade soberana do povo, detentor do direito de participar, seja de forma direta ou indireta, da proposta, do desenvolvimento, da criação e aplicação de leis e da resolução de conflitos que envolvam seus interesses. De forma bastante simplificada, pode-se resumir que o regime democrático vigora onde a sociedade civil exerce mecanismos de controle sobre a Administração Pública, em que se possibilita a intervenção direta dos cidadãos nos procedimentos de tomada de decisão e de controle do exercício do Poder (MARQUES, 2010).

Para o que importa ao presente trabalho, adota-se o termo “democracia” e suas variações para se referir à efetiva participação da sociedade civil na constituição dos atos administrativos. Assim sendo, a ideia de legitimação democrática da atuação do poder público, consubstanciada na ideia de que a participação do povo na constituição dos atos administrativos é essencial para que estes sejam legitimados, decorre das transformações paradigmáticas que ocorreram no regime jurídico-administrativo brasileiro, como será demonstrado a seguir.

### 2.1.1 A gênese do direito administrativo no Brasil

Na acepção clássica, o direito administrativo surgiu da aceitação de submissão do poder à lei (TÁCITO, 1955). Trata-se de uma visão ligeiramente ilusória, que narra uma origem garantística do direito administrativo, em que a Administração Pública – antes detentora ilimitada dos poderes de decisão e controle do Estado – simplesmente aceitou se subordinar ao direito e, mais ainda, aos direitos individuais que passaram a vinculá-la.

A partir dessa narrativa, o marco histórico do direito administrativo, originado para regulamentar as relações entre o poder público e a sociedade civil, foi a *Loi de 28 do pluviôse* do ano VIII (1800), que simbolizou a superação da estrutura de poder do Antigo Regime – em que reinava a pura vontade do soberano, numa estrutura de poder que era concentrada nas mãos do monarca – para dar origem ao Estado de Direito – em que, teoricamente, a atividade arbitrária se transforma em atividade jurídica (TÁCITO, 1955, p. 537).

Nas lições de Caio Tácito (1998, p. 1), essa lei, de origem francesa, simboliza a certidão de nascimento do direito administrativo, pois “pela primeira vez atribuiu à Administração Francesa uma organização juridicamente garantida e exteriormente obrigatória”. Em outras palavras, pela primeira vez a atividade do Poder Executivo (órgãos administrativos) estaria limitada à vontade heterônoma do Poder Legislativo, e não mais concentrada em uma estrutura única de atuação (poder soberano).

Ainda, Odete Medauar (2003, p. 78) complementa ao aduzir que “as raízes do direito administrativo e as linhas fundamentais de sua sistematização o vinculam, nas formulações originárias, precipuamente ao Estado do século XIX”. Isso porque, através da acepção clássica do surgimento do direito administrativo, foi no século XIX, com a finalização da Revolução Francesa, que houve a migração do regime absolutista para um novo sistema de governo, quando houve divisão de atribuições das atividades estatais a três poderes distintos – executivo, judiciário e legislativo –, que antes eram concentrados nas mãos de um só governante. A partir desse momento é que o governante, antes detentor de todos os poderes do Estado, aceitou submeter-se às leis, agora não mais criadas e aplicadas por ele mesmo.

Uma das consequências lógicas dessa visão garantística do surgimento do direito administrativo é a ideia de que a função do poder público restou restringida à execução mecânica da vontade do legislador, cabendo a este último expressar a vontade da sociedade por meio da elaboração das normas jurídicas. Ainda, é diante

dessa acepção clássica que se consagrou no sistema jurídico a teoria da separação dos poderes de Montesquieu – o qual fundamenta o sistema de “freios e contrapesos” consistente no controle do poder pelo próprio poder –, e, também, o surgimento da concepção de legalidade como vinculação positiva à lei (noção clássica de Rousseau) – pela qual a Administração Pública só pode fazer o que a lei, símbolo da vontade coletiva, expressamente permite (BINENBOJM, 2008, p. 10). Nesse norte, Caio Tácito (1997, p. 2):

A lei, como expressão da vontade coletiva, incide tanto sobre os indivíduos como sobre as autoridades públicas. A liberdade administrativa cessa onde principia a vedação legal. O executivo opera dentro dos limites traçados pelo Legislativo, sob a vigilância do Judiciário.

Tal visão romântica da gênese do direito administrativo não é aceita no universo jurídico de forma unânime, sendo denominada por Paulo Otero (2001, p. 227) como “ilusão garantística da gênese”, porquanto “só por manifesta ilusão de ótica ou equívoco se poderá vislumbrar uma gênese garantística no direito administrativo – o direito administrativo nasce como direito da Administração Pública e não como direito dos administrados”. Em seus dizeres (OTERO, 2003, p. 271), a noção clássica do surgimento do direito administrativo, em que o Executivo se subordinou à vontade do legislador e passou a atuar mecanicamente nos exatos limites do que a lei positivada permite “assenta num mito repetido por sucessivas gerações”, porque

a criação do direito administrativo pelo *Conseil d'État* [Conselho de Estado francês], passando a Administração Pública a pautar-se por normas diferentes daquelas que regulavam a atividade jurídico-privada, não foi um produto da vontade da lei, antes se configura como uma intervenção decisória autovinculativa do Executivo sob proposta do *Conseil d'État*.

Nota-se, portanto, que, em que pese pudesse ser considerada uma origem “milagrosa”, tal narrativa não condiz com a realidade ou é, no mínimo, incompleta.

Gustavo Binenbojm (BINENBOJM, 2008, p. 11) compactua com a visão difundida por Paulo Otero, complementando que a emergência do direito administrativo representou, na verdade, uma forma de reprodução e sobrevivência da atuação do poder existente no Antigo Regime, e não a sua superação, visto que:

A juridicização embrionária da Administração Pública não logrou subordiná-la ao direito; ao revés, serviu-lhe apenas de revestimento e aparato retórico para a sua perpetuação fora da esfera de controle dos cidadãos.

O direito administrativo não surgiu da submissão do Estado à vontade heterônoma do legislador. [...] A conhecida origem pretoriana do direito administrativo, como construção jurisprudencial (do Conselho de Estado) derogatória do direito comum, traz em si esta contradição: a criação de um direito especial da Administração Pública resultou não da vontade geral, expressa pelo Legislativo, mas de uma decisão autovinculativa do próprio Executivo.

Essa visão realista da gênese do direito administrativo subverte a lógica garantística difundida pela visão clássica de que o desenvolvimento do direito administrativo ocorreu sob a órbita dos princípios da legalidade e da separação dos poderes. Isso porque, nas lições de Gustavo Binenbojm (2008, p. 12), “Nenhum cunho garantístico dos direitos individuais se pode esperar de uma Administração Pública que edita suas próprias normas jurídicas e julga soberanamente seus litígios com os administrados”.

Nesse norte, o direito administrativo, ao invés de advir para limitar a atuação do poder público em prol dos cidadãos, deu-lhe maior autoridade, retirando a Administração Pública da submissão às normas que vinculam os particulares e, de certa forma, do próprio campo de atuação dos Poderes Legislativo e Judiciário. Ou seja, o direito administrativo representou, em sua gênese, uma forma *sui generis* de o Poder Executivo substituir o Poder Legislativo na criação de um direito especial da Administração Pública (GARCIA, 1994, p. 315-316). E mais, permitiu, sob o manto da supremacia do interesse público sobre o particular, a perpetuação de um agir em benefício próprio – dos donos do poder –, cheio de privilégios, ou, como define Gustavo Binenbojm (2008, p. 15), de um direito administrativo disciplinado em favor da Administração Pública, e não dos administrados.

Nesse sentido, leciona Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2000, p. 10-11) que a noção de interesse público convergiu para o “interesse próprio da pessoa estatal, externo e contraposto aos dos cidadãos”. Essa outra forma de entender o desenvolvimento do direito administrativo expõe, com certa franqueza, a roupagem do modelo de administração implantada no Brasil, fundamentado em um direito desigual, que, para fins de satisfação do interesse geral, confere à Administração “posição de supremacia sobre os direitos individuais” (BINENBOJM, 2008, p. 16).

O intuito de apresentar essa outra visão da gênese do direito administrativo não é relegar a aceção clássica – de que o poder aceitou vincular-se ao direito –, mas sim demonstrar que existe uma outra explicação, um pouco menos nobre, que narra o desenvolvimento desse direito como uma forma de preservação do poder – em que a criação de um direito especial da Administração Pública resultou não do seu anseio em subordinar-se à lei, mas de uma decisão autovinculativa do próprio Executivo.

Isso porque é a partir dessa segunda visão que será possível entender mais claramente a evolução do direito administrativo no Brasil e compreender o porquê, ao longo dos últimos anos, seus paradigmas clássicos têm passado por mudanças radicais até chegar ao que temos hoje: uma atuação administrativa legitimada por uma maior participação democrática da sociedade civil, em prol da consecução do interesse público com maior eficácia.

### 2.1.2 Constitucionalização do direito administrativo

Na visão de Paulo Otero (2001, p. 229), a evolução do direito administrativo pode ser entendida como uma “sucessão de impulsos contraditórios”, porquanto ora se justifica sob a ótica de fundamentos autoritários (com vistas à preservação do poder), ora se demonstra pleno de boas intenções (com foco na liberdade obtida a partir da proteção da cidadania e do controle jurídico do poder).

Nas palavras de Gustavo Binenbojm (2008, p. 18), a revolução histórica do direito administrativo “revelou um incremento significativo daquilo que se poderia chamar de vertente garantística, caracterizada por meios e instrumentos de controle progressivo da atividade administrativa pelos cidadãos”. Assim, a partir da evolução da matéria é que, nas lições de Vasco Manuel Dias Pereira da Silva (1998, p. 37), o “direito da Administração” se transforma em “Direito Administrativo”, já que “só, pouco a pouco, é que o Direito Administrativo vai deixando de ser o direito dos privilégios especiais da Administração, para se tornar no direito regulador das relações jurídicas administrativas”.

De toda forma, a origem do direito administrativo brasileiro – analisada sob a ótica da tentativa de preservação do poder ou pela vertente que visualiza uma forma de garantir maior liberdade à sociedade –, remonta a um período de crise: a

transformação do Estado Absolutista para o Estado de Direito. Bem por isso, ainda que essa mudança de regime de governo tenha sido pautada nos princípios liberais da “Liberdade, Igualdade, Fraternidade”, as raízes do direito administrativo no Brasil refletem inúmeras características marcantes do regime absolutista, que fez com que, embora a atuação da Administração Pública estivesse limitada pela juridicidade, seu exercício era, via de regra, regulamentado com base em institutos, categorias, princípios e legislação próprios.

Assim, a atuação administrativa acabou por se manter alheia, de certa forma, às liberdades individuais, porque na medida em que o direito buscou limitar a sua atuação, garantiu-lhe as liberdades para agir em nome próprio, com fundamento nos diversos institutos e princípios clássicos estruturantes do direito administrativo pátrio que reforçam o poder de império do Estado, quais sejam, a discricionariedade, insindicabilidade do mérito, autoexecutoriedade, autotutela e, principalmente, a noção até então genérica de interesse público.

Nesse sentido, na gênese do direito administrativo, a atuação do poder público era legitimada por um ideal autoritário, no qual vigorava a máxima da supremacia do interesse público sobre o particular, fazendo com que o ramo do direito público, diferentemente do privado, demorasse mais a acompanhar as mudanças que ocorrem na sociedade face à tentativa contumaz de resguardar a autoridade estatal.

Nesse cenário é que se criou, nas palavras do jurista Gustavo Binbenjim (2008, p. 23), “os quatro paradigmas clássicos do direito administrativo que fizeram carreira no Brasil e que se encontram em xeque na atualidade”, quais sejam:

- I) O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, como meio de legitimar inúmeros privilégios aos “donos do poder”;
- II) A legalidade administrativa como vinculação positiva à lei, como fundamento para justificar a inflexibilidade dos atos administrativos;
- III) A ideia de intangibilidade do mérito administrativo, que impedia/reduzia a fiscalização da atuação pública pelo Poder Judiciário e pelos cidadãos, com base no argumento de ser a discricionariedade competência tipicamente administrativa;

- IV) A noção de um Poder Executivo unitário, em que compete ao Chefe do Executivo, com apoio dos Ministros de Estado, exercer a direção superior da Administração Pública.

Esses pressupostos clássicos são reflexos do afastamento entre o direito administrativo e o direito constitucional, apto a fazer prevalecer o discurso da autonomia científica do primeiro para “liberar os administradores públicos da normatividade constitucional” (BINENBOJM, 2008, p. 19).

Tal panorama começa a mudar, então, a partir da constitucionalização do direito administrativo, em que a atuação do poder público passa por um momento de inflexão teórica e ocasiona a crise de paradigmas do direito administrativo brasileiro, com a desconstrução dos velhos paradigmas (BINENBOJM, 2008, p. 26):

Na tarefa de desconstrução dos velhos paradigmas e proposição de novos, a tessitura constitucional assume papel condutor determinante, funcionando como diretriz normativa legitimadora das novas categorias. A premissa básica a ser assumida é a de que as feições jurídicas da Administração Pública – e, a *fortiori*, a disciplina instrumental, estrutural e finalística da sua atuação – estão alicerçadas na própria estrutura da Constituição, entendida em sua dimensão material de estatuto básico do sistema de direitos fundamentais e da democracia.

Sobre a constitucionalização do direito administrativo, Luís Roberto Barroso (2008, p. 32) complementa:

A ideia de constitucionalização do direito (...) está associada a um efeito expansivo das normas constitucionais, cujo conteúdo material e axiológico se irradia, com força normativa, por todo o sistema jurídico. Os valores, os fins públicos e os comportamentos contemplados nos princípios e regras da Constituição passam a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional. Como intuitivo, a constitucionalização repercute sobre a atuação dos três Poderes, inclusive e notadamente nas suas relações com os particulares.

Percebe-se que a constitucionalização do regime jurídico-administrativo demandou a tomada de atos democráticos pelo poder público, sendo esse o começo do fim da estrutura dogmática do velho direito administrativo. Apenas a partir do momento em que a Constituição passa a ser o cerne norteador e limitador da atuação do poder público é que o administrado se eleva à condição de cidadão, com direitos e garantias fundamentais que não podem ser relegadas ao bel arbítrio do

administrador sob a falsa premissa de defesa do “interesse público” (BAPTISTA, 2003, p. 129-130). Nas lições de Patrícia Ferreira Baptista (2003, p. 129-130):

Da condição de súdito, de mero sujeito subordinado à Administração, o administrado foi elevado à condição de cidadão. Essa nova posição do indivíduo, amparada no desenvolvimento do discurso dos direitos fundamentais, demandou a alteração do papel tradicional da Administração Pública. Direcionada para o respeito à dignidade da pessoa humana, a Administração, constitucionalizada, vê-se compelida a abandonar o modelo autoritário de gestão da coisa pública para se transformar em um centro de captação e ordenação dos múltiplos interesses existentes no substrato social.

Esse fenômeno explicado por Binenbojm, Barroso e Baptista é responsável pela transformação da atuação pública porque redefiniu o alcance dos institutos que marcaram as raízes do direito administrativo, através (i) da reformulação do alcance do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado mediante a ponderação de direitos fundamentais; (ii) da possibilidade de controle judicial da discricionariedade com base nos princípios constitucionais, antes vedada pelo princípio da insindicabilidade do mérito administrativo; e, principalmente, (iii) pela releitura da forma de legitimação dos atos administrativos, com a previsão de instrumentos de participação dos cidadãos na tomada de decisões administrativas (OLIVEIRA, 2010, p. 30-31).

Essa nova fase do regime jurídico-administrativo se evidencia a partir da adoção da corrente neoconstitucionalista no Brasil, também chamada de constitucionalismo contemporâneo, que coloca a Constituição no centro do ordenamento jurídico e que interpreta todos os ramos do Direito a partir dos direitos fundamentais. A elevação do indivíduo como sujeito de direitos, cuja individualidade (âmbito particular) é tão importante quanto a ideia de coletividade (âmbito público), confere essa nova leitura dos pressupostos basilares do direito administrativo e da forma de legitimação dos atos emanados pelo Poder Público.

Quanto à legitimidade democrática da atuação do poder público, Antônio Carlos Wolker (1993, p. 27-28) assinala que “condiz com uma situação, atitude, decisão ou comportamento inerente ou não ao poder, cuja especificidade é marcada pelo equilíbrio entre a ação dos indivíduos e os valores sociais”, o que assegura a livre adesão e cumprimento dos atos administrativos sem que se faça obrigatório o uso da força. A atuação estatal passa a ser legitimada pelo diálogo entre a Administração e administrados, cuja consequência é uma maior eficácia dos atos administrativos, que



são mais aceitos pelos cidadãos, na medida em que participaram efetivamente da construção desse ato.

Nesse sentido, pode-se dizer que a constitucionalização do direito administrativo pressupõe a adoção de atos baseados nos direitos fundamentais dos indivíduos, precipuamente valorado pelo princípio da dignidade da pessoa humana. Assim, a evolução do direito administrativo pelo advento da valorização do indivíduo colocou em questionamento os paradigmas basilares do regime jurídico-administrativo clássico, que, como visto, afastava a importância do ser humano – e de seus direitos particulares – pela adoção da concepção genérica de supremacia do interesse público.

Por isso, a tal “crise dos paradigmas do direito administrativo brasileiro” tem sua gênese com a troca da noção de supremacia do poder público pelo reconhecimento da importância cidadão, que passou a ser visto como indispensável protagonista de um novo e expandido diálogo democrático a partir das transformações decorrentes de uma nova configuração da sociedade enquanto Estado de Direito Social ou Estado democrático de direito (BINENBOJM, 2008, p. 22-23).

De fato, na gênese do direito administrativo o administrado se apresentava de modo absolutamente irrelevante ou de forma a figurar apenas como subordinado à atuação estatal. Contudo, o sistema democrático de direito passa a ser vetor axiológico da atuação do poder público, convergindo, pouco a pouco, na participação mais efetiva dos cidadãos na construção da tomada de decisões que afetam a cada um e a todos, fundando a noção de direitos individuais e coletivos, separados e igualmente importantes.

A partir daí é que urge questionamentos sobre a forma autoritária da atuação pública – que não mais responde efetivamente aos anseios sociais – e se inaugura a desconstrução dos velhos paradigmas e a constituição dos novos.

### 2.1.3 Mudança dos pressupostos clássicos do direito administrativo

Como já mencionado, o termo paradigma é utilizado no presente trabalho apenas para designar um conjunto de dogmas que, durante um período, permaneceram imunes à crítica doutrinária.

No que tange especificamente à crise de paradigmas do direito administrativo brasileiro, esta se iniciou a partir da constitucionalização do regime jurídico-administrativo, com foco na valorização do indivíduo e na proteção dos seus direitos fundamentais – precipuamente a dignidade da pessoa humana –, que acarretou em uma participação mais ativa e democrática dos cidadãos para fins de legitimação dos atos do poder público – antes autoritários e fundamentados na noção de supremacia do interesse público em detrimento do interesse particular.

Essa crise no âmbito do direito administrativo é consequência do descrédito das antigas premissas teóricas da disciplina, cuja incerteza dos indivíduos quanto à legitimidade dos atos autoritários foi o pontapé inicial para a suscitação de questionamentos que colocaram em xeque os quatro paradigmas clássicos do direito administrativo. Para fins de atingir o objeto do presente trabalho, serão explicados apenas os três paradigmas clássicos que se transformaram a partir da constitucionalização do regime jurídico-administrativo, sendo que o quarto deles, ainda que muito importante, por ser decorrente da Reforma de Estado, não será analisado no presente estudo.

#### 2.1.3.1 Supremacia do interesse público versus juízo de ponderação

O primeiro pressuposto paradigmático clássico do direito administrativo se pautava na ideia de que o interesse público, sempre superior ao privado, legitimava toda e qualquer atuação pública. Esse paradigma foi reformulado a partir da adoção da Constituição como base central de legitimação dos atos administrativos. Os princípios constitucionais, e não mais as normas infraconstitucionais, passaram a vincular a atuação administrativa à juridicidade.

Antes da constitucionalização do regime jurídico-administrativo, a noção de supremacia do interesse público sobre o interesse privado servia como base e fator de legitimação para os vários privilégios de natureza tanto material quanto processual que norteavam a atuação do poder público.

Com a elevação do indivíduo como protagonista do Estado democrático e a consagração das garantias fundamentais na Constituição Federal de 1988, a Administração Pública passou a ter o poder-dever de analisar, sob juízo de ponderação a ser realizado caso a caso, qual o direito que melhor se adequa à

questão fática, não mais legitimado a atuar sob a prerrogativa rasa de que o interesse público/coletivo sempre se sobrepõe ao particular/individual.

A noção de *interesse público* passou a ser interpretado em consonância com a Constituição, norteado por uma lógica de ponderação proporcional dos inúmeros princípios nela previstos. Para tanto, a Carta Magna cuidou, em um primeiro momento, de definir e limitar a abrangência do termo *interesse público*, demonstrando que a concepção dominante de que o interesse público seria unitário – como se as dimensões individual e coletiva fossem uma só –, não resiste à consagração dos direitos fundamentais e da democracia como fundamentos de legitimidade dos atos administrativos e estruturantes do Estado democrático de direito (BINENBOJM, 2008, p. 30).

Isso porque o paradigma antes proposto (concepção unitária de interesse público) pressupunha uma lógica hierárquica estática, incompatível com a Carta Magna elaborada como um sistema aberto de princípios, articulados por uma lógica de ponderação proporcional, a qual “demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção” (ÁVILA, 2004, p. 70).

Robert Alexy ensina que os princípios jurídicos norteiam à finalidade a ser alcançada, e que essa finalidade admite concretização a partir de algumas vertentes, em graus de acordo com as circunstâncias fáticas e jurídicas, justamente porque, diferentemente das regras, os princípios têm uma dimensão de peso, podendo ser aplicados em maior ou menor grau a depender de um juízo de ponderação e proporcionalidade (ALEXY, 2008, p. 90-91). A diferença entre regras e princípios, na teoria de Alexy (2008, p. 91), se configura no plano da estrutura da norma, porque enquanto uns (princípios) admitem cumprimento em graus diversos, outras (regras) devem ser cumpridas de forma direta, estática.

Por isso, a elevação da Constituição e dos direitos fundamentais ao cerne do regime jurídico-administrativo, com base na noção de maleabilidade e ponderação dos princípios constitucionais, “inviabiliza a determinação *a priori* de uma regra de supremacia absoluta dos interesses coletivos sobre os interesses individuais ou dos interesses públicos sobre interesses privados”, porque a abrangência conceitual de *interesse público*, aliada à dificuldade em “sopesar quando o atendimento do interesse público reside na própria preservação dos direitos fundamentais” pressupõe o dever

da Administração pública de ponderar os interesses em jogo, “buscando a sua concretização até um grau máximo de otimização” (BINENBOJM, 2008, p. 31).

Nas lições de Marçal Justen Filho (2005, p. 14):

A supremacia da Constituição não pode ser mero elemento do discurso político. Deve constituir o núcleo concreto e real da atividade administrativa. Isso equivale a rejeitar o enfoque tradicional, que inviabiliza o controle das atividades administrativas por meio de soluções opacas e destituídas de transparência, tais como ‘*discricionariedade administrativa*’, ‘*conveniência e oportunidade*’ e ‘*interesse público*’. Essas fórmulas não devem ser definitivamente suprimidas, mas sua extensão e importância têm de ser restringidas à dimensão constitucional e democrática.

Nesse norte, o juízo de ponderação, aliado ao dever de proporcionalidade, guia a Administração pública rumo à superação das regras estáticas, permitindo a flexibilização das decisões administrativas com base nos interesses e atores envolvidos na questão (de acordo com o caso concreto), sem, todavia, provocar uma discricionariedade ilimitada aos donos do poder, pois sua atuação continua pressupondo respeito aos direitos fundamentais dos indivíduos. Nas palavras de Gustavo Binenbojm (2008, p. 33),

[...] a emergência de um *modelo de ponderação*, como critério de racionalidade do direito (e do próprio Estado democrático de direito), servirá de instrumento para demonstrar a inconsistência da ideia de um princípio jurídico (ou um postulado normativo aplicativo) que preconize a supremacia abstrata e a *priori* do coletivo sobre o individual ou do público sobre o privado.

Assim, a ponderação proporcional permite otimizar todos os princípios, bens e interesses assegurados constitucionalmente, rompendo com o primeiro paradigma clássico do direito administrativo de que um único princípio jurídico (‘supremacia do interesse público’) e/ou regras infraconstitucionais estáticas são suficientes à consecução de um Estado social de direito e criando um novo paradigma, consistente na ideia de flexibilização das decisões administrativas com base no poder-dever de realização de juízos de ponderação proporcionais em busca de atingir com maior efetividade os interesses em jogo (seja ele coletivo ou particular, público ou privado).

#### 2.1.3.2 Legalidade positiva *versus* princípio da juridicidade administrativa

O segundo pressuposto paradigmático clássico do direito administrativo se pautava na ideia de que à Administração cabia apenas atuar nas exatas medidas da vontade previamente manifestada pelo Poder Legislativo. Tal conduta decorre do princípio da legalidade, previsto no *caput* do art. 37 da Constituição Federal (1988), segundo o qual, na interpretação de Hely Lopes Meireles (1995, p. 82-83) “Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”.

Tal paradigma do velho regime jurídico-administrativo limitava a atuação do poder público porque apenas conferia validade aos seus atos se estes fossem rigidamente realizados de acordo com o que a lei – norma infraconstitucional – prescrevesse ou facultasse. Todavia, esse pressuposto clássico perde espaço na medida em que emerge a noção de que o ofício administrativo não se limita pura e simplesmente à mera aplicação mecanicista da lei. Isso porque a atribuição da função típica de aplicação da lei ao Poder Executivo não restringe a sua atuação ao mero exercício mecânico da vontade do Poder Legislativo, mas apenas busca distingui-la da função legislativa típica do Poder Legislativo.

A mudança desse paradigma decorre, para além da adoção da Constituição e dos princípios fundamentais como cerne norteadores da atuação pública, nas palavras de Gustavo Binenbojm (2008, p. 35) “[d]o aumento significativo do grau de complexidade das relações econômicas e sociais que vieram a demandar a pronta intervenção e ordenação do Estado”, em razão de que essas novas e complexas estruturas de desenvolvimento mercantil e social passaram “a não mais caber dentro da *lentidão e generalidade* do processo legislativo formal”.

Por essa razão, com vistas a viabilizar a atuação pública mesmo nos casos omissos pelo legislador, preleciona Almiro do Couto e Silva (1990, p. 53), que é conferida aos agentes públicos certa margem autônoma de criação no exercício de sua função típica de interpretar e aplicar as leis já existentes, sendo anacrônica e ultrapassada a ideia de que o direito se mostra apenas como um limite para o administrador, porque

Por certo, não prescinde a Administração Pública de uma autorização legal para agir, mas, no exercício de competência legalmente definida, têm os agentes públicos, se visualizado o Estado em termos globais, um dilatado

campo de liberdade para desempenhar a função formadora, que é hoje universalmente reconhecida ao Poder Público.

Enquanto as relações econômicas e sociais se modificam de forma célere, a atuação legislativa é lenta e, por vezes, bastante genérica. Por isso, se a atividade administrativa se limitasse à aplicação da lei, inúmeras relações jurídicas restariam alheias à atuação estatal enquanto estivessem sem regulamentação (face à lentidão da construção normativa e impossibilidade de atuação administrativa sem qualquer positivação na lei). Nesse sentido que, nas lições de Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández (1990), o poder Público passa de mero executor de normas heterônomas para, em maior ou menor medida, se tornar criador de normas autônomas.

Essa percepção de que há certa margem autônoma de criação na atividade de interpretação da lei ocasiona à superação do dogma de imprescindibilidade da lei para intermediar a relação entre o Poder Público e a Constituição Federal, na medida em que esta passa a ser o fundamento primeiro do agir administrativo, logicamente balizado pelo juízo de ponderação mencionado no tópico acima.

Surge, nesse viés, face ao enfraquecimento das leis formais – lentas, previstas esparsamente e de forma genérica –, uma verdadeira Constituição administrativa, de modo que esta, consagrando princípios e regras que não dependem de regulamentação por lei para produzir seus efeitos, passa a vincular o agir administrativo de forma direta e imediata (OTERO, 2003, p. 735). A partir dessa possibilidade de interpretação e aplicação direta dos princípios e regras constitucionais pela Administração é que emerge o princípio da juridicidade administrativa, apto a conferir maior legitimidade aos atos emanados pelo poder público haja vista seu teor pautar-se nos direitos fundamentais e na democracia.

Nesse norte, leciona Gustavo Binenbojm (2008, p. 37-38) que o princípio da legalidade administrativa passa a compor o princípio da juridicidade administrativa, de forma que

[...] a atividade administrativa continua a realizar-se, via de regra, (i) segundo a lei, quando esta for constitucional (atividade *secundum legem*), (ii) mas pode encontrar fundamento direto na Constituição, independente ou para além da lei (atividade *praeter legem*), ou, eventualmente, (iii) legitimar-se perante o direito, ainda que contra a lei, porém com fulcro numa ponderação da legalidade com outros princípios constitucionais (atividade *contra legem*, mas com fundamento numa otimizada aplicação da Constituição).

Com isso, a ideia de juridicidade administrativa como um supraprincípio do direito administrativo faz com que a Constituição deixe de ser “mero programa político genérico à espera de concretização pelo legislador e passa a ser vista como norma diretamente habilitadora da competência administrativa e como critério imediato de fundamentação e legitimação da decisão administrativa” (BINENBOJM, 2008, p. 37). Há, portanto, a superação do paradigma clássico de que a atividade administrativa se vincula única e exclusivamente à lei positivada, permitindo a flexibilização e democratização dos atos administrativos com fundamento nos princípios e garantias constitucionais.

#### 2.1.3.3 Intangibilidade do mérito administrativo *versus* graus de vinculação à juridicidade

O terceiro pressuposto paradigmático clássico do direito administrativo se pautava na ideia de intangibilidade do mérito administrativo, que impedia/reduzia o controle da atuação pública pelo Poder Judiciário e pelos cidadãos com base no argumento de ser a discricionariedade competência tipicamente administrativa. A ideia de intangibilidade do mérito advém da dicotomia consagrada na doutrina clássica de que os atos administrativos eram vinculados ou discricionários.

Relembra-se, através das lições traçadas por Hely Lopes Meireles (1995, p. 143), que os atos vinculados são aqueles de observação obrigatória pela autoridade pública, sem que lhe seja facultada qualquer margem de liberdade na tomada de decisão, de modo que, preenchidos os requisitos legais, o agente administrativo é obrigado a praticar o ato; ao passo que os atos discricionários são aqueles nos quais há certa liberdade de decisão, cabendo à autoridade administrativa fazer juízo de valor, conveniência e oportunidade para decidir se pratica ou não determinado ato.

A posição da doutrina clássica de que a discricionariedade confere ao administrador um espaço de livre decisão, pautados em critérios subjetivos de conveniência e oportunidade, fundamenta a noção do antigo paradigma de que o mérito do ato administrativo seria intangível, ao argumento de que a decisão adotada pela autoridade administrativa, com base no seu *bél* arbítrio, tratava-se de competência típica do Poder Executivo, o que acarretaria ofensa ao princípio da

Separação dos Poderes caso houvesse a reanálise e/ou modificação desse ato pelo Poder Judiciário.

Essa noção clássica perde espaço na exata medida em que se percebe que a intangibilidade do mérito administrativo era mais um dos privilégios da Administração que possibilitava a adoção de decisões autoritárias/unilaterais, porquanto os agentes administrativos podiam se utilizar da margem de liberdade conferida pela lei para decidir o que quisessem e o mérito da decisão adotada não se submeteria à apreciação e controle do Judiciário.

Todavia, com o surgimento do princípio da juridicidade administrativa, em que a atuação pública passou a se vincular no ordenamento jurídico como um todo e, especialmente, na Constituição Federal, o terceiro paradigma clássico do direito administrativo passou por uma importante releitura. Isso porque a vinculação da Administração à Constituição “não mais permite falar, tecnicamente, numa autêntica dicotomia entre atos vinculados e atos discricionários, mas, isto sim, em *diferentes graus de vinculação dos atos administrativos à juridicidade*”. Urge, nesse norte, o pressuposto administrativo que substitui o paradigma anterior, no sentido de permitir o controle judicial dos atos administrativos na exata medida em que há maior ou menor grau de vinculação do administrador à juridicidade, a partir de um critério intitulado de *jurídico-funcionalmente adequado* (BINENBOJM, 2008, p. 39-40).

A rígida dicotomia entre vinculação e discricionariedade perde o sentido, pois a margem de liberdade que o administrador possuía, segundo a doutrina clássica, agora se encontra não somente delineada pela norma legal, como também a própria decisão deve ser orientada pela obediência à juridicidade. Gustavo Binенbojm (2008, p. 39) disciplina que a discricionariedade deixa de ser um livre espaço de decisão, para se tornar o que ele intitula de “espaço carecedor de legitimação”, em que os atos e políticas públicas adotadas saem da margem de liberdade arbitrária (discricionária) do administrador e passam a se fundamentar “dentro dos parâmetros jurídicos estabelecidos pela Constituição e pela lei”.

Dentro desse escopo, quanto menor for o grau de vinculação dos atos administrativos à juridicidade, maior será a possibilidade de ponderação das normas e princípios para aplicação do direito pelo administrador, e, ainda, maior será a possibilidade de revisão do ato administrativo pelo Judiciário, que poderá proceder à



invalidação do ato administrativo caso as ponderações feitas pelo agente público se revelem desproporcionais ou desarrazoáveis (BINENBOJM, 2008, p. 41).

Nesse viés, em decorrência da ascensão das ideias mais modernas de que os atos administrativos devem se pautar nos princípios constitucionais e na democracia, junto à emergência da noção de juridicidade administrativa e da teoria dos graus de vinculação à juridicidade, tem-se uma nova configuração dos atos administrativos, que não mais são apenas vinculados ou discricionários como se entendia na acepção clássica.

Assim, tem-se que a transformação paradigmática da dicotomia ato vinculado ou discricionário à noção de diferentes graus de vinculação dos atos administrativos à juridicidade acarretou na releitura do princípio da separação dos poderes, que antes servia para impedir que um dos poderes invadisse competência que seria dos outros, e posteriormente passou a se fundamentar na ideia de que é necessário o “controle, fiscalização e coordenação recíprocos entre os diferentes órgãos do Estado democrático de direito” (BINENBOJM, 2008, p. 40).

Em outras palavras, passou a ser função primordial do Poder Judiciário e dos cidadãos a realização de um controle mais acentuado sobre a atuação administrativa, com vistas a conferir legitimidade aos atos administrativos e resguardar os direitos fundamentais consagrados pelo legislador. Tal transformação retira do administrador o privilégio de adotar atos baseados em um juízo de valoração livre (discricionários), porquanto a atividade pública se torna vinculada a toda a estrutura normativa e principiológica da Constituição.

Por isso, a atuação pública democrática passa a se pautar nos três poderes fundamentais do Estado Democrático de Direito, a partir da divisão de funções especializadas a cada um dos Poderes, ou seja, com a previsão de políticas públicas pelo legislador, concretização dessas políticas pelo administrador – com base em critérios de ponderação e graus de vinculação à juridicidade –, e, ainda, com a controlabilidade judicial do ato adotado pelo agente público.

Conclui-se, com base nas crises de paradigmas ocorridas no âmbito do Direito Administrativo, que os direitos fundamentais e a democracia passam a ser os pressupostos de legitimidade da atuação administrativa e elementos estruturantes do Estado Democrático de Direito, cujas feições autoritárias da atuação pública têm sido

gradualmente substituídas pelas feições democráticas e, conseqüentemente, resultam em uma nova forma de constituição da relação público-privada.

Nesse sentido, nas palavras de Gilson Wessler Michels (2018, p. 15), “a uniteralidade e imperiabilidade das razões de Estado dão lugar à consensualidade e participação democrática nas decisões administrativas”, o que culminou em um “inegável aumento da preocupação com a efetividade dos direitos fundamentais e com o incremento da legitimidade [democrática] da atividade administrativa”.

## 2.2 TRANSFORMAÇÃO DOS PARADIGMAS NO ÂMBITO PROCESSUAL

Todas essas transformações narradas acima que ocorreram no âmbito do direito administrativo ao longo dos últimos anos, em especial a partir da constitucionalização do regime jurídico-administrativo, contribuíram para a concretização de mudanças também no âmbito processual.

A elevação da Constituição e dos direitos fundamentais ao pilar de sustentação e legitimação da atuação pública culminou em duas importantes transformações paradigmáticas no âmbito processual: primeiro, no que tange à esfera processual civil, solidificou uma nova visão acerca do princípio do contraditório e o estendeu à órbita do processo administrativo; e, segundo, no que tange mais especificamente à esfera processual administrativa, consolidou a visão de que o exercício da ampla defesa e do contraditório deve ocorrer em todas as dimensões do processo administrativo, que engloba não só a fase do contencioso, em que já existe um conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida, mas também a fase de constituição do ato administrativo.

Em outras palavras, no âmbito processual, houve a reformulação do conceito e da aplicação prática do princípio do contraditório – corolário do devido processo legal –, e a reestruturação da visão de processo administrativo, que passou a abarcar também a fase de constituição do ato administrativo. Nesse norte, a legitimação da atuação pública pressupõe a participação efetiva dos indivíduos relacionados ou afetados pelo ato administrativo já no momento da sua perfectibilização, e não só no momento de sua execução.

A partir dessas transformações (tanto no âmbito processual civil como administrativo), tem-se que atividade administrativa reivindica o contato/diálogo da

Administração Pública com a sociedade civil já na fase que dá início à constituição do ato (momento anterior ao contencioso em si), e pressupõe o exercício do efetivo contraditório pelos indivíduos em ambas as fases do processo administrativo, seja na fase do contencioso (processo administrativo representado por uma lide), seja na fase de constituição do ato (fase pré-contencioso).

### 2.2.1 Releitura e extensão do princípio do contraditório

Para o que importa ao presente trabalho, restringir-se-á este tópico a uma breve revisão teórica do princípio do contraditório, corolário do devido processo legal, que foi reformulado a partir da constitucionalização do direito processual civil. Assim como no ramo do direito administrativo, houve uma transformação dos paradigmas clássicos no âmbito do direito processual civil, que evidencia a elevação do indivíduo como protagonista da nova configuração do Estado democrático de direito e se traduz na adoção de atos democráticos, pautados na efetiva participação da sociedade nos assuntos de interesses tanto público quanto privados.

De maneira geral, a ideia de contraditório quase sempre esteve presente na ordem jurídica, ainda que sua disposição formal e seu alcance material tenha sofrido algumas transformações ao longo dos anos. O filósofo romano Sêneca (2011, p. 51) concebeu o que se compreende até hoje de contraditório, a partir da vetusta máxima “*Qui statuit aliquid parte inaudita altera, Aequum licet statuerit, haud aequus fuit*” (Quem decide o que quer que seja sem ouvir a outra parte, mesmo que decida com justiça, não é justo).

Em relação especificamente à origem desse princípio no Brasil, ainda que sua previsão não tenha sido expressa nas Constituições anteriores a 1988 nem nos normativos infraconstitucionais, a noção de contraditório como pressuposto do devido processo legal já foi introduzida desde a primeira Constituição brasileira (1824), que prescrevia, em seu art. 179, VIII, que “*Ninguém poderá ser preso sem culpa formada, excepto nos casos declarados na Lei*”. Em todas as posteriores Constituições houve menções, ainda que tímidas, à ideia de contraditório, mas pelo fato de tal noção estar, via de regra, relacionada à instrução criminal, por bastante tempo a doutrina entendeu que esse princípio se aplicava apenas ao processo penal.

Atualmente, o contraditório se encontra previsto expressamente no art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988, que disciplina que “Aos litigantes, em processo judicial e administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Comparativamente aos textos constitucionais anteriores, é evidente a mudança paradigmática em torno princípio como um direito fundamental, posto que esta última Constituição Federal passou a abarca-lo expressamente na esfera do processo civil e do processo administrativo.

O contraditório se insculpe na ordem jurídica como princípio porque decorre de um valor que a sociedade civil (poder constituinte originário) estabeleceu como padrão relevante para embasar a convivência social. Como afirma Humberto Theorodo Júnior (1981, p. 175), os princípios exercem a função de aperfeiçoar a lei, sendo utilizados como fonte do direito tanto para preencher lacunas dos dispositivos legais, como também como meio interpretativo dos textos normativos. No Brasil, a maior parte dos princípios que fundamentam o direito processual está prevista nos incisos do art. 5º da Constituição Federal de 1988, o que denota, tal como ocorre nos demais ramos do direito, que toda a lógica processual se pauta nos liames da Carta Magna.

O cerne desse princípio garantista é conferir aos cidadãos espaço para participarem mais ativamente dos assuntos que envolvem seus interesses, sendo tais prerrogativas reflexo do Estado Democrático de Direito. Por isso, o exercício do devido processo legal, em que se confere às partes o direito ao contraditório, é uma exigência para o exercício democrático do poder (MARINONI, 2000, p. 255-258).

Contudo, nem sempre referido princípio teve as suas dimensões conceituais tal qual como se tem atualmente. Isso porque os princípios, enquanto normas jurídicas que norteiam os comportamentos sociais, refletem o que se entende por adequado de acordo com determinado modelo paradigmático. Assim como todos os demais paradigmas – enquanto modelos de ciência adotados por um período de tempo, suscetíveis de constante mutação –, o princípio do contraditório também se modificou, não representando em sua gênese o que representa hoje no arcabouço jurídico processual.

O princípio do contraditório, intimamente ligado à ampla defesa, visa a garantir ao indivíduo a ciência bilateral dos atos e termos processuais e a possibilidade de contrariá-los (DINAMARCO, 1981, p. 21-38). Corolário do devido processo legal,

concretiza-se como meio de contenção do arbítrio do Estado no exercício de sua função judicante, e por isso se representa como manifestação da democracia dentro de um processo. Há duas dimensões conhecidas do direito do contraditório, quais sejam, a dimensão formal – que representa a gênese da adoção do contraditório no ordenamento brasileiro – e a dimensão substancial ou material, originado a partir da noção de que o contraditório formal não cumpre sua função garantista tal qual pretendido pelo poder constituinte com a promulgação da Carta Magna de 1988.

O contraditório formal garante a participação do indivíduo no processo, permitindo-lhe ser comunicado dos atos processuais e possibilitando sua manifestação (direito de falar). A partir dessa noção meramente formal, o órgão jurisdicional efetiva a garantia do contraditório simplesmente ao dar vista dos autos à parte. Alexandre Freitas Câmara (2015) aduz que mesmo a Constituição da República (1988) buscando garantir a participação do indivíduo na atuação jurisdicional, prevendo expressamente o contraditório no seu texto, este continuou a ser observado de maneira eminentemente formal, pois

Assegurava-se às partes o ‘direito de falar’, mas não se respeitava seu ‘direito de ser ouvido’. O contraditório precisa ser compreendido como ‘direito de ser ouvido’, que é muito mais do que o mero ‘direito de falar’. Não é por outra razão que nos textos jurídicos de língua inglesa o contraditório é chamado de *right to be heard* (direito de ser ouvido), como se pode ver, por exemplo, em Frédérique Ferrand. E este só existe se for assegurado às partes o direito à consideração dos argumentos, isto é, o direito a que os argumentos deduzidos pelas partes sejam apreciados pelo órgão julgador.

A noção de contraditório meramente formal foi perdendo espaço com o tempo, porque ainda que visasse a garantir o direito da parte de atuar no processo, acabava não atingindo este objetivo, dada a restrição conceitual com que o princípio era aplicado na prática (“direito de falar”). A partir da constitucionalização do direito processual civil, em que as garantias fundamentais passam a ser adotadas expressamente no texto da codificação processual civil (Brasil, 2015a), o princípio do contraditório se transformou em garantia de participação efetiva das partes no desenvolvimento de todo o litígio.

Essa transformação paradigmática conferiu aos indivíduos a prerrogativa de influenciarem faticamente na construção da relação jurídica litigiosa, ultrapassando o mero “direito de falar” para que fossem efetivamente “ouvidos”. O contraditório substancial, enquanto evolução do contraditório formal, possibilita à parte de um

processo no qual está envolvido o direito de participar efetivamente do desenvolvimento e das razões que irão embasar o processo.

A transformação do princípio do contraditório no âmbito processual é evidente à medida em que passou a ser insuficiente o mero direito de ciência dos atos e de manifestação em um processo, passando a ser obrigatório que as insurgências do indivíduo fossem efetivamente levadas em consideração para a tomada de decisão. Nesse sentido, não é só decidir após ouvidas as partes, é decidir levando-se em conta o que as partes disseram. Por isso, é fundamental perceber que o contraditório não mais se efetiva com a comunicação dos atos à parte e sua mera vista dos autos; exige-se a participação com possibilidade de influenciar no conteúdo da decisão.

Dentre os vários pontos positivos dessa evolução que ocorreu no direito processual civil, frisa-se a construção de um procedimento no qual o indivíduo passa de mero observador (agente passivo) – que apenas constata a consecução das relações jurídicas – para se transformar em agente ativo, apto a atuar efetivamente nos assuntos de interesses coletivos e particulares.

Essa releitura do princípio ganha ainda mais importância a partir da sua extensão à esfera administrativa, porque confere à sociedade civil o efetivo exercício do seu direito de democracia, possibilitando-lhe atuar de forma a vincular e limitar o comportamento da Administração Pública. A integralização da nova semântica do contraditório (substancial) na esfera do processo administrativo ampliou a possibilidade de participação do cidadão na consecução dos atos administrativos, como será demonstrado abaixo.

### 2.2.2 Consagração do devido processo legal na esfera administrativa

Antes das transformações que permearam o direito administrativo, o ato administrativo era visto como algo estático (a decisão administrativa final) e não como algo dinâmico, construído através de um conjunto de atos (o processo para a consecução da decisão final). Essa visão estática do ato era fruto direto da atuação unilateral e imperial da Administração Pública, que impossibilitava tanto a participação da sociedade civil na constituição do ato como também impedia o Judiciário de realizar análise do mérito do ato adotado pelos agentes administrativos.

As transformações ocorridas na esfera do direito administrativo resultaram na mudança dessa visão estática do ato para a adoção de uma visão dinâmica, baseada na análise do ato enquanto um processo. Isso porque “um ato não terá sua regularidade apurada com base, tão somente, em uma análise desvinculada do processo de que faz parte, mas em especial a partir dos efeitos concretos do conjunto de atos na órbita de interesses das partes (visão dinâmica do processo)” (MICHELS, 2018, p. 15).

Para Gilson Wessler Michels (2018, p. 14-15), as mudanças operadas no direito administrativo “resultaram na superação da visão compartimentada dos atos administrativos e na adoção da visão processual da atuação administrativa”, porque

Hoje, importa mais o conjunto dos atos que compõem a atuação administrativa, a dinâmica da relação entre Estado e cidadão, com foco no resultado concreto do processo e no equilíbrio final entre direitos e obrigações das partes que compõem a relação jurídica. Assim, um ato administrativo não terá sua regularidade apurada com base, tão somente, em uma análise desvinculada do processo de que faz parte, mas em especial, a partir dos efeitos concretos do conjunto de atos na órbita de interesses das partes (visão dinâmica do processo).

Passa-se a entender que a atividade administrativa é, sobretudo, uma atividade processual, porque os atos administrativos são produtos de um processo administrativo prévio (CRETELLA JR., 2008, p. 54).

Essa transformação acerca da visão do ato pode ser intitulada de processualização da atividade administrativa, de onde se denota que toda a atividade administrativa se constrói a partir de um processo. Um dos pontos positivos dessa processualização da atividade administrativa é a extensão dos princípios garantistas do processo civil à esfera do processo administrativo, que confere ao cidadão maiores possibilidades de participar não só do contencioso administrativo, mas também do processo de constituição da relação jurídica entre si e o ente público.

As mudanças paradigmáticas do direito administrativo fizeram com que a atuação do poder público passasse a se vincular aos direitos fundamentais do indivíduo, de forma que, sendo o contraditório e a ampla defesa princípios constitucionais abarcados na esfera processual e sendo a atividade administrativa resultado de um processo, pode-se concluir que tais princípios fundamentais devem ser observados também em todas as dimensões do processo administrativo. Por isso, pode-se dizer que os princípios do contraditório e da ampla defesa, corolários do

devido processo legal, foram estendidos e consagrados na órbita processual da atividade administrativa, tanto no momento de constituição do ato, como no momento da discussão desse ato já formalizado (contencioso).

A ampliação das garantias fundamentais do contraditório e da ampla defesa aos atos emanados pela Administração Pública e às consequentes discussões no âmbito do contencioso administrativo, resultou no aprimoramento das vias processuais administrativas, com a criação de novas vias e a reformulação das já existentes, culminando naquilo que se pode intitular de “nova dimensão do processo administrativo”, apta a ampliar as possibilidades de participação do cidadão na formação dos atos administrativos e que pressupõe, de certa forma, uma atuação estatal mais dialogada, previsível e transparente (MICHELS, 2018, p. 14).

A adoção da visão processual da atuação administrativa abre espaço a novas possibilidades de participação da sociedade em momento prévio à formalização do ato, garantindo maior efetividade à decisão final adotada pelo ente público. Isso porque a partir do momento em que é conferido ao indivíduo o direito de participar ativamente da constituição da decisão/ato, com possibilidade de manifestação prévia, o administrado entende que fez parte dos procedimentos formativos da vontade administrativa e passa a aceitar mais facilmente a decisão final, diferentemente de quando o ato é dotado de características fundamentalmente autoritárias e unilaterais.

A submissão do administrado à decisão final passa a ser mais voluntária, justamente porque o novo status democrático que permeia a relação entre Administração e sociedade civil confere maior legitimidade à atuação pública, que permite o saneamento de eventuais vícios e arbitrariedades antes da constituição final do ato administrativo.

Gustavo Binenbojm (2008, p. 77) aduz que o fenômeno da processualização da atividade administrativa decorre da democratização marcada pela abertura e fomento da participação dos administrados nos processos decisórios da Administração, demonstrando a preocupação crescente do poder público com o cidadão e com a efetividade de seus direitos fundamentais. Para o autor, com essa nova dimensão do processo administrativo, busca-se

- (i) respeitar os direitos dos interessados ao contraditório e à ampla defesa;
- (ii) incrementar o nível de informação da Administração acerca das repercussões fáticas e jurídicas de uma medida que se alvitra implementar,



sob a ótica dos administrados, antes da sua implementação; (iii) alcançar um grau mais elevado de consensualidade e legitimação das decisões da Administração Pública.

Gilson Wessler Michels (2018, p. 14) afirma que a evolução desse ramo jurídico permite ao cidadão uma dupla possibilidade de defesa de seus direitos, seja por meio do Poder Judiciário, seja por meio do diálogo realizado diretamente junto à Administração, sendo que

Tal quadro representa uma importante medida de economia processual – pela impossibilidade de que os atos permeados de vícios ou arbitrariedades sejam saneados ou extirpados antes de que se constituam formalmente, e não apenas depois, no âmbito do Poder Judiciário –, mas, mais do que isso, constitui-se em medida de resguardo das garantias individuais – dado que, assim, preserva-se o direito do cidadão de não ver formulada contra si, pretensão em relação a qual não pôde opor suas razões, no âmbito do ‘devido processo legal’.

Nesse sentido, a partir da processualização da atividade administrativa, que passou a entender o ato administrativo não como algo estático, mas sim dinâmico – construído através de uma sequência ordenada de atos (processo) –, bem como a partir da internalização no regime jurídico da noção de que a atuação pública se legitima através do respeito aos direitos fundamentais e da permissão de participação democrática dos cidadãos, torna-se lógico que o resultado dessa nova forma de validar a atividade pública pressupõe a consagração do devido processo legal também na esfera administrativa.

Essa possibilidade do exercício do direito de defesa na esfera administrativa decorre tanto da imposição constitucional, que tratou de equiparar os processos administrativo e judicial no que tange à subordinação aos princípios da ampla defesa e do contraditório (conforme art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988), como também de própria previsão nos ritos procedimentais que compõem o processo administrativo, com o fito de oportunizar ao administrado o direito de falar e de ser ouvido durante o curso processual. Enxergar a atividade administrativa como fruto de um processo pressupõe a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa, especialmente porque consagrado sob a égide da Constituição Federal e do Estado Democrático de Direito.

Nas palavras de Dierle José Coelho Nunes (2004, p. 40), no Estado Democrático de Direito, os cidadãos não devem ser vistos como meros espectadores

inertes nos assuntos de seus interesses, mas sim como “participantes ativos e que influenciem no procedimento formativo dos atos administrativos, das leis e das decisões judiciais, e este é o cerne da garantia do contraditório”. Para que a consecução da relação jurídico-administrativa seja adequada, em prol do interesse social, é imprescindível que o processo administrativo exerça seu papel fundamental de oportunizar a participação efetiva da sociedade civil, pois assim se concretiza o regime democrático.

Todo esse processo evolutivo do direito administrativo e processual se estendem ao âmbito tributário, mais especificamente, à esfera do processo administrativo fiscal - PAF, sendo certo que a superveniência de entendimentos restritivos da Fazenda Pública acerca da aplicação do contraditório e a ampla defesa ao longo do PAF já nasce fadada ao fracasso.

Esse é o caso da Súmula 162 editada recentemente pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que estabelece que “O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento”.

Ou seja, de acordo com a Súmula 162, a fase litigiosa na via administrativa se inicia apenas com a impugnação do contribuinte ao lançamento já formalizado, sendo a partir desse momento que se instaura o processo e deve ser garantido o direito ao contraditório e à ampla defesa. Assim, todo o procedimento prévio ao lançamento, como é o caso da fiscalização, se caracteriza como de natureza inquisitória, em que não há necessidade de participação efetiva do contribuinte.

Nesse sentido, a partir da visão compartimentada do processo administrativo fiscal, sob o prisma consagrado pela Súmula 162 do CARF, o exercício do devido processo legal pelo administrado/contribuinte é conferido apenas em momento no qual o ato já foi constituído (Brasil, 2017):

“[...] O processo administrativo fiscal desenvolve-se em duas fases: (i) fase inquisitória ou persecução fiscal, na qual a autoridade tributária investiga e colhe elementos para formalizar o crédito tributário e (ii) fase litigiosa, iniciada com impugnação do sujeito passivo. Somente com a fase litigiosa instaura-se plenamente o contraditório, abrindo-se ao sujeito passivo a oportunidade para exercer plenamente o direito de defesa, com todos os meios de prova cabíveis. [...]” (BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Recurso Voluntário nº 2201-003.644, processo nº 11516.722583/2012-81, Brasília, DF, Data da Sessão 11/05/2017)

Todavia, essa visão é ultrapassada, originada com base nos resquícios autoritários da atuação pública, que não mais subsiste atualmente (ou está em vias de inexistir) por ausência dos pressupostos de legitimação da atividade administrativa. Em outras palavras, pode-se dizer que a divisão do processo administrativo fiscal em duas fases, que culminou na edição da Súmula 162 do CARF, é entendimento descontextualizado, já superado em razão de toda a evolução recente que aconteceu no âmbito do direito processual e do direito administrativo. A Súmula editada representa uma realidade vetusta, anterior às recentes modificações paradigmáticas que sucederam a constitucionalização do sistema jurídico-normativo no Brasil.

Essa Súmula se mostra ainda mais descontextualizada na medida em que a participação do cidadão na constituição do ato administrativo não é um processo que ocorreu em benefício exclusivo do administrado, mas é resultado de um processo garantidor de vantagens à própria Administração. Isso porque a proliferação de novos arranjos negociais, de planejamentos tributários complexos, entre outros, acaba impossibilitando a tomada de decisões conclusivas de forma unilateral pelo agente administrativo, sendo que a participação do contribuinte desde o início da constituição do ato, com possibilidade de interlocução efetiva, colabora na tomada de decisão mais acertada pelo ente público.

Nesse sentido, a Súmula do CARF afronta a evolução recente dos pressupostos do direito administrativo e processual civil, em que houve a substituição da fase em que os atos administrativos eram prolatados como atos de autoridade (atos unilaterais) por uma fase no âmbito da qual a legitimação se dá justamente por conta da adoção dessa visão procedimental em que os atos administrativos se legitimam democraticamente, em decorrência da participação ativa dos contribuintes já no início da construção da relação jurídica.

Essas transformações recentes demonstram a conveniência, não apenas para o contribuinte, mas também para a Fazenda Pública, de que o contribuinte seja chamado já durante o período de fiscalização para que se manifeste concretamente sobre as peculiaridades de seus arranjos negociais, com a possibilidade de uma interlocução clara, efetiva, substancial. Nesse sentido, a chamada fase inquisitorial, na qual a autoridade tributária investiga e colhe unilateralmente elementos para formalizar o crédito tributário, perde espaço na medida em que se percebe que a

participação do contribuinte na construção da relação jurídica confere legitimidade e efetividade à atuação pública.

O que deve ser ressaltado, com base no que foi exposto alhures – no que tange às mudanças de paradigmas ocorridas recentemente – é que a restrição da participação do cidadão na constituição do ato (relação jurídica) é fruto de resquícios da atuação autoritária da Administração Pública, que não deve prevalecer na ordem jurídica moderna porque representa um duplo prejuízo ao Poder Público: prejudica a adesão voluntária da decisão administrativa e culmina na judicialização dos litígios tributários.

Conclui-se, nesse norte, que os pressupostos estruturantes do direito administrativo e processual civil passam por uma extensa releitura, consagrando a observância dos direitos fundamentais e da democracia no cerne da atuação pública, a fim de beneficiar ambas as partes vinculadas na relação jurídica (Administração e administrado, poder público e sociedade civil, Fazenda Pública e contribuintes).

Assim, a evolução ocorrida no ordenamento jurídico como um todo a partir do advento da constitucionalização e processualização da atividade administrativa conferiu aos cidadãos possibilidade de participar efetivamente da constituição das relações jurídicas da qual façam parte, com benefícios evidentes para a Administração (na tomada de decisões mais conclusivas e bem fundamentadas) e para o administrado (de poder esclarecer o que for preciso acerca das características e detalhes de suas operações fiscalizadas e de sua organização, sem que primeiro tenha que sofrer um lançamento de ofício, com todos os gravames que isso acarreta, para que só na fase contenciosa possa discutir as questões).

### **3. EVOLUÇÃO DA ATUAÇÃO FISCAL: UMA NOVA FORMA DE RELACIONAMENTO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES**

No capítulo anterior demonstrou-se, com base em estudos doutrinários, a reformulação dos pressupostos básicos do direito administrativo e processual, bem como em virtude da processualização da atividade administrativa culminaram na democratização da atuação pública, que passa a se legitimar a partir da efetiva participação da sociedade civil tomada das decisões administrativas (constituição do ato em si).

Os efeitos da transformação dos paradigmas do regime jurídico administrativo e processual se estenderam à esfera do direito tributário, de modo a conferir uma nova forma de relacionamento entre a Fazenda Pública e os contribuintes, sujeitos da relação jurídico-tributária. Os reflexos dessa mudança de relacionamento são atestados a partir da recente regulamentação da transação tributária e dos demais instrumentos tributários alternativos criados pela Administração fazendária, que demonstram a crescente adoção de medidas consensuais e dialogadas na perfectibilização do lançamento tributário e na resolução dos litígios tributários.

Resta evidente que se inicia uma fase no âmbito da qual a legitimação da atuação fazendária se dá justamente por conta da adoção dessa visão procedimental dos atos administrativos, cuja legitimidade será medida em grandeza proporcional à participação dos contribuintes desde o início da relação jurídica (que no âmbito tributário, inicia-se, via de regra, com a fiscalização e/ou formalização do lançamento tributário), durante a execução do ato formalizado (fase de cobrança dos créditos tributários constituídos), até o encerramento de um eventual conflito surgido no âmbito dessa relação dos sujeitos tributários.

Oportuno lembrar que essa nova fase (pautada na adoção de atos democráticos) é marcada pela conveniência não apenas para o contribuinte, mas também para a Fazenda Pública, uma vez que com a aproximação das autoridades fiscais com os contribuintes, tem-se a tomada de decisões mais conclusivas e bem fundamentadas pelo ente público e a possibilidade de dupla defesa para o contribuinte, que poderá exercer se defender tanto no âmbito administrativo – desde o início da formalização da relação jurídica –, como também na via judicial, de maneira subsidiária.

A nova forma de relacionamento entre os contribuintes e a Administração Fazendária é pautada primordialmente na ideia de que o diálogo é o meio mais acertado para conferir eficácia à atividade pública, retirando, de certa forma, do Poder Judiciário a função quase que exclusiva de resolver os conflitos tributários. Isso porque a configuração moderna do ordenamento jurídico reivindica uma conduta de harmonização de interesses entre Fazenda Pública e contribuintes, com interações dialogadas, flexíveis e transparentes em detrimento da antiga interação adversarial.

Para melhor entender como as transformações iniciadas na esfera do regime-jurídico administrativo e processual expandiram para o âmbito tributário, vale explicar mais pormenorizadamente como funcionava o cenário fiscal antes da internalização da mudança na forma de legitimação da atuação fazendária.

### 3.1 ATUAÇÃO FISCAL AUTORITÁRIA E SEUS REFLEXOS

No capítulo anterior, demonstrou-se que a gênese do regime jurídico-administrativo visava à manutenção do poder, razão pela qual ao invés do direito vincular a atividade administrativa, acabou conferindo aos “donos do poder” inúmeras prerrogativas para atuarem em nome próprio. A partir desse entendimento sobre a forma de legitimação da atuação pública fez com que os atos administrativos se traduzissem como atos de autoridade, legitimados com base nos pressupostos basilares do direito administrativo, quais sejam, a supremacia do interesse público sobre o privado, a ideia de legalidade positiva e a dicotomia entre ato discricionário e vinculado.

Todos esses pressupostos sempre foram utilizados na esfera tributária para justificar a atuação intransigível da Fazenda Pública, que fulminava a possibilidade de interlocução e diálogo entre as partes na constituição da relação jurídica, tanto na fase de formalização do ato quanto na fase de execução/cobrança desse ato formalizado.

A atividade tributante a ser realizada pela autoridade fiscal se inicia, via de regra, com a fiscalização do contribuinte para fins de lançamento do crédito tributário. Basicamente, havendo indícios de que o sujeito passivo não declarou o que tinha que declarar ou o fez incorretamente, a autoridade administrativa deve averiguar a regularidade no cumprimento das obrigações tributárias e, se for o caso, formalizar a notificação de lançamento. Essa fase inicial era entendida como inquisitorial e por isso

impossibilitava o diálogo entre as partes para que, caso necessário, fossem feitos eventuais esclarecimentos das situações e peculiaridades da estrutura organizacional do contribuinte, de seus arranjos negociais, entre outros. Em razão disso, a decisão final administrativa (pela regularidade ou irregularidade das obrigações tributárias pelo sujeito passivo) era adotada de forma autoritária, unilateral e arbitrária, geralmente acompanhada de vícios por causa da dificuldade que o agente fiscal tinha de entender, sozinho, a completude dos arranjos negociais e estrutura organizacional do contribuinte.

Após a fiscalização, apurada a materialidade das obrigações e das irregularidades, a autoridade administrativa formaliza o crédito tributário por meio do lançamento. O problema é que grande parte das vezes o contribuinte declara algo de forma irregular/equivocada em razão da complexidade e/ou obscuridade da legislação tributária (o que poderia ter sido corrigido já na fase da fiscalização, caso houvesse possibilidade de interlocução entre as partes), razão pela qual o lançamento de ofício realizado após fiscalização arbitrária, via de regra, não representa a realidade/materialidade da situação jurídica ocorrida, e acabava imputando ao contribuinte inúmeras penalidades. Esse é um dos reflexos diretos da atuação fiscal autoritária, que tinha como meio de legitimação do seu ato a tomada de decisão unilateral cumulada à aplicação de sanção/penalização para forçar o cumprimento desse ato emanado (poder coercitivo do Estado).

Na sequência, com a formalização do crédito tributário a partir da fiscalização e lançamento realizados de maneira arbitrária, iniciava-se a fase de cobrança do crédito que, não diferente, era também marcada pela rigorosidade e inflexibilidade da atuação pública.

Parte dessa rigorosidade e inflexibilidade da atividade tributária decorre dos arts. 3º e 142, ambos do Código Tributário Nacional – CTN (Brasil, 1966), que preveem que a atividade de lançamento e cobrança do crédito tributário é plenamente vinculada e cuja inobservância dos exatos limites da lei (legalidade estrita) acarreta em responsabilidade funcional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do

tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 3º Tributo é toda 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.”

Dessa forma, a partir da noção clássica de legalidade positiva e da característica vinculada do ato administrativo, não havia qualquer margem ao administrador para entender as peculiaridades de cada caso e, eventualmente, possibilitar formas de correção de eventual vício na constituição do ato ou, ainda, outras maneiras de adimplemento e/ou negociação da dívida. Por isso, como as feições autoritárias da atuação pública já marcava o início da atividade fiscal (fiscalização e/ou lançamento tributário), a relação jurídica já nascia, via de regra, conflituosa.

Dessa atuação fiscal pautada na autoridade e no distanciamento entre os agentes da relação jurídica (fisco e contribuintes) resultou o cenário até então predominante no regime tributário: grande litigiosidade e parca arrecadação, conjuntura que remonta a uma atividade tributante evidentemente ineficaz.

### 3.1.1 Reflexos: grande litigiosidade e parca arrecadação

A postura rigorosa que permeava os atos administrativos no âmbito tributário culminou na adoção de uma cultura do litígio, atribuindo ao Poder Judiciário o poder-dever de resolver praticamente todo e qualquer conflito de interesses. Baseado nessa lógica, por muito tempo acreditou-se valer a pena correr o risco do “tudo ou nada”, consubstanciado no fato de era mais atraente aos litigantes a possibilidade de ganhar tudo do que estar disposto a ganhar apenas o seu direito e abrir mão daquele que já não era seu.

Geila Lídia Barreto Barbosa Diniz (2021) atribui o desenvolvimento da grande litigiosidade no Brasil à noção clássica de interesse público, o qual parecia ser atingido apenas e tão somente se houvesse integral e completo atendimento da pretensão do ente tributante, sem qualquer margem de flexibilização. Em suas palavras,



foi exatamente essa concepção que terminou por canalizar, ao longo do tempo, os litígios tributários para a solução adjudicatória do Poder Judiciário, congestionando o seu funcionamento, comprometendo a efetividade da arrecadação e deixando, cada vez mais distante, o atingimento do interesse público concebido sob aquela lógica do “tudo ou nada”. Por certo, há situações em que é mais conveniente para o interesse público transigir e extinguir o litígio, do que levar este até a última instância, com a possibilidade de restar a Fazenda Nacional afinal vencida.

Por causa dessa visão – decorrente então da postura inflexível da Fazenda Pública em razão do seu entendimento sobre como atingir o interesse público –, estruturou-se um sistema de resolução de litígios nada amigável, que induziu, por anos, a ideia de que fazer um acordo seria equivalente a abdicar um direito próprio em benefício da outra parte, sendo que na verdade as medidas consensuais se pautam na lógica de ganho mútuo, uma vez que cabe à cada parte o reconhecimento do direito que de fato lhe pertence e a consciência/reconhecimento do direito que pertence ao outro e/ou a renúncia de parte de seu direito para que o conflito seja resolvido da melhor forma possível.

Os problemas econômicos e sociais decorrentes da elevação dessa estrutura de “ringue judiciário” em que os litigantes são *inimigos* e querem, a todo custo, vencer a *luta*, são inúmeros, tais como, por exemplo, os vultuosos custos, a morosidade na resolução dos conflitos, a ineficácia e, em certos casos, a impossibilidade de atenção adequada a determinados assuntos (conflitos) que efetivamente dependem de um olhar cauteloso da máquina judiciária, dentre outros. Nas palavras de Geila Lídia Barreto Barbosa Diniz (2021),

ao longo dos anos, os milhares de litígios, crescentes e diversificados, que aportam no Poder Judiciário, acabaram por retirar-lhe a capacidade de ofertar aos jurisdicionados uma resposta efetiva e tempestiva. Esse panorama crítico mostrou-se com maior ênfase no Brasil, onde a cultura adversarial, demandista, fez eclodir índices elevados de litigiosidade, mesmo diante da demorada resposta judicial e do alto custo do litígio. A celeuma ganha contornos ainda mais expressivos no âmbito dos conflitos jurídico-tributários. Isso, porque a reconhecida complexidade do sistema tributário brasileiro é terreno fértil para o surgimento de litígios entre Fisco e contribuinte, ensejando assim, demandas de massa (ações antiexacionais e execuções fiscais) que acabam encontrando no Poder Judiciário o seu natural escoadouro, ao menos sob a ótica tradicional da primazia da solução judiciária

No âmbito fiscal, o problema se mostrou mais evidente na medida em que a relação jurídica já se iniciava conflituosa, porque pautada nas feições autoritárias da

Administração que impedia o diálogo entre agentes administrativos e administrados. Essa atuação gerava a ideia de inflexibilidade da atividade tributante (na fiscalização, lançamento e cobrança) e se justificava sob o manto genérico da *supremacia do interesse público sobre o privado*, inviabilizando por bastante tempo a adoção de soluções consensuais na resolução de seus conflitos de interesses.

Ainda, associado à grande litigiosidade, a previsão dos parcelamentos tributários especiais como meio de regularização da situação fiscal, em que se confere redução das multas e juros moratórios aos contribuintes, desenvolveu um comportamento que valoriza a inadimplência generalizada, porque concede os mesmos benefícios e prerrogativas a todos os contribuintes indistintamente, sem levar em conta as situações excepcionais de cada um dos devedores.

Via de regra, a esperança pela abertura de um parcelamento justifica(va) a preferência do contribuinte em pagar menos e aguardar o momento em que parcelaria suas dívidas sem necessidade de pagamento de juros e multa do que simplesmente arcar concretamente com a sua carga tributária (caso tivesse possibilidade). Isso porque para fins de adesão a parcelamento não importa se o contribuinte devedor deixou pagar por impossibilidade de arcar com o ônus fiscal ou se o fez por mera vontade de ludibriar o fisco e pagar menos, aguardando dolosamente o momento em que serão concedidos parcelamentos com dedução de juros e multa.

Essas razões (grande litigiosidade e reiteração de parcelamentos especiais) são, de certo modo, o que justifica o baixo índice de recuperação/arrecadação dos tributos judicializados: a relação jurídica entre as partes já se inicia equivocada (por vezes eivada de vícios insanáveis, cuja constituição do crédito tributário poderia ser evitada na via administrativa em razão da simples viabilização de interlocução efetiva entre as partes) e, para piorar, a Fazenda Pública, acreditando poder incorrer em responsabilidade funcional caso flexibilize eventuais cobranças, acaba seduzida pela lógica do “tudo ou nada”, em que ou recebe cada centavo do contribuinte devedor, ou não recebe nada por ser um crédito de difícil ou impossível recuperação, soterrando o Judiciário de execuções inócuas.

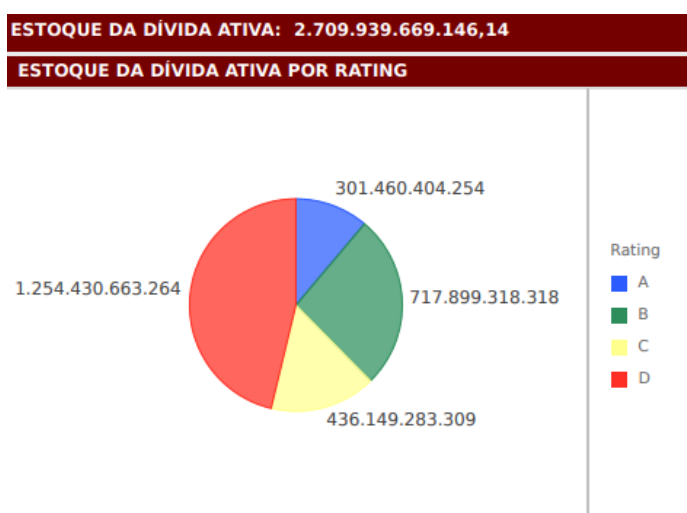
Esse cenário convergiu ao que permeou por décadas no sistema judiciário na seara tributária – e cujos reflexos são ainda hoje bastante sentidos. A litigiosidade resultou no abarrotamento do Poder Judiciário e, conseqüentemente, na ineficácia da sistemática ordinária de resolução dos conflitos e de arrecadação tributários, a qual é

comprovada a partir de uma breve análise dos dados disponibilizados pelos órgãos federais.

O Conselho Nacional de Justiça – CNJ disponibiliza anualmente estatísticas oficiais do Poder Judiciário. Em 2021, analisando o ano base de 2020, o CNJ disponibilizou o Relatório Justiça em Números, no qual divulgou a realidade dos tribunais brasileiros com amplo detalhamento da estrutura judiciária e do grau de litigiosidade no País. Conforme demonstra o estudo realizado CNJ – Relatório Justiça em Números 2021 –, as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87% (CNJ, 2021a).

Ainda, de acordo com o painel de Dados Abertos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em Números, atualizados em janeiro/2022, o estoque da dívida ativa da União perfaz o montante espantoso de cerca de 2,7 trilhões de reais (PGFN, 2018c):

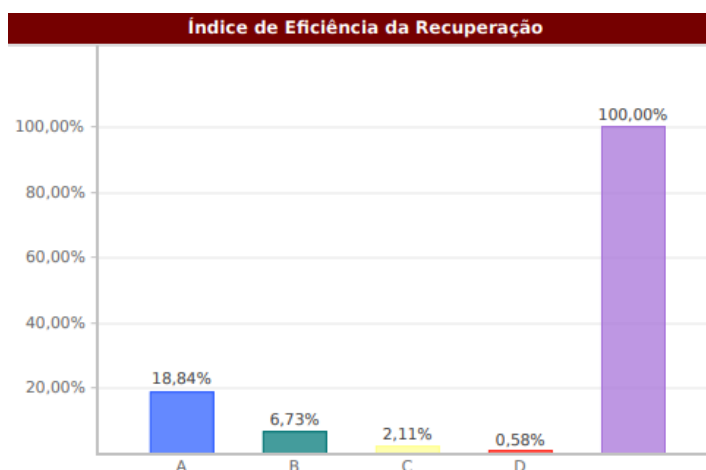
Figura 1 - Estoque da Dívida Ativa da União



Fonte: PGFN, Dados Abertos, Estoque por Rating, 2018c

Desse valor, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional considera que cerca de 1,7 trilhões de reais (62,38%) qualifica-se como de difícil ou impossível recuperação (índices de eficiência de recuperação “c” e “d”) (PGFN, 2018c):

Figura 2 - Índice de Eficiência de Recuperação



Fonte: PGFN, Dados Abertos, Recuperação por Rating, 2018c

Ademais, de acordo com estudos dirigidos pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) em novembro de 2011 (CUNHA, 2011), “o custo unitário médio total de uma ação de execução fiscal promovida pela PGFN junto à Justiça Federal é de R\$ 5.606,67”, ao passo que o “tempo médio total de tramitação é de 9 anos, 9 meses e 16 dias, e a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de 25,8%”. Concluiu-se no estudo que, levando-se em conta o custo total do processo executivo e a probabilidade de êxito na recuperação do crédito, o ponto a partir do qual é economicamente justificável realizar a cobrança por meio de execução fiscal é quando o crédito cobrado for superior a R\$ 21.731,45, porque nos processos cujo valor é inferior a este, “é improvável que a União consiga recuperar um valor igual ou superior ao custo do processamento judicial.”

Com isso, a recomendação do IPEA foi no sentido de que seria razoável reajustar o piso mínimo para o ajuizamento de ações de execução fiscal da PGFN para R\$ 20.000,00, com a criação de outros meios mais eficazes para a cobrança dos valores inferiores a este, face ao alto custo de manter uma execução ativa e a baixa chance de arrecadação.

Esse cenário não deixa dúvidas de que há uma grande falha no sistema tributário nacional de maneira geral e, principalmente, na forma rígida e inflexível da atividade tributante, tanto na fase de constituição do ato como na de sua cobrança.

Os reflexos dessa sistemática intransigível até então utilizada pela administração tributária são demonstradas pelos números, que comprova uma

atuação fiscal evidentemente ineficaz, porque em que pese represente a maior parte das discussões na esfera judiciária, com alto grau de contingenciamento, continua incapaz de atingir seu objetivo final que é a arrecadação de tributos. Os custos dessa atuação para a coletividade (detentora dos interesses e bens públicos) são inúmeros.

Primeiro, relembra-se que os bens públicos não pertencem à Administração nem a seus agentes, cabendo-lhes apenas geri-los, conservá-los e por eles zelar em prol dos verdadeiros titulares dos bens e interesses públicos (a coletividade). Portanto, a Administração não defende direito próprio, mas apenas representa a vontade e os interesses do povo. Quando os agentes administrativos impossibilitam e/ou dificultam o diálogo para construir a relação jurídica, via de regra, há maiores chances dessa relação já começar equivocada, permeada de vícios que poderiam ser resolvidos na seara administrativa.

Nesse momento – em que se dificulta a constituição da relação da maneira mais transparente e democrática possível – já há uma perda direta para sociedade: o tempo gasto e os altos custos financeiros dispendidos para manter a estrutura administrativa que existe justamente para zelar pelos direitos e interesses da coletividade.

Após esse possível primeiro insucesso, caso a Administração acredite e/ou persista na regularidade da relação constituída e esta esteja de fato eivada de alguma invalidade, ocorrerá a segunda perda direta para sociedade: os custos dispendidos com toda a estrutura judiciária que será incumbida de resolver eventual lide proposta, iniciada pelos próprios agentes administrativos em face do indivíduo (execuções fiscais), ou vice-versa (ações anulatórias, mandados de segurança, entre outras).

Não para por aí. Caso o contribuinte saia vitorioso na discussão judiciária, há uma terceira perda direta para a Administração e, conseqüentemente, para a sociedade: os altos custos com honorários sucumbenciais, que serão arcados pela sociedade de modo geral porque esta é responsável por sustentar toda a estrutura que entende necessária para satisfação das necessidades públicas (geralmente decorrentes dos direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal), já que a Administração Pública em si não cria riqueza, mas apenas a administra.

Também há as perdas indiretas para a sociedade em razão do abarrotamento do Poder Judiciário com muitas causas inócuas, em que o resultado será negativo

para a Fazenda Pública, e que acaba obstruindo a possibilidade de análise pormenorizada e célere dos demais casos que precisem de atenção.

Por fim, tem o prejuízo que se pode intitular como o mais evidente de todos os acima mencionados – e que é o foco principal do presente trabalho –, consubstanciado na ineficácia da arrecadação tributária pela sistemática ordinária, pautada na constituição autoritária do crédito tributário (sem possibilidade de interlocução entre os sujeitos da relação) e na inflexibilidade da atuação fiscal, ao argumento de que a atividade arrecadatória é plenamente vinculada e, por isso, impede a análise de conveniência e oportunidade – em benefício da coletividade –, sob pena de responsabilidade funcional.

A Administração fazendária “descumpre” seu objetivo final porque, primeiro, não recebe o que poderia receber caso optasse por flexibilizar a cobrança, buscando entender as possibilidades de pagamento e peculiaridades do caso concreto de cada contribuinte; segundo, porque sufoca o Judiciário com a cobrança de créditos de difícil ou impossível recuperação; e, ainda, terceiro, porque pode acarretar na inviabilização da existência da pessoa jurídica devedora em razão das cobranças vultuosas, às quais a empresa não consegue arcar com base nessa sistemática arrecadatória ordinária (inflexível), e cujo resultado direto é a diminuição da criação de empregos e riquezas para o País (ou seja, para a própria Administração Pública que representa – ou deveria representar – os interesses, as vontades e anseios da sociedade).

Nesse sentido, a Fazenda Pública, percebendo as falhas da sua atuação autoritária, tem mudado sua forma de agir, abrindo portas para que a sociedade civil frequente um espaço antes bastante restringido, de participar ativamente da constituição e execução dos atos administrativos. Abaixo, demonstrar-se-á as inúmeras medidas alternativas criadas pela Administração fazendária que trata de comprovar essa nova feição democrática da atividade tributária, com vistas a conferir maior legitimidade e eficácia à atuação fiscal.

### 3.2 ATUAÇÃO FISCAL DEMOCRÁTICA

As mudanças paradigmáticas do direito administrativo e processual que explicam, na teoria, a mudança na forma de legitimação da atuação pública são comprovadas, na esfera tributária, através dos vários instrumentos recentemente

criados pela Administração fazendária que pressupõem a efetiva participação do contribuinte na constituição da relação jurídica e preveem a adoção de medidas consensuais como forma de resolução dos eventuais impasses que permeiam essa relação.

Isso porque a partir do momento em que o poder público percebe que a atividade administrativa arbitrária não atinge devidamente seu objeto final (arrecadação), não há razão para manter tal cenário da mesma forma que foi concebido. Nesse norte, estão sendo criadas medidas consensuais a serem implementadas nas esferas administrativa e judicial como forma de evitar a litigiosidade e aumentar a arrecadação.

A adoção desses instrumentos consensuais, algo desde sempre relegado pela Fazenda Pública, confere uma nova roupagem à atividade fiscal, como a possibilidade de flexibilização dos atos administrativos, consubstanciado no fato de que os agentes tributários não só podem, como devem levar em conta as particularidades de cada caso e de cada contribuinte no momento da formalização do lançamento tributário e da cobrança do crédito constituído.

### 3.2.1 Instrumentos consensuais de resolução dos conflitos tributários

Como visto, a judicialização e a concessão de parcelamentos especiais de forma reiterada e indistinta a todos os contribuintes eram os meios utilizados pela Fazenda Pública para atingir seu objetivo final (arrecadação). Com a percepção de que tais instrumentos não conferem a devida eficácia à sistemática ordinária de arrecadação, a Administração Pública tem passado por uma transição comportamental na busca por melhores resultados em sua atuação.

No âmbito da Administração tributária, os entes tributantes (União, Estados, Municípios, e Distrito Federal) têm buscado implementar instrumentos alternativos ao contencioso como meio de garantir a regularização fiscal e uma maior arrecadação. Esses novos instrumentos são precipuamente respaldados na consensualidade e no diálogo, algo completamente rejeitado antigamente na órbita da atuação intransigível da Fazenda Pública. Abaixo, alguns exemplos das novas medidas criadas que comprovam as transformações no relacionamento dos sujeitos da relação tributária.

A Receita Federal do Brasil – RFB, por exemplo, com o intuito de promover a mudança de comportamento em prol da adesão dos contribuintes às normas e à regularização fiscal, lançou a ferramenta denominada Autorregularização, a qual permite que os contribuintes corrijam voluntariamente eventuais inconsistências em suas declarações antes de eventual discussão no âmbito do contencioso (administrativo ou fiscal). A partir da implementação dessa ferramenta, a RFB “espera estabelecer um novo modelo de relacionamento com os contribuintes, baseado em confiança mútua, transparência e previsibilidade no acesso aos dados e às informações, de forma a contribuir para a melhoria do ambiente de negócios” (RFB, 2021b).

Os benefícios são enormes e percebidos para ambas as partes: para a Fazenda porque o contribuinte, ao aderir voluntariamente à ferramenta, colabora e facilita a atuação dos agentes fiscais, reduz a inadimplência e a litigância judiciária, e confere maior celeridade à atividade administrativa; para o contribuinte porque a adesão à medida prevê a redução das penalidades que seriam aplicadas em caso de eventual fiscalização e lançamento de ofício (multas), e porque esclarece eventuais dúvidas do contribuinte em relação às irregularidades, uma vez que grande parte das inconsistências decorrem da interpretação equivocada da legislação tributária, que é complexa e obscura.

Assim, enquanto o contribuinte tem a chance de regularizar suas inconsistências, por vezes causadas pelo desconhecimento completo e/ou correto do ordenamento tributário, e ficar livre das altas sanções e eventual judicialização do problema, com todos os reflexos inerentes à discussão tributária no âmbito judicial (morosidade, alto custo, possibilidade de constrições patrimoniais, entre outros); o fisco recebe ajuda para entender melhor a estrutura operacional do contribuinte, aumenta as chances de adimplemento e evita o litígio no âmbito do Poder Judiciário – que, assim como para o contribuinte, tem inúmeros reflexos negativos –, uma vez que permite a regularização voluntária do contribuinte já no âmbito administrativo.

Como exemplo dessa ferramenta, cita-se o Programa Regional de Conformidade Tributária e Aduaneira (PRC), instituído em 2021 pela RFB, que tratou de possibilitar aos contribuintes a correção de eventuais distorções ou irregularidades tributárias ou aduaneiras em suas declarações. O PRC foi normatizado pela Portaria SRRF07 nº 5 (RFB, 2021a) e incentiva a autorregularização antes da instauração de



procedimento fiscal, ou seja, fornece ao contribuinte orientações sobre o cumprimento de suas obrigações, estimulando-o à adequação voluntária à legislação.

Além da Autorregularização no âmbito da Receita Federal do Brasil, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN instituiu a ferramenta de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI), que conferiu ao interessado a possibilidade de requerer a reanálise da situação de qualquer crédito tributário inscrito em dívida ativa da União.

O PRDI prevê que, a partir da notificação de inscrição de débitos em dívida ativa da União, o contribuinte possui o prazo de 30 dias para apresentar o pedido de revisão da dívida inscrita, com a finalidade de que seja revisado se os créditos tributários lançados cumprem os critérios essenciais à formação do título executivo extrajudicial (certeza, liquidez e exigibilidade), conforme expõe o art. 1º da Portaria PGFN nº 33 (PGFN, 2018a), que regulamentada o PRDI:

Art. 1º. O controle de legalidade dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União consiste na análise, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade, essenciais à formação do título executivo necessário à prática de qualquer ato de cobrança coercitiva, seja judicial ou extrajudicial.

§ 1º. Débito certo é aquele cujos elementos da relação jurídica obrigacional estão evidenciados com exatidão.

§ 2º. Débito líquido é aquele cujo valor do objeto da relação jurídica obrigacional é evidenciado com exatidão.

§ 3º. Débito exigível é aquele vencido e não pago, que não está mais sujeito a termo ou condição para cobrança judicial ou extrajudicial.

No PRDI, o contribuinte ou interessado poderá alegar vícios que impedem a regular inscrição ou manutenção do débito em dívida ativa, como por exemplo que houve pagamento; parcelamento; suspensão de exigibilidade por decisão judicial; decisão administrativa favorável ao contribuinte; depósito judicial; compensação; retificação da declaração ou preenchimento da declaração com erro; vício formal na constituição do crédito; decadência ou prescrição (art. 7º da Portaria PGFN nº 33/2018).

Esse instrumento se mostra como alternativa ao Poder Judiciário porque antes, após formalizado o crédito tributário, todo e qualquer vício só era corrigido a partir de decisão judicial, uma vez que dificilmente os agentes fiscais reconheciam eventuais nulidades no âmbito administrativo. Isso imputava ao contribuinte o dever de ajuizar processos desnecessários, cujas razões ensejadoras podiam (e agora podem) ser analisadas e corrigidas ainda na esfera administrativa, sem necessidade

de maiores discussões na seara judicial e/ou risco de sucumbência (honorários advocatícios).

Outro instrumento apto a demonstrar o grande avanço na visão do ato como um processo passível de negociação (acordo comum) foi a instituição do Negócio Jurídico Processual - NJP no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que possibilita ao contribuinte apresentar proposta de negociação, diretamente à PGFN, para regularizar os débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS que estejam sendo executados. Basicamente, a medida objetiva a ampliação do diálogo da Fazenda Nacional com os contribuintes, com o fito de facilitar e desburocratizar a condução dos processos fiscais e, principalmente, diminuí-los.

O Negócio Jurídico Processual é instrumento importado da esfera processual civil para o âmbito tributário. Conforme disciplina o art. 190 do Código de Processo Civil (Brasil, 2015a):

Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.

Parágrafo único. De ofício ou a requerimento, o juiz controlará a validade das convenções previstas neste artigo, recusando-lhes aplicação somente nos casos de nulidade ou de inserção abusiva em contrato de adesão ou em que alguma parte se encontre em manifesta situação de vulnerabilidade.

O **NPJ** foi instaurado oficialmente na ordem jurídica tributária em 2019, a partir da publicação da Lei nº 13.874 (Brasil, 2019a), conhecida como Lei da Liberdade Econômica, que introduziu os parágrafos 12 e 13 no art. 19 da Lei nº 10.522 (BRASIL, 2002), nos seguintes termos:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

[...]

§ 12. Os órgãos do Poder Judiciário e as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderão, de comum acordo, realizar mutirões para análise do enquadramento de processos ou de recursos nas hipóteses previstas neste artigo e celebrar negócios processuais com fundamento no disposto no art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

§ 13. Sem prejuízo do disposto no § 12 deste artigo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional regulamentará a celebração de negócios jurídicos

processuais em seu âmbito de atuação, inclusive na cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União.

A Portaria PGFN nº 742 (PGFN, 2018d) disciplina a implementação prática do Negócio Jurídico Processual, estabelecendo os limites e critérios que devem ser adotados para que o contribuinte possa utilizá-lo. Destaca-se que a celebração do **NPJ**, por se tratar de um instrumento pautado na consensualidade, pressupõe o interesse tanto do contribuinte, que deverá apresentar a proposta de negociação, como também da Fazenda Nacional, nos termos do caput do art. 2º da Portaria PGFN nº 742/2018 (“Art. 2º. Sem prejuízo do disposto no art. 6º, a celebração de NJP está condicionada à demonstração de interesse da Fazenda Nacional, [...]”).

Os incisos I e III do referido art. 2º da Portaria PGFN nº 742/2018 estabelecem critérios que podem ser considerados um avanço em relação aos parcelamentos tributários, quais sejam:

Art. 2º. Sem prejuízo do disposto no art. 6º, a celebração de NJP está condicionada à demonstração de interesse da Fazenda Nacional, considerando os seguintes critérios:

I - vinculação à capacidade econômico-financeira do devedor, ao perfil da Dívida e às peculiaridades do caso em concreto;

[...]

III - imposição de obrigações ou meios indiretos que facilitem ou otimizem a fiscalização ou acompanhamento do cumprimento das condições do acordo.

Isso porque tais requisitos, diferentemente de como funcionava em relação aos parcelamentos tributários, pressupõem uma análise da verdadeira situação do contribuinte e da real necessidade de lhe ser concedidos benefícios e/ou descontos para fins do adimplemento do crédito tributário devido. Ainda, impõem sejam adotadas medidas que facilitem o contato entre as partes negociantes, o que possibilita uma aproximação entre os sujeitos da relação jurídica tributária.

Tais previsões normativas conferem aplicabilidade prática aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva na medida em que preveem que a Fazenda Pública detém legitimidade para analisar a capacidade econômico-financeira do devedor e as peculiaridades do caso em concreto para fins de formalizar eventual acordo (Negócio Jurídico Processual), sendo que o contribuinte deverá contribuir e viabilizar o supervisionamento e cumprimento das condições do acordo.

Nesse sentido, caso aconteça algo que altere substancialmente a situação econômico-financeira da parte devedora, as condições do acordo poderão – e deverão – ser reanalisadas para condizer com a real necessidade do contribuinte, de modo a garantir que este opere em exato grau de igualdade com os demais contribuintes, concorrentes ou não. Importante anotar que os mecanismos que buscam viabilizar a regularização fiscal não devem, de forma alguma, beneficiar alguns em detrimento de outros, fato que acontecia com bastante frequência na concessão de parcelamentos indistintamente a todos os devedores, até para aqueles que não precisariam caso fosse analisado seu caso concreto e sua capacidade contributiva.

Por isso, percebe-se que essas previsões do art. 2º da Portaria PGFN nº 742/2018 propuseram uma releitura da noção arcaica que tratava a atividade tributante como estaticamente vinculada, rígida. Vale lembrar que uma das características marcantes da atuação fiscal autoritária era justamente a impossibilidade de flexibilizar os atos administrativos, nem no momento da constituição do crédito tributário nem no de sua cobrança.

Ainda no âmbito Federal, outra modificação introduzida na legislação tributária foi a dispensa de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional se insurgir contra ações e/ou decisões judiciais ou administrativas fundamentadas em assuntos já definidos pelo Supremo Tribunal Federal e/ou pelo Superior Tribunal de Justiça em favor dos contribuintes, conforme incisos do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, acrescentados recentemente pela Lei nº 13.874/2019 (Lei da Liberdade Econômica):

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

[...]

V - tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou

- b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e
- VII - tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei.

O intuito dessa alteração é permitir a celeridade processual, desincumbindo a Fazenda do ofício de manter obrigatoriamente uma discussão inócua, seja na esfera administrativa ou judiciária, especificamente nos casos em que seja evidente que o resultado final do litígio será favorável ao contribuinte face à jurisprudência consolidada no âmbito dos Tribunais Superiores. Vale lembrar que, antes dessa alteração legal, a PGFN tinha o dever de se manifestar em todas as ocasiões processuais, sob pena de responsabilidade funcional.

Para Cláudio Xavier Seefelder Filho (2021), essa medida representa um avanço bastante positivo na postura da Administração Pública e trouxe vários benefícios, incluindo o fim de um ciclo vicioso do recurso pelo recurso o começo de um ciclo virtuoso de respeito da PGFN ao direito dos contribuintes já consagrados nos precedentes do STJ e do STF:

Essa nova concepção de Fazenda Pública em juízo acabou com a obrigatoriedade irracional de recorrer de tudo, deu à jurisprudência a importância que merecia, a qual seria reforçada pelo CPC/2015, e, o mais importante, respeitava o direito do contribuinte já consagrado pelo Poder Judiciário. Isso possibilitou o fim de um ciclo vicioso do recurso pelo recurso – baseado na suposta indisponibilidade do interesse público objeto do litígio – e o começo de um ciclo virtuoso de respeito sem burocracias aos precedentes do STJ e do STF pela PGFN, com a diminuição do volume de processos, quebrando a cadeia de recursos que onerava todas as instâncias de atuação e possibilitando a criação de núcleos de inteligência em todas as unidades da PGFN para o acompanhamento dos casos mais relevantes ainda não definidos pelo STJ e pelo STF. Os percentuais de êxitos no STJ e no STF aumentaram exponencialmente. Foram prestigiados o direito do contribuinte, o tempo razoável de duração do processo judicial e a eficiência na administração pública, que pode concentrar seus esforços nos casos mais relevantes ainda pendentes de definição perante os tribunais superiores.

Aliado a essa dispensa de contestar e recorrer, após a publicação do estudo dirigido pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) (CUNHA, 2011) que concluiu que somente valeria a pena ajuizar demanda executória para cobrar crédito tributário superior a R\$ 21.731,45, levando-se em conta o custo total da ação de execução fiscal e a probabilidade de obter-se êxito na recuperação do crédito, a PGFN publicou a Portaria MF nº 75 (Ministério da Fazenda, 2012) na qual alterou o piso de

ajuizamento de execuções fiscais para R\$20.000,00. Tal medida, nos termos do estudo realizado pelo IPEA, deveria permitir “uma redução progressiva do volume de trabalho da área de contencioso da PGFN da ordem de 52%, ao longo dos próximos nove anos.” (CUNHA, 2011).

A partir dessas transformações, constrói-se a ideia de que o contencioso tributário administrativo e judicial deve ser utilizado de maneira subsidiária, porquanto associado aos demais instrumentos alternativos, a nova sistemática de arrecadação favorece uma primeira tentativa de resolução dos conflitos de forma consensual, amigável, mais democrática.

Ademais, com intuito de diminuir ainda mais o alto congestionamento da via judicial em relação às demandas tributárias, o Conselho Nacional de Justiça – CNJ instituiu recentemente, por meio da Portaria nº 206 de 27 de agosto de 2021 (CNJ, 2021b), um grupo de trabalho – integrado por membros do Conselho e representante da Receita Federal, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF), entre outros – destinado a auxiliar na implementação da autocomposição tributária no âmbito do Poder Judiciário.

Através das razões que justificaram a medida, percebe-se que há o entendimento de que é necessário maior pacificação social para fins de garantir a eficácia e efetividade do contencioso tributário, de modo que com base nas Leis nº 13.105, Código de Processo Civil (Brasil, 2015a), nº 13.140, Lei de Mediação (Brasil, 2015b), nº 13.988, Lei da Transação Tributária (Brasil, 2020a), dever-se-ia priorizar a solução consensual dos conflitos. Pela primeira vez a mediação está prevista no CPC, em seu art. 3º, parágrafo 3º, que dispõe que “[...] § 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial”. Tal previsão expressa introduz uma grande mudança no funcionamento do sistema de justiça brasileiro.

Após profundos debates, o grupo de trabalho criado pelo CNJ resolveu, com intuito de garantir tramitação mais célere e uniforme dos processos, estimular a resolução dos conflitos de natureza tributária através da adoção de medidas de negociação, conciliação, mediação, arbitragem ou transação tributária. O grupo de estudos editou, nesse norte, a Recomendação CNJ nº 120 (CNJ, 2021c), aprovada à

unanimidade na 95ª sessão virtual do CNJ, que, dentre as inovações, cumpre destacar:

- 1) Priorização, pelos magistrados, sempre que possível, da solução consensual da controvérsia, estimulando a negociação, a conciliação, a mediação ou a transação tributária, extensível à seara extrajudicial, observados os princípios da Administração Pública e as condições, os critérios e os limites estabelecidos nas leis e demais atos normativos das unidades da Federação (artigo 1º, caput);
  - 2) Que a audiência prevista no artigo 334 do CPC não seja dispensada nas demandas que versem sobre direito tributário, salvo se a Administração Pública indicar expressamente a impossibilidade legal de autocomposição ou apresentar motivação específica para a dispensa do ato (artigo 2º);
  - 3) A criação, pelos tribunais, de varas especializadas com competência exclusiva para processar e julgar demandas tributárias antiexacionais, com vistas a garantir tramitação mais célere e uniforme dos processos e assegurar tratamento isonômico a todos os jurisdicionados (artigo 3º);
  - 4) celebração de protocolos institucionais com os entes públicos, objetivando:
    - 1) a disponibilização das condições, dos critérios e dos limites para a realização de autocomposição tributária, inclusive na fase de cumprimento de sentença; 2) a ampla divulgação de editais de propostas de transação tributária e de outras espécies de autocomposição tributária; 3) a apresentação de hipóteses nas quais a realização de audiência prevista no artigo 334 do CPC em demandas tributárias seja indicada; 4) a otimização de fluxos e rotinas administrativas entre os entes públicos e o Poder Judiciário no tratamento adequado de demandas tributárias; 5) o intercâmbio, por meio eletrônico, de dados e informações relacionados às demandas tributárias pendentes de julgamento que envolvem o ente público (artigo 4º); e
    - 5) A implementação, pelos tribunais, de Centros Judiciários de Solução de Conflitos Tributários (Cejusc Tributário) para o tratamento de questões tributárias em fase pré-processual ou em demandas já ajuizadas (artigo 5º).
- (CABRAL; CANEN; GOMES; 2021)

Para o Presidente do Conselho Nacional de Justiça, Ministro Luiz Fux, a solução dos litígios tributários por meio dos mecanismos de autocomposição representa duplo benefício, porque “de um lado, garante-se a isonomia e a segurança jurídica ao tratamento de demandas repetitivas que tratam do tema, beneficiando os contribuintes. De outro, ampliam-se as fontes de receitas públicas para as unidades federativas”. Nas palavras do Ministro (CNJ, 2021d), essa iniciativa reflete “uma mudança paradigmática ainda em curso, um anseio não só do Poder Judiciário, mas de toda a Administração Pública.”

Medidas como a mediação, em que as partes são responsáveis por chegar a um consenso sobre a questão conflituosa, pressupõem uma mudança prévia de comportamento, porquanto fisco e contribuintes precisam estar abertos ao diálogo efetivo, a ouvir e entender as razões do outro e, eventualmente, a aceitar o reconhecimento apenas do direito que pertence a cada um, sem benefício de um em

detrimento do outro. Nesse sentido, a mediação, instrumento ainda em fase inicial no âmbito do contencioso tributário, mostra-se como um estágio mais avançado da administração pública dialógica.

O Município de Porto Alegre (RS) é a primeira capital a implementar na prática câmaras de mediação em matéria tributária. A proposta surgiu de uma parceria entre o Executivo municipal com a Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e a Associação Brasileira dos Secretários de Finanças (Abrasf). O Projeto de Lei Estadual aprovado, PLE nº 33 (Porto Alegre (RS), 2021) criou uma Câmara de Mediação Tributária no âmbito da Superintendência da Receita Municipal na Secretaria Municipal da Fazenda (SMF) e outra vinculada à estrutura da Procuradoria-Geral do Município (PGM).

De acordo com o art. 3º do PLE nº 33/2021, o Município deve adotar práticas que incentivem uma cultura de conciliação tributária, “promovendo um ambiente de formação de consensos preventivos e resolutivo de conflitos entre o Fisco e o contribuinte, [...]”. Com a implementação da mediação tributária, busca-se ampliar e disseminar a cultura da pacificação social e a possibilidade de estabelecer consenso na área tributária, sendo que as câmaras de mediação servirão como canal de comunicação entre a Fazenda Pública e os contribuintes na busca pela resolução do conflito por meio uma negociação assistida.

Na justificativa do PLE nº 33/2021, pontuou-se que “as atuais instituições procedimentais são estimuladoras do contencioso, sendo destinadas a disciplinar contendas entre argumentos (direitos) e fatos (provas), de caráter adversarial nas esferas administrativas e judiciais, o que acabam congestionando gravemente o Poder Judiciário e o Poder Público, onerando de forma desnecessária e formando passivos” (2021, p. 17).

Assim, com a medida, busca-se obter uma redução no número de demandas administrativas e judiciais, e também a diminuição nos gastos públicos, porquanto os processos ocorrerão de forma mais célere e haverá menos valores dispendidos com honorários sucumbenciais. A procuradora-geral adjunta de Assuntos Fiscais do Município de Porto Alegre, Cristiane da Costa Nery, explica que “o principal objetivo da Câmara de Mediação Tributária é ampliar espaços de consenso para possibilitar a resolução de demandas, correções administrativas e maior eficiência fiscal na arrecadação dos tributos” (RIBAS, 2022).



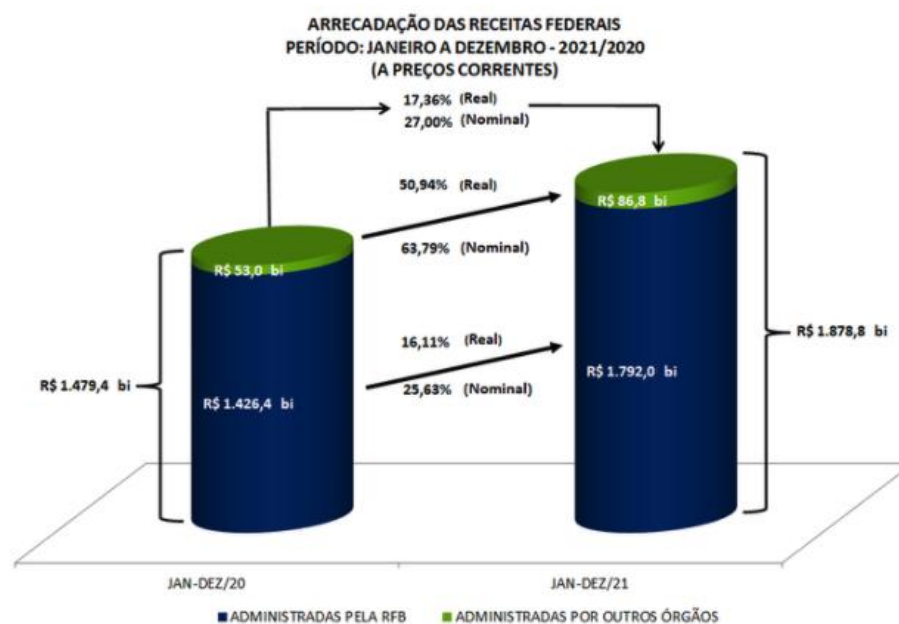
Outra alternativa à litigiosidade é o instituto da transação tributária, que confere maior abertura a essa nova fase democrática da atuação estatal e alarga ainda mais o espaço para negociações, permitindo inclusive reduções nos valores das dívidas tributárias principais. Essa medida será analisada com a devida cautela no capítulo subsequente, mas vale a ressalva de que a recente regulamentação do instituto se mostra como inegável mudança de comportamento da atuação fazendária e confere um novo relacionamento entre fisco e contribuintes.

Cleide Regina Furlani Pompermaier, procuradora do Município de Blumenau e uma das idealizadoras do projeto que implementou a adoção da transação tributária no âmbito municipal (em Blumenau), ponderou, em matéria publicada no Portal JOTA (Leoratti, 2021), que:

Todos ganham com a transação, mas um ponto que deve ser ressaltado é o da relevância da democracia fiscal nesse mecanismo porque com a adoção desse instituto, as partes podem 'sentar e conversar', o que era impensado em anos anteriores, sem contar com a humanização do processo bastante evidenciado no modelo adotado pelo Município de Blumenau.

Como reflexos dessas mudanças, tem-se a maior efetividade na arrecadação e a diminuição da litigiosidade. Em análise realizada pela Receita Federal do Brasil em 2022 (RFB, 2021c), verifica-se que a arrecadação tributária em 2021 subiu cerca de 27% em relação à arrecadação do ano de 2020:

Figura 3 - Análise do Resultado da Arrecadação

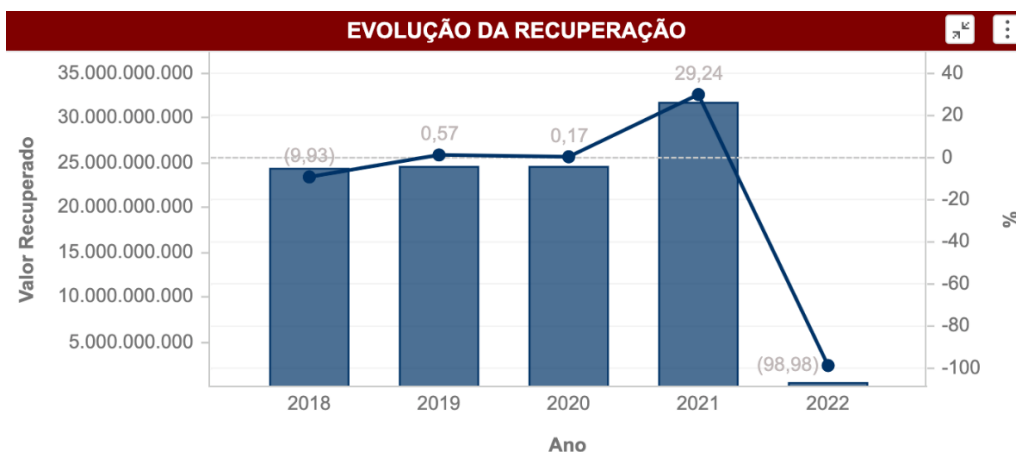


Fonte: RFB, Dados Abertos, Análise do Resultado da Arrecadação, p. 4, 2021c

A arrecadação das receitas federais atingiu o valor de R\$ 1.878.816 milhões no período de janeiro a dezembro de 2021, representando o melhor desempenho arrecadatório desde 2000 para o período acumulado (RFB, 2021c). Lembra-se que no ano de 2020 teve início uma grande crise econômica no Brasil, em razão da pandemia do Covid-19 que assolou o mundo inteiro. Mesmo durante tal crise, a arrecadação no País foi a maior dos últimos 21 anos.

Ainda, de acordo com o painel de Dados Abertos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em Números, atualizados em janeiro/2022, o índice de recuperação do estoque da dívida ativa da União subiu 29,24% em relação ao ano anterior, permitindo a arrecadação de mais de R\$ 30 bilhões no ano de 2021, mais de R\$ 6 bilhões do que havia sido arrecadado no ano de 2020 (PGFN, 2018c):

Figura 4 - Evolução da Recuperação



Fonte: PGFN, Dados Abertos, Evolução da Recuperação, 2018c

No mais, ainda que não seja possível comprovar pormenorizadamente, em números, os benefícios dessa mudança de postura e de relacionamento entre o órgão arrecadador e contribuintes, percebe-se que, pouco a pouco, a sociedade e Administração tributária vão encontrando e criando artimanhas para resolver seus conflitos de maneira mais democrática, de modo a viabilizar e incentivar a arrecadação tributária e o término ou diminuição dos litígios.

Nesse contexto que vem ganhando espaço, no Brasil e no mundo, a adoção de meios alternativos de solução dos conflitos, cuja diretriz é a diminuição da litigiosidade, de modo que deve eventual discussão deve ser levada ao contencioso apenas de maneira subsidiária, caso realmente não seja possível a resolução amigável do conflito de interesses.

Tais inovações são reflexos de um momento de transição, ainda em estágio inicial, mas que decorre da ideia de que a atuação da Administração Pública se legitima não por atos de autoridade, mas sim por atos de democracia, que pressupõem não só a participação efetiva do contribuinte na fase de constituição e/ou de cobrança do crédito tributário, mas também a possibilidade de flexibilização dos atos de cobrança tributária.

Com isso, os instrumentos recentemente criados e/ou regulamentados demonstram a superação da visão intransigível da atuação da Fazenda Pública, com vistas a conferir benefícios tanto para os contribuintes como também para o próprio órgão arrecadador, já que as medidas adotadas anteriormente não conseguiam atingir com a devida eficácia o objetivo da Administração tributária e ainda causavam inúmeros prejuízos à coletividade como um todo.

## **4. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO REFLEXO DA APROXIMAÇÃO DOS SUJEITOS DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA**

### **4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS E HISTÓRICO**

A transação tributária é um dos instrumentos recentemente regulamentados pela Administração fazendária como resposta à ineficácia da arrecadação tributária por meio da sistemática ordinária – intransigível – e à cultura do litígio desenvolvido no Brasil, que levou ao Poder Judiciário à missão quase que exclusiva de resolver os conflitos de interesses.

Trata-se de um método de autocomposição destinado à resolução consensual dos conflitos tributários que, embora seja prevista no ordenamento jurídico desde 1966, nunca havia sido regulamentada e, conseqüentemente, colocada em prática até pouco tempo. Isso porque, inobstante a permissão conferida pelo legislador complementar, o fisco federal, representado pela Receita Federal do Brasil – RFB e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, mostrava-se majoritariamente contrário à adoção da medida como meio de resolução de litígios e da conseqüente extinção de créditos tributários.

A resistência apresentada pelos agentes fiscais se justificava pela forma com que a Administração Pública enxergava, até então, a legitimação de seus atos. O poder público adotava uma atuação predominantemente autoritária e, com isso, acabou desenvolvendo uma cultura mais litigiosa, atribuindo ao Poder Judiciário o dever não só de resolver as lides tributárias, mas também de cobrar os créditos perfectibilizados.

Por causa disso, o instituto da transação tributária, ainda que previsto no Código Tributário Nacional desde a sua publicação (Brasil, 1966), só passou a ser regulamentado e colocado em prática recentemente, a partir da publicação da Medida Provisória nº 899 em outubro de 2019 (Brasil, 2019b), cujo texto foi integralmente convertido na Lei nº 13.988 em 2020 (Brasil, 2020a).

Vale, contudo, explorar a evolução histórica das discussões acerca da implementação da transação no ordenamento pátrio. A primeira tentativa de regulamentar o instituto ocorreu a partir do Projeto de Lei nº 5.082 (Brasil, 2009), o qual previa a criação de um regime de transação tributária com quatro modalidades.

A medida se destinava à modernização da Administração fiscal, com vistas a tornar a sua atuação mais transparente, célere, desburocratizada e eficiente.

Na justificativa do PL nº 5.082/2009, tem-se que o escopo do anteprojeto visava a “constituir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibilitando que as duas partes, mediante entendimento direto, alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária”, sendo que a concretização das medidas previstas possibilitaria o aumento da eficácia do sistema arrecadatório. Esse primeiro Projeto de Lei contou com 21 emendas e aguarda, até hoje, parecer do relator da Comissão de Finanças e Tributação, local onde se encontra paralisado desde 2018.

Os debates ficaram paralisados por quase dez anos, quando, após restar claro que a excessiva litigiosidade proveniente dos conflitos tributários estava ocasionando mais perda do que benefício à Fazenda Pública, a transação tributária passou a ser vista como uma medida apta a atender ao interesse público, pois além de proporcionar uma redução dos litígios, seria um eficiente meio de arrecadação de créditos tributários.

Relembra-se que a ineficiência da arrecadação decorria não só do caráter litigioso que permeava a relação jurídico-tributária, mas também em razão dos parcelamentos especiais concedidos periódica e indistintamente a todos os devedores, que estimulava a inadimplência por gerar, nos contribuintes, a sensação de que poderiam deixar de pagar seus tributos porque, caso fossem autuados, ainda assim poderiam recorrer aos descontos significativos concedidos nos parcelamentos.

Nesse cenário, em que juntou o útil (necessidade de eficácia na arrecadação) ao agradável (transformação da atuação pública que concebeu uma nova forma de relacionamento entre o fisco e contribuintes), adveio a Lei nº 13.988 (Brasil, 2020a), fruto da conversão da Medida Provisória do contribuinte legal (MP nº 899 (Brasil, 2019b)). Como se nota da exposição de motivos da MP do contribuinte legal, a medida não se reduz a um modelo meramente arrecadatório, mas constitui instrumento que objetiva também a efetiva redução da litigiosidade, com vistas a resultar em uma economia de custos e aumento da efetividade da atuação pública de modo geral.

A partir desse momento, quando se tornou mais concreta a implementação da transação na sistemática tributária, até quem se posicionava contra a medida

passou a “participar mais concretamente de debates, palestras e congressos sobre esse momento histórico de confirmação da mudança na relação da administração tributária com os contribuintes” (SEEFELDER FILHO, 2021).

Assim, tal medida representa, sem sombra de dúvidas, o resultado de um longo caminho de aproximação e diálogo entre a administração tributária e os contribuintes, como pontuado por Cláudio Xavier Seefelder Filho no livro “Comentários sobre Transação Tributária” (2021).

#### 4.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS DA TRANSAÇÃO

Por se tratar de um instrumento tecnicamente novo na ordem jurídica tributária, muitas são as discussões presentes na doutrina acerca dos pressupostos básicos da transação, como por exemplo qual a sua natureza, definição, diferenças em relação a outros institutos já existentes, entre outros. Vale, contudo, uma análise mais delicada acerca das questões que representam desafios a serem enfrentados pelos agentes fiscais na celebração dos acordos transacionais.

A transação é prevista no Código Tributário Nacional (Brasil, 1966) como meio de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso III). O art. 171 do mesmo diploma (Brasil, 1966) estabelece as suas características gerais, aduzindo 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”. Extrai-se desse normativo que a transação tributária pressupõe a coexistência de três características básicas, quais sejam, (1º) lei autorizando sua celebração; (2º) a existência de um o acordo que envolva concessões mútuas; e (3º) que tenha como resultado a extinção do litígio e do crédito tributário.

Quanto ao primeiro requisito (lei autorizativa), tal papel restou cumprido pela Lei nº 13.988/2020, que estabeleceu pormenorizadamente os critérios e as condições para que a Fazenda Pública e os contribuintes possam transacionar nos termos do art. 171 do CTN.

Quanto ao segundo requisito, ainda que a medida pressuponha um acordo a ser celebrado entre os sujeitos da relação jurídica, a transação tributária não se

equivale à transação do direito privado, porque esta última, além de admitir ampla liberdade de negociação, pode ser utilizada também como meio preventivo de litígios.

Em relação à liberdade de negociação, ressalta-se, primeiro, que a natureza da transação na esfera tributária é de ato jurídico e não de contrato, como é no direito privado, porque extingue ou modifica obrigações, mas não as cria (BALEIRO, 2013, p. 1324-1325). Por isso, a transação tributária, ainda que tenha sua estrutura assemelhada com a transação prevista no Código Civil (2002), rege-se precipuamente com base nas exigências do direito público, em que há certa limitação da atividade fiscal ao que a lei permite. Assim, o agente fiscal ao qual compete a celebração da transação na esfera tributária deve seguir parâmetros fixados na lei, não lhe sendo conferido amplos poderes discricionários para negociar de acordo com sua vontade própria.

Todavia, por implicar concessões recíprocas (em que cada um dos sujeitos da relação aceita renunciar parte do que entende ter direito), não pode ser tratada também como mero ato unilateral realizado pela autoridade fazendária, razão pela qual a melhor definição para a transação tributária é a de que se trata de um ato unilateral que pressupõe a participação do contribuinte (OLIVEIRA, 2015, p. 121).

Além da legalidade como limitador das possibilidades de negociação, lembra-se também que no âmbito tributário, a relação jurídica se constitui compulsoriamente, independentemente da vontade das partes, o que acaba por restringir ainda mais a liberalidade na flexibilização da cobrança do crédito tributário.

Apenas sobre esse aspecto, vale pontuar que a compulsoriedade rígida da obrigação tributária é relativizada pela transação, uma vez que há permissão de renúncia de parte do crédito constituído. Essa relativização se harmoniza com a releitura ocorrida em um dos pressupostos basilares do regime jurídico-administrativo (“supremacia do interesse público versus juízo de ponderação”), em que a Administração Pública passou a ter o poder-dever de analisar, sob juízo de ponderação a ser realizado caso a caso, qual o direito que melhor se adequa à questão fática. Para isso, com vistas a atingir com maior eficiência o interesse público (arrecadação e/ou diminuição dos litígios), nada mais correto do que analisar especificamente as condições de cada contribuinte devedor, em juízo de ponderação que leva em conta os demais princípios consagrados na Carta Magna – como a isonomia e a capacidade contributiva. Nesse caso, a renúncia a parte do crédito é

meio para alcançar o interesse público, diferentemente da renúncia oferecida de maneira geral, sem juízo de ponderação, em maior benefício ao interesse privado.

Em relação à natureza do acordo transacional, Vinicius Jucá Alves e Matheus Holanda (2021), citando Tarsila Ribeiro, aduz que:

Tarsila Ribeiro (2014, p.81), identifica três espécies de transação, quais sejam: a transação contratual, a administrativa concretamente especificada em lei e a legal. A primeira é aquela em que ocorrem concessões mútuas, com margem de liberdade para ambas as partes. A segunda ocorre quando a lei define a situação concreta em que será possível a transação por parte do Poder Público, mas confere ao administrador a discricionariedade para contratar ou não. Por último, a terceira hipótese, no que lhe concerne, não outorga margem alguma de discricionariedade ao administrador público, de modo que a única liberdade cabível é a do particular de aderir ou não às condições previstas na lei.

No mais, outra diferença do instituto na esfera do direito público e do direito privado e que se traduz no terceiro requisito básico do instrumento de autocomposição é a questão do encerramento do litígio. No direito privado, a transação pode ser celebrada como forma de evitar o litígio (meio preventivo), mas na esfera tributária, o art. 171 do CTN é expresso ao prever que a transação deverá importar em extinção de litígios, razão pela qual a celebração do acordo deve preceder a existência daquele, não sendo admitida sua formalização como forma de prevenir a litigância. Apenas ressalta-se que o litígio pode ser tanto na esfera administração como na judicial (CARVALHO, 2014, p. 428).

Nesse sentido, ainda que a Lei regulamentadora do instituto (Lei nº 13.988, de 2020) não tenha estabelecido expressamente, a efetiva renúncia à discussão administrativa ou judicial é requisito imprescindível para fins de formalizar o acordo transacional, bem como a confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos pelo instrumento.

Ainda quanto ao terceiro requisito estipulado pelo legislador complementar de que a transação acarreta em extinção do crédito tributário, remanescem divergências na doutrina acerca do momento em que ocorre essa extinção: se na celebração do acordo ou se somente a partir do cumprimento integral de todos os termos do acordo.

Enquanto Luís Eduardo Shoueri (2017, p. 686) defende que a extinção do crédito tributário ocorre no momento da celebração do acordo, com a sua substituição por uma nova dívida (novação), Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 428) argumenta



que a celebração da transação é apenas um caminho a ser percorrido com vistas à extinção do crédito, a qual somente ocorrerá após cumpridas todas as condições previstas no acordo. Para Carvalho, portanto, a transação em si não extingue o crédito tributário, mas sim o efetivo pagamento dos débitos.

Inobstante os diversos entendimentos doutrinários sobre tal questão, Phelippe Toledo de Oliveria (2015, p. 124-125) é quem melhor define o momento da extinção, porquanto assevera acertadamente que este depende dos comandos da legislação específica. Nesse sentido, a Lei instituidora da transação (Lei nº 13.988/2020) determina, em seu art. 4º, inciso I, parágrafo 3º, que o descumprimento das condições, das cláusulas ou dos compromissos assumidos implica a rescisão da transação, o que acarreta no “afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores já pagos, sem prejuízo de outras consequências previstas no edital”. Ainda, a Lei nº 13.988/2020 prevê, expressamente, em seu art. 12, § 3º, que “A proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos”.

Assim, considera-se extinto o crédito no momento da celebração da transação, nos termos do art. 156, III, do CTN, mas a rescisão do acordo permite o restabelecimento da dívida, que será cobrada sem os descontos concedidos, já que a transação não implica novação da dívida.

Nesse sentido, a partir dessas características principais do instituto, conclui-se que a transação tributária é um acordo através do qual, por se tratar de um ato administrativo limitado por lei (Lei nº 13.988/2020), não admite ampla liberdade de negociação, mas pressupõe concessões mútuas por partes dos sujeitos ativo e passivo do tributo que, por vontade própria, optarão por colocar fim a um conflito pré-existente em relação ao crédito tributário já constituído. Ao firmarem o acordo, as partes colocarão fim também ao crédito tributário gerador da controvérsia, ressalvado apenas que, em caso de descumprimento das condições pactuadas, haverá a rescisão da transação e o afastamento dos benefícios concedidos, com o restabelecimento da cobrança do crédito tributário.

O Código Tributário Nacional, enquanto lei complementar geral, não estipulou todas as características necessárias à configuração da transação tributária, restando tal função cumprida pela Lei nº 13.988/2020, que confirma e complementa aspectos importantes da medida.

No mais, convém diferenciar a transação dos parcelamentos especiais instituídos periodicamente pela Fazenda Pública. Via de regra, os parcelamentos consistem em programas que autorizam o fracionamento do crédito tributário em parcelas mensais para que possa ser pago pelo devedor ao longo de um prazo estendido (geralmente superior a 120 meses), e geralmente a adesão aos programas possibilitam grandes descontos de juros e multas aos devedores.

Os doutrinadores como Hugo de Brito Machado (2015, p. 524) e Roque Antônio Carraza (1996, p. 16) defendem que os parcelamentos sejam hipótese de transação, sob o argumento de que a adesão ao programa garante benefícios a ambas as partes e pressupõe assunção de ônus, tal como ocorre na celebração do acordo transacional. No entanto, ainda que as medidas sejam semelhantes, estas não devem ser confundidas.

Como primeiro ponto de diferenciação, o parcelamento não cumpre os requisitos do art. 171 do CTN, porque os benefícios concedidos através desta medida são estaticamente previstos na lei, não havendo qualquer margem para negociação como é possibilitado no acordo transacional, em que o agente fiscal poderá analisar a situação econômico-financeira da parte devedora e aumentar ou diminuir eventuais descontos com base no caso concreto. Inclusive, a concessão de benefícios indistintamente a todos os devedores era justamente o que estimulava a conduta que hoje se busca repelir: a inadimplência generalizada dos contribuintes, inclusive daqueles que detêm condições de arcar com seus tributos ordinariamente.

Por isso, enquanto a transação permite a flexibilização da cobrança do crédito tributário em razão da verdadeira situação econômica do contribuinte, cujo percentual de descontos será proporcional à capacidade contributiva da parte devedora e do grau de recuperabilidade do crédito cobrado. Assim, torna-se desnecessário a concessão de descontos àqueles créditos de fácil recuperação e àqueles agentes que detenham capacidade financeira de arcar com suas dívidas sem riscos para sua sobrevivência.

Quanto ao grau de recuperabilidade, a PGFN separou os créditos tributários em 4 níveis (*ratings*), que vão do alto grau de recuperabilidade a irre recuperáveis, da seguinte forma (ALVES; HOLANDA, 2021):

Regra geral, os descontos são concedidos levando em consideração a capacidade contributiva do devedor e as características do débito, de acordo com ratings que vão variar de A (alto grau de recuperabilidade) a D

(irrecuperável). Serão considerados “irrecuperáveis” (rating D) os débitos que: (i) encontram-se inscritos há mais de 15 anos sem anotação de garantia ou suspensão de exigibilidade; (ii) estão suspensos por decisão judicial há mais de 10 anos; ou (iii) o contribuinte é uma empresa falida ou uma empresa em recuperação judicial.

Quanto mais “irrecuperável” for o débito, maior será o desconto. Nesse contexto, empresas em dificuldades financeiras, que devem tributos há muito tempo, tendem a obter descontos maiores.

Além disso, por mais que parte da doutrina entenda que tanto o parcelamento como a transação comportam novação da dívida, extinguindo a anterior – que não poderá ser cobrado da forma como concebido originalmente –, fato é que o parcelamento trata de hipótese de suspensão do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN), cujo débito será extinto apenas quando completamente quitado, ao passo que a transação por si só já representa hipótese de extinção do crédito, nos termos do art. 156, III, também do CTN.

Por fim, vale lembrar que a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória do Contribuinte Legal (Ministério da Economia, 2019) afasta a ideia de que a transação e o parcelamento tratam-se de medidas idênticas, porquanto a primeira é prevista como meio de atingir a justiça fiscal, enquanto a segunda, além de não atingir efetivamente o objetivo arrecadatário, estimula o comportamento nocivo de inadimplência generalizada:

A transação na cobrança da dívida ativa da União acarretará redução do estoque desses créditos, limitados àqueles classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, incrementará a arrecadação e esvaziará a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma (mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida). [...] Em suma, afasta-se do modelo que considera exclusivamente o interesse privado, sem qualquer análise casuística do perfil de cada devedor e, conseqüentemente, aproxima-se de diretriz alinhada à justiça fiscal, pautando o instituto sob o viés da conveniência e da ótica do interesse da arrecadação e do interesse público. [...]

De outro lado, conforme estudos realizados pela PGFN, os parcelamentos extraordinários, além dos seus efeitos deletérios, sequer atingem com efetividade a carteira de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, principais destinatários da proposição, que perfazem cerca de R\$ 1,4 trilhão de reais, montante superior à metade do estoque da Dívida Ativa da União. (ME, EMI nº 00268, 2019)

Assim, analisadas as características básicas do instituto da transação e algumas das suas premissas que justificam sua implementação, passa-se a explorar

especificamente seus elementos e possibilidades de aplicação prática, a partir da sua regulamentação pela Lei nº 13.988 (Brasil, 2020a).

#### 4.3 ESPECIFICIDADES DA TRANSAÇÃO (LEI Nº 13.988/2020)

##### 4.3.1 Critérios específicos para a celebração do acordo

O Código Tributário Nacional dispôs de maneira geral sobre o instituto da transação, conferindo ao legislador ordinário a missão de especificar seus elementos e possibilidades de aplicação prática. Essa missão foi cumprida pela Lei nº 13.988 (Brasil, 2020a), que tratou de direcionar a atuação das autoridades competentes para celebrar a transação, definiu quais os créditos tributários serão passíveis de transacionar, bem como instituiu as modalidades de transação.

O art. 1º da Lei começa definindo os requisitos e as condições para que os agentes competentes e os contribuintes possam transacionar. Basicamente, a normativa estabelece que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas poderão realizar acordos em relação à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não.

O parágrafo 1º do art. 1º dispõe 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”. Vê-se que o dispositivo legal aponta para a existência de juízo de oportunidade e conveniência, o que reitera a ideia de que há certa margem de discricionariedade conferida ao agente fiscal responsável pela celebração do acordo com o contribuinte, desde que este entenda, motivadamente, que a medida atende ao interesse público.

Relembra-se que a noção de interesse público passou por grandes transformações paradigmáticas, sendo a recente regulamentação da transação um reflexo disso. Antes dessas transformações, a implementação da transação encontrava óbice porque se entendia que o interesse público só seria satisfeito se houvesse arrecadação do montante integral da dívida, sem qualquer margem de flexibilização na sua cobrança.

Tal cenário mudou a partir da percepção de que a postura intransigível da Fazenda Pública acarretava, na verdade, no menor atingimento do interesse público,

porque inviabilizava a arrecadação; aumentava a litigiosidade (e custos dela decorrente); e, por vezes, contrariava a isonomia e capacidade contributiva ao permitir a concessão de benefícios a quem não precisava e a não concessão maior a quem de fato precisasse (em razão dos parcelamentos especiais concedidos indistintamente a todos os devedores, sem análise detida do caso concreto).

Por isso, a transformação da atuação pública conferiu uma nova percepção acerca do interesse público, já que, como leciona Geila Lídia Barreto Barbosa Diniz (2021), “por certo, há situações em que é mais conveniente para o interesse público transigir e extinguir o litígio, do que levar este até a última instância, com a possibilidade de restar a Fazenda Nacional afinal vencida.”. Percebe-se, nesse contexto, que a noção de interesse público permite a flexibilização da cobrança tributária, desde que a decisão adotada pelo agente fiscal seja devidamente fundamentada, sob juízo de conveniência e oportunidade, a fim de conferir transparência e sindicabilidade às razões que embasaram referida decisão administrativa.

O parágrafo 2º do art. 1º busca direcionar a atuação das autoridades administrativas, elencando expressamente os princípios que deverão nortear todas as fases do acordo, quais seja, isonomia, capacidade contributiva, transparência, publicidade, moralidade, razoável duração do processo, eficiência e interesse público.

O princípio da capacidade contributiva, corolário da isonomia, visa a orientar a celebração do acordo nos moldes em que já mencionados, tratando de forma igual os iguais e de forma desigual os desiguais, na exata medida de suas desigualdades, sempre levando em conta a real situação econômico-financeira da parte devedora. Não atoa a PGFN tratou de separar os créditos de acordo com o seu grau de recuperabilidade, em que se considera de difícil recuperação ou irrecuperável quando a situação econômica do devedor não gera capacidade de pagamento suficiente para o pagamento integral das suas dívidas em prazo de até 5 anos (PGFN, 2019).

O princípio da transparência requer que qualquer decisão administrativa seja devidamente motivada, de modo a evitar que eventualmente seja concedido algum benefício a determinado devedor em prejuízo dos demais. A eficácia desse princípio é interligada ao princípio da publicidade, que garante que os administrados tenham conhecimento de todos os atos adotados pelos agentes fiscais. Sobre esse aspecto, o parágrafo 3º do art. 1º determina que “a observância do princípio da transparência

será efetivada, entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados”, razão pela qual todos os termos da transação individual celebrados com a PGFN são disponibilizados em portal próprio (PGFN, 2018b), e os demais acordos transacionais, efetivados através da adesão pelo contribuinte, têm seus termos previstos em edital, sendo este publicado para que todos os administrados tenham ciência, nos termos do art. 17 da Lei nº 13.988/2020:

Art. 17. A proposta de transação por adesão será divulgada na imprensa oficial e nos sítios dos respectivos órgãos na internet, mediante edital que especifique, de maneira objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda Nacional propõe a transação no contencioso tributário, aberta à adesão de todos os sujeitos passivos que se enquadrem nessas hipóteses e que satisfaçam às condições previstas nesta Lei e no edital.

O princípio da moralidade, assim como em qualquer atuação pública, pressupõe que a Administração fazendária atue seguindo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé. No mais, os princípios da eficiência e da razoável duração dos processos operam em conjunto com vistas a evitar litígios duradouros e desnecessários (e os altos custos decorrentes) e conferir maior eficácia no exercício da função arrecadatória pela Fazenda Pública.

O parágrafo 4º do art. 1º elenca os créditos tributários passíveis de transação, sendo todos federais, de responsabilidade da Receita Federal do Brasil ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, assim discriminados:

§ 4º Aplica-se o disposto nesta Lei:

I - aos créditos tributários não judicializados sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; II - à dívida ativa e aos tributos da União, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e III - no que couber, à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral Federal, e aos créditos cuja cobrança seja competência da Procuradoria-Geral da União, nos termos de ato do Advogado-Geral da União e sem prejuízo do disposto na Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997.

Ainda sobre os requisitos gerais para celebração do acordo, cita-se os compromissos que deverão ser aceitos pela parte devedora ao aderir a transação, estipulados no art. 3º da Lei nº 13.988/2020.

De forma bastante sintética, é vedado ao contribuinte: (inciso I, art. 3º) a utilização da transação de forma abusiva, com intuito de burlar livre concorrência ou

a livre iniciativa econômica; (inciso II, art. 3º) utilizar pessoa interposta para ocultar bens ou direitos em prejuízo da Fazenda Pública; (inciso III, art. 3º) alienar ou onerar bens ou direitos em desfavor dos créditos da União. Ainda, é obrigatório ao contribuinte (incisos IV e V, art. 3º) desistir das insurgências administrativas e judiciais que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas insurgências.

O inciso V, ao estabelecer que o aderente deve fazer requerimento de extinção de eventual processo judicial com resolução de mérito, confere aplicabilidade prática ao objetivo da transação de diminuir a litigiosidade, vez que previne eventual ajuizamento futuro de ação para rediscutir algo relacionado ao crédito transacionado caso haja eventual rescisão do acordo.

O art. 5º traz algumas vedações em relação aos créditos tributários que não poderão ser reduzidos, como é o caso da multa penal, dos créditos oriundos do regime de tributação do Simples Nacional, enquanto não editada lei complementar autorizativa, e de dívidas do FGTS, até autorização do Conselho Curador. Além disso, é vedada a transação que envolva devedor contumaz.

Quanto aos créditos oriundos do regime de tributação do Simples Nacional, a Lei Complementar nº 174, editada ainda em agosto de 2020 (Brasil, 2020b), suprimiu a vedação, ao autorizar a extinção dos “créditos tributários apurados na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), mediante celebração de transação resolutiva de litígio”.

Os benefícios a serem concedidos, bem como suas limitações são diferentes para cada uma das três modalidades de transação previstas na Lei. Por isso, serão explanadas em cada subtópico abaixo. No mais, o art. 4º lista as hipóteses de rescisão do acordo, que abarca tanto o descumprimento dos termos e obrigações ajustados, como também a verificação de que o contribuinte agiu com dolo para causar prejuízos à Fazenda Pública.

#### 4.3.2 Modalidades de transação

De acordo com o art. 2º da Lei nº 13.988/2020, são três as modalidades de transação, quais sejam, as referentes (I) aos créditos inscritos na dívida ativa da

União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União, realizada por meio de proposta individual ou por adesão; (II) ao contencioso judicial ou administrativo de relevante e disseminada controvérsia jurídica, realizada por adesão; e (III) ao contencioso tributário de pequeno valor, realizada por adesão.

Cada uma dessas modalidades possui características específicas, conforme será melhor detalhado em tópico específico abaixo.

#### 4.3.2.1 Créditos inscritos em dívida ativa da União

A transação na cobrança de dos créditos tributários da União é regulamentada pela Portaria PGFN nº 9.917 (PGFN, 2020), que tem como foco principal a recuperação das dívidas consideradas irrecuperáveis ou de difícil recuperação. Bem por isso, a concessão de descontos nas multas, juros e encargos-legais é permitida tão somente para esses créditos, restando aos demais apenas algumas facilidades para quitação, como a concessão de pagamento em parcelas, de moratória ou a possibilidade de negociação de garantias.

O acordo pode ser proposto de forma individual, pelo devedor ou pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, quando o valor consolidado dos créditos inscritos em dívida for superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), ou por meio de adesão, proposta exclusivamente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional aos devedores cujo montante total dos créditos elegíveis à transação não ultrapasse o valor de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), nos termos do art. 4ª da Portaria PGFN nº 9.917/2020.

A Lei nº 13.988 (Brasil, 2020a) estabelece, em seu art. 14, alguns parâmetros do que se considera créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, como por exemplo o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios objetivos que incluam a idade da dívida inscrita, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança judicial, e delega ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional a competência para disciplinar especificamente sobre tais critérios.

Cumprindo a função, o art. 23 da Portaria PGFN nº 9.917/2020 classifica os créditos inscritos em dívida ativa da União em ordem decrescente de



recuperabilidade, sendo: (I) créditos tipo A: alta perspectiva de recuperação; (II) - créditos tipo B: média perspectiva de recuperação; (III) - créditos tipo C: difícil recuperação; e (IV) - créditos tipo D: irrecuperáveis.

Já o art. 24, em complementação, trata da definição dos créditos irrecuperáveis, elencando diversas variáveis que devem ser levadas em consideração, tais quais: prazos de inscrição ou de suspensão da exigibilidade; a situação econômica e cadastral dos devedores; indicativo de óbito do devedor pessoa física; e prazo de arquivamento de eventuais execuções fiscais.

Quanto à análise da capacidade contributiva, os arts. 19 e 21 da Portaria PGFN nº 9.917/2020 estabelecem alguns requisitos objetivos para aferição da situação econômica do devedor, que levará em conta as informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas pelo próprio contribuinte ou por terceiros à PGFN, bem como informações sobre a receita bruta, informações declaradas nas obrigações acessórias, notas fiscais expedidas, e, no caso de pessoa física, dos valores e rendimentos informados na declaração do Imposto sobre a Renda.

Ademais, o art. 11 prevê e, ao mesmo tempo, limita os benefícios que poderão ser concedidos por meio desta medida transacional, quais sejam:

Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária, nos termos do inciso V do caput do art. 14 desta Lei;

II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e

III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

§ 1º É permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa da União.

O parágrafo 2º do art. 11 veda a redução do montante principal do crédito; a redução superior a 50% do valor total dos créditos a serem transacionados; a concessão de prazo de quitação dos créditos superior a 84 meses; ou a inclusão no acordo de créditos não inscritos em dívida ativa da União, exceto aqueles sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da União. As pessoas naturais, microempresas ou empresas de pequeno porte contarão com benefícios exclusivos,

tais como possibilidade de redução dos créditos transacionados em até 70% e prazo de quitação em até 145 meses, nos termos do parágrafo 3º do art. 11.

Assim, a fixação de parâmetros objetivos pela Portaria PGFN nº 9.917/2020 permite a implementação dessa modalidade de transação em respeito aos requisitos gerais estabelecidos na Lei nº 13.988 (Brasil, 2020a), de modo que o acordo transacional na cobrança dos créditos da União, de suas autarquias e fundações públicas cumpre com a função de auxiliar os devedores em má situação econômica, permitindo e garantindo sua existência, bem como de aumentar a probabilidade de recuperação dos créditos da União, conferindo eficácia à atuação pública no que tange à recuperabilidade dos créditos que dificilmente seriam arrecadados por meio da sistemática ordinária de cobrança.

#### 4.3.2.2 Contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica

A transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica é regulamentada pela Portaria ME nº 247 (Ministério da Economia, 2020), que tem como foco principal a extinção de litígios administrativos e judiciais que envolvam relevantes e disseminadas controvérsias jurídicas. Nesta modalidade, tanto a PGFN quanto a RFB terão competência para propor o acordo, cujos termos serão publicados via edital e o contribuinte interessado poderá aderir à proposta, caso entenda vantajosa a medida diante das concessões recíprocas.

Os objetivos das modalidades de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e de pequeno valor demonstram mais uma vez a mudança de postura da atuação pública, que prefere a adoção de medidas consensuais para fins de resolução dos conflitos do que a discussão contenciosa, conforme se nota da literalidade do art. 3º da Portaria ME nº 247/2020:

Art. 3º São objetivos da transação de que trata o art. 1º:

- I - promover a solução consensual de litígios administrativos ou judiciais mediante concessões recíprocas;
- II - extinguir litígios administrativos ou judiciais já instaurados sobre determinada controvérsia jurídica, relevante e disseminada;
- III - reduzir o número de litígios administrativos ou judiciais e os custos que lhes são inerentes;

- IV - estabelecer novo paradigma de relação entre administração tributária e contribuintes, primando pelo diálogo e adoção de meios adequados de solução de litígio; e
- V - estimular a autorregularização e a conformidade fiscal.

Ademais, como a transação visa à extinção do litígio, e não a sua prevenção, a pré-existência de contencioso até a data de publicação do edital é requisito para celebração da medida, sendo que o art. 18 da Lei nº 13.988 (Brasil, 2020a) define o contencioso como a existência de “inscrição em dívida ativa, ação judicial, embargos à execução fiscal ou recurso administrativo pendente de julgamento definitivo, relativamente à tese objeto de acordo.”. No caso de discussão no âmbito administrativo, a competência para propor o acordo é da Secretaria da Receita Federal do Brasil e, quando a discussão for na esfera judicial, a competência será da PGFN.

Ressalta-se que não basta que exista litígio, a controvérsia jurídica deve ser relevante e disseminada, que é aquela que “trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa e, preferencialmente, ainda não afetadas a julgamento pelo rito dos recursos repetitivos”, nos termos do art. 30 da Portaria regulamentadora.

O parágrafo 1º do art. 30 define a controvérsia disseminada, sendo aquela na qual se constata a existência de discussão sobre a mesma matéria em ao menos três Tribunais Regionais Federais distintos ou em mais de cinquenta processos; que sejam objeto de incidente de resolução de demandas repetitivas cuja admissibilidade tenha sido reconhecida pelo Tribunal processante; ou que envolvam parte significativa dos contribuintes integrantes de determinado setor econômico ou produtivo.

O parágrafo 2º do art. 30 define a controvérsia relevante, sendo aquela em que, considerando a totalidade dos processos judiciais e administrativos pendentes conhecidos, demonstre impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais; ou na qual haja decisões divergentes entre as turmas ordinárias e a Câmara Superior do CARF ou sentenças ou acórdãos divergentes no âmbito do contencioso judicial.

Por decorrência lógica, há vedação expressa à celebração de transação nas hipóteses em que haja decisão judicial definitiva nos Tribunais Superiores em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo em favor do contribuinte ou da Fazenda Nacional; ou aquelas com efeito prospectivo que resulte, direta ou indiretamente, em regime especial, diferenciado ou individual de tributação. Isso

porque, considerando a finalidade principal desta modalidade que é encerrar litígios, quando já existente decisão vinculativa e irrevogável, não há razão para celebração do acordo. Inclusive, conforme dispõe o parágrafo único do art. 18 da Lei nº 13.988 (Brasil, 2020a), “a transação será rescindida quando contrariar decisão judicial definitiva prolatada antes da celebração da transação.”.

O art. 17, § 2º, da Lei nº13.988 (Brasil, 2020a) estabelece que o prazo máximo para quitação é também de 84 (oitenta e quatro) meses, mas o desconto será limitado a 50% (cinquenta por cento) do crédito, sem limitar que a redução atinja o valor principal da dívida, diferentemente da transação em relação aos créditos inscritos em dívida ativa da união, cujo desconto se restringe às multas, juros e encargos.

Por fim, vale pontuar que o art. 19, II, da Lei nº 13.988 (Brasil, 2020a) exige que a parte devedora, ao aderir ao acordo, deverá sujeitar-se ao entendimento dado pela administração tributária à questão em litígio também em relação aos fatos geradores futuros ou não consumados, ressalvada apenas a cessação de eficácia prospectiva da transação decorrente do advento de precedente favorável a uma das partes.

Assim, os parâmetros fixados na Lei e na Portaria garantem que a medida atinja seus objetivos de promover a solução consensual do conflitos, extinguir e/ou diminuir a quantidade de litígios em curso, com a consequente redução dos custos inerentes à discussão contenciosa, e, a partir disso, favorecer o novo formato de relacionamento entre Administração tributária e contribuintes, abrindo mais espaço e garantindo eficácia à fase democrática da atuação do poder público.

#### 4.3.2.3 Contencioso tributário de pequeno valor

Essa última modalidade de transação se assemelha bastante à segunda, já explanada no subtópico anterior, sendo também regulamentada pela Portaria ME nº 247 (Ministério da Economia, 2020). Assim, tanto a PGFN quanto a RFB terão competência para propor o acordo, cujos termos serão publicados via edital e o contribuinte interessado poderá aderir à proposta, caso entenda vantajosa a medida diante das concessões recíprocas.

A diferença é que nesse caso, o foco principal é extinção de litígios administrativos e judiciais que envolvam causas de pequeno valor, consideradas aquelas cujo valor não ultrapasse 60 (sessenta) salários mínimos, nos termos do art. 23, I, da Lei nº 13.988/2020, repetido pelo art. 32, I, da Portaria ME nº 247/2020. Outra limitação ocorre em relação à parte devedora, que deverá ser necessariamente pessoa física, microempresa ou empresa de pequeno porte, conforme art. 24, parágrafo único, da Lei nº 13.988/2020.

Quanto aos benefícios concedidos, previstos no art. 34 da Portaria ME nº 247/2020, o desconto máximo será também de 50% (cinquenta por cento) incidente sobre o valor do crédito, sem limitar que a redução atinja o valor principal da dívida, mas o prazo máximo para pagamento será de 60 (sessenta) meses, diferentemente das demais modalidades de transação.

Pontua-se, novamente, que, assim como na transação do contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica, os descontos são atribuídos independentemente da capacidade de pagamento do devedor ou grau de recuperabilidade do crédito, porquanto pretende-se nestas modalidades reverter os custos do processo em benefícios das partes litigantes, de modo a inaugurar um ciclo virtuoso de ganha-ganha, próprio dos meios adequados de solução consensual dos litígios (CAMPOS, 2021).

Uma boa vantagem dessa modalidade é que, ao restringir o valor das causas que poderão ser transacionadas, cria-se um microssistema “adequado e fértil à experimentação de novas tecnologias, soluções disruptivas, utilização objetiva de instrumentos inovadores”, entre outros, sem que representem grande perda à Fazenda Pública (e ao interesse público) caso alguma dessas novas soluções se mostrem ineficientes quando aplicadas no plano concreto (CAMPOS, 2021).

#### 4.4 EFICÁCIA DA MEDIDA

Como se nota de todo o exposto, em que pese o instituto da transação seja previsto no Código Tributário Nacional desde 1966 (Brasil, 1966), sua implementação na ordem jurídica é bastante recente, com menos de dois anos de aplicabilidade prática. Considerando isso, fato é que ainda existem muitos desafios a serem superados para aferir, com o devido acerto, a eficácia da medida.

Todavia, é perceptível que a transação já superou inúmeros obstáculos em relação à ineficácia da arrecadação e à quantidade de litígios, bem como já se mostra como uma porta aberta para a futura adoção de outras medidas pautadas na consensualidade e diálogo, como por exemplo a arbitragem tributária, ideia quase que unanimemente rejeitada pela sociedade jurídica até pouco tempo atrás.

Atualmente, 94 acordos transacionais propostos de forma individual já foram realizados entre devedores e a Fazenda Pública (PGFN, 2021). Relembra-se que essa modalidade é aquela cujo objetivo principal é a recuperabilidade de créditos que seriam de difícil ou impossível recuperação, de modo que tal medida se mostra bem aceita pela sociedade, que optou por pagar uma dívida que possivelmente não seria recolhida aos cofres públicos. Ademais, vale fazer referência às duas últimas imagens colacionadas neste trabalho, que demonstram o aumento na arrecadação no ano de 2021 em comparação ao ano anterior.

Por isso, ainda que não existam estudos que comprovem, em números, a eficácia da medida, evidente que os benefícios já são sentidos pelos contribuintes e pela Administração fazendária, no que tange mais especificamente à nova forma de relacionamento entre os agentes da relação jurídico-tributária, como expõe Cláudio Xavier Seefelder Filho (2021):

O observador atento do contencioso tributário sabe, conforme aqui historiado, que a aproximação fisco-contribuinte não se iniciou com a aprovação dessa lei, bem como os complexos problemas do contencioso tributário não serão todos resolvidos com a sua edição, mas descortinamos um novo horizonte, há muito esperado, no qual teremos um novo instrumento alternativo ao Poder Judiciário, efetivo, inovador, consensual, preventivo e mitigador do litígio, indutor do importante e necessário diálogo entre Fisco e contribuinte. Corroborando com a frase do Exmo. Min. Luís Roberto Barroso de que “o advogado do futuro é aquele que evita o litígio”, a alegria é imensa com a expansão qualitativa na relação fisco-contribuinte que nos faz acreditar, ainda mais, que vale a pena continuar lutando por um contencioso tributário aberto a novas ideias e com cada vez mais institutos para incentivar a adoção de boas práticas para prevenir e reduzir a litigiosidade tão presente em nosso sistema tributário atual.

Nesse sentido, a medida se mostra como um importante meio de derruir a litigância contumaz desenvolvida no sistema jurídico pátrio e apta a demonstrar aos operadores do direito que existem outras formas, por vezes mais eficazes e menos custosas, de buscar a resolução dos conflitos de interesses, inclusive no âmbito do direito tributário.

## 5. CONCLUSÃO

Diante do exposto, conclui-se que a transação tributária representa uma nova forma de relacionamento entre a Fazenda Pública e os contribuintes, e isso só foi possível a partir das transformações paradigmáticas ocorridas a partir da constitucionalização do direito administrativo e processual, com a reformulação de importantes pressupostos que embasam a atuação da Administração Pública.

Como foi possível perceber, a regulamentação legal da transação tributária, bem como dos demais instrumentos alternativos ao Poder Judiciário, visa a romper não só com a ideia de que a atuação pública se legitima por atos de autoridade, marcados pela arbitrariedade e rigidez, mas também com a noção ultrapassada de que o “interesse público” inviabiliza a flexibilização da atividade tributante de lançamento e cobrança tributários.

Ademais, merece ressaltar o fato de que a legitimação democrática da atuação pública, da qual os instrumentos recentemente editados pela Administração fazendária são frutos, é resultado de um processo que ocorreu em benefício tanto do Administrador como do administrado. Nesse contexto é que vem ganhando espaço a preferência pela utilização de meios consensuais de solução dos conflitos, cuja diretriz é a diminuição da litigiosidade, atribuindo ao contencioso a missão de resolver os conflitos apenas de forma subsidiária, caso realmente não seja possível a resolução amigável do litígio.

Assim, todas as ferramentas recentemente implementadas pela Fazenda Pública, dentro das quais se inclui a transação tributária, são reflexos de um momento de transição, ainda em estágio inicial, mas que já demonstra a mudança experimentada na forma de relacionamento dos sujeitos da relação tributária, com diversos benefícios para o fisco e para os contribuintes. Relacionamento esse fortalecido e expandido a partir da inclusão efetiva do contribuinte nas fases de constituição e cobrança do crédito tributário, e da percepção de que a flexibilização da atividade tributante viabiliza a satisfação do interesse público.

Percebe-se que, pouco a pouco, os sujeitos da relação tributária vão encontrando e criando artimanhas para resolver seus conflitos de maneira mais democrática, pautada na adoção de medidas que propõem ganhos mútuos, de modo a favorecer e incentivar a arrecadação tributária e o término ou diminuição dos litígios.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALVES, Vinícius Jucá; HOLANDA, Matheus. Transação tributária no contencioso tributário federal e o papel das confederações. In: SEEFELDER FILHO, Cláudio Xavier et al. (coord.). **Comentários Sobre Transação Tributária**. 1.ed. e-book baseada na 1. ed. Impressa. São Paulo: Thomsom, Reuters Brasil, 2021, item 24.

ÁVILA. Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo, Malheiros, 2004

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização de Mizabel Abreu Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BAPTISTA, Patrícia Ferreira. **Transformações do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro: Imperador D. Pedro I, 1824. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm). Acesso em 02 fev. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 17 fev. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 20 fev. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm). Acesso em: 22 fev. 2022.



BRASIL. **Projeto de Lei nº 5.082 (2009)**. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Apresentado em 20/04/2009. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=648733&filenome=Tramitacao-PL+5082/2009](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=648733&filenome=Tramitacao-PL+5082/2009). Acesso em 27 fev. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015a**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 20 fev. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015b**. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm). Acesso em: 20 fev. 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Recurso Voluntário nº 2201-003.644**, processo nº 11516.722583/2012-81, Brasília, DF, Data da Sessão 11/05/2017.

BRASIL. **Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019a**. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm). Acesso em: 27 fev. 2022.

BRASIL. **Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019b**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm). Acesso em: 26 fev. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020a**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>. Acesso em: 22 fev. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 174, de 5 de agosto de 2020b**. Autoriza a extinção de créditos tributários apurados na forma do Regime Especial Unificado de

Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), mediante celebração de transação resolutiva de litígio; e prorroga o prazo para enquadramento no Simples Nacional em todo o território brasileiro, no ano de 2020, para microempresas e empresas de pequeno porte em início de atividade. Brasília, DF: Presidência da República, 2020.

Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/lei-complementar-n-174-de-5-de-agosto-de-2020-270712421>. Acesso em 02 mar. 2022.

CABRAL, T. N. X.; CANEN, D.; GOMES, M. L. A inovadora recomendação do CNJ sobre autocomposição tributária. **Conjur**, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-nov-07/opiniao-recomendacao-cnj-autocomposicao-tributaria>. Acesso em: 27 fev. 2022.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **O novo CPC e o princípio do contraditório**. 17 de abr. de 2015. Disponível em: <http://www.justificando.com/2015/04/17/o-novo-cpc-e-o-principio-do-contraditorio/>. Acesso em 7 de fev. 2022.

CAMPOS, Rogério. Contencioso tributário de pequeno valor: Microssistema de experimentação do novo paradigma de sistema multiportas em matéria tributária. In: SEEFELDER FILHO, Cláudio Xavier et al. (coord.). **Comentários Sobre Transação Tributária**. 1.ed. e-book baseada na 1. ed. Impressa. São Paulo: Thomsom, Reuters Brasil, 2021, item 21.

CARRAZA, Roque Antônio. A extinção da punibilidade no parcelamento de contribuições previdenciárias descontadas, por entidades beneficiárias de assistência social, dos seus empregados, e não recolhidas, a previdência, no prazo legal: questões conexas. **Justitia**, São Paulo, v. 58, n. 174, p. 9-24, 1996. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/630180.pdf>. Acesso em 28 fev. 2022.

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

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em números 2021**: ano-base 2020. Ministro Luiz Fux (presidente). Brasília: CNJ, 2021a. Disponível em: < <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-051121.pdf>>. Acesso em: 27 fev. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Portaria nº 206, de 27 de agosto de 2021**. Ministro Luiz Fux. Brasília, DF: 2021b. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/4083>. Acesso em: 27 fev. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Recomendação CNJ nº 120**. Ministro Luiz Fux. Brasília, DF: 2021c. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original2329372021110361831b61bdfc3.pdf>. Acesso em 27 fev. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **ACÓRDÃO nº 0007696-82.2021.2.00.0000**. Ministro Luiz Fux. Brasília, DF: 2021d. 95ª Sessão Virtual (14/10/2021 a 22/10/2021), Publicado em 25 out. 2021. Disponível em:

<https://www.cnj.jus.br/pjecnj/ConsultaPublica/listView.seam>. Acesso em 28 fev. 2022.

CRETELLA JR, José. **Prática do Processo Administrativo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 6ª ed. rev. e atual., 2008.

CUNHA, Alexandre dos Santos et al. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)**. Brasília: Ipea; CNJ, Comunicados do IPEA, n. 127, 2011. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT\\_n01\\_Custo-tempo-processo-execucao\\_Diest\\_2011-nov.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT_n01_Custo-tempo-processo-execucao_Diest_2011-nov.pdf). Acesso em 23 fev. 2022.

DINAMARCO, Cândido Rangel. O princípio do contraditório. In: **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, n. 19, p. 21-38, 1981.

DINIZ. Geila Lídia Barreto Barbosa. A transação na Lei nº 13.988/2020: O novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações com o sistema de precedentes do CPC/2015. In: SEEFELDER FILHO, Cláudio Xavier et al. (coord.). **Comentários Sobre Transação Tributária**. 1.ed. e-book baseada na 1. ed. Imprensa. São Paulo: Thomsom, Reuters Brasil, 2021, item 9.

ENTERRIA, Eduardo Garcia de, e FERNANDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990

GARCIA, Maria da Glória Ferreira Pinto Dias. **Da justiça administrativa em Portugal - Sua origem e evolução**. 1. ed. Universidade Católica; Lisboa, 1994.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 1. ed. São Paulo, Saraiva, 2005.

KUHN, Thomas. **A Estrutura das Revoluções Científicas**. Tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 2005.

LEORATTI, Alexandre. Mediação tributária tem pouco destaque no Brasil e é trocada por transação. **JOTA**, 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/contencioso-tributario/mediacao-tributaria-tem-pouco-destaque-no-brasil-e-e-trocada-por-transacao-31082021#:~:text=%E2%80%9CTodos%20ganham%20com%20a%20transa%C3%A7%C3%A3o,bastante%20evidenciado%20no%20modelo%20adotado>. Acesso em: 25 fev. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 139 a 218. Editora Atlas S.A., 2015, v. 3.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Novas linhas do processo civil**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MARQUES, Francisco Paulo Jamil. Participação política, legitimidade e eficácia Democrática. **Caderno CRH**, UFBA, Salvador, v. 23, n. 60, p. 591-604., Set./Dez. 2010.

MEDAUAR, Odete. **O direito administrativo em evolução**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MICHELS, Gilson Wessler. **Processo Administrativo Fiscal**: litigância tributária no contencioso administrativo. São Paulo: Cenofisco, 2018.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA (ME). **EMI ME AGU nº 00268, 2019**. Brasília, DF. 06 set. 2019, p. 8-9. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8026798&ts=1630452847956&disposition=inline>. Acesso em 28 fev. 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA (ME). **Portaria nº 247, de 16 de junho de 2020**. Disciplina os critérios e procedimentos para a elaboração de proposta e de celebração de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e no de pequeno valor. Publicado(a) no DOU 17/06/2020, seção 1, página 44. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-247-de-16-de-junho-de-2020-261923979>. Acesso em 25 fev. 2022.

MINISTÉRIO DA FAZENDA (MF). **Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012**. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Publicado em: 26 de março de 2021, DOU, p. 22. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37602>. Acesso em 27 fev. 2022.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

NUNES, Dierle José Coelho. **O princípio do contraditório**. In: Revista Síntese de direito civil e processual civil. Porto Alegre, 2004.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em Matéria Tributária**. Série doutrina tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2015, v. 18.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **A constitucionalização do direito administrativo**: o princípio da juridicidade, a releitura da legalidade administrativa e a legitimidade das agências reguladoras. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

OTERO, Paulo. **Direito Administrativo – Relatório**. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

OTERO, Paulo. **Legalidade e Administração Pública – O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade**. Coimbra: Editora Almedina, 2003.

PORTO ALEGRE (RS). **Projeto de Lei Estadual nº 33, de 23 de setembro 2021**. Institui a Mediação Tributária no âmbito do Município de Porto Alegre, cria a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária vinculada à estrutura da Superintendência da Receita Municipal na Secretaria Municipal da Fazenda (SMF), e altera a Lei 12.003, de 27 de janeiro de 2016, incluindo a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária, vinculada à estrutura da Procuradoria-Geral do Município (PGM). Publicado em 23 de setembro de 2021. Disponível em: [https://www.camarapoa.rs.gov.br/draco/processos/137049/Oficio\\_15675043\\_Of.\\_2288\\_\\_\\_PLE\\_033\\_21.pdf](https://www.camarapoa.rs.gov.br/draco/processos/137049/Oficio_15675043_Of._2288___PLE_033_21.pdf). Acesso em 28 fev. 2022.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018a**. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Publicado(a) no DOU de 09/02/2018, seção 1, página 35. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028&visao=a> notado. Acesso em 25 fev. 2022.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Painel dos Parcelamentos e Transações**, 2018b. Página Institucional com informações para devedores inscritos em Dívida Ativa da União (DAU) que aderiram à regularização da situação fiscal com a União. Publicado em 21 fev. 2018. Atualizado em 17 nov. 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/bem-vindo-ao-painel-dos-parcelamentos>>. Acesso em: 22 fev. 2022.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Dados Abertos**, 2018c. Página institucional na qual consta a base completa dos créditos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS. Publicado em 21 mai. 2018. Atualizado em 25 jan. 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/dados-abertos>>. Acesso em: 27 fev. 2022.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Portaria PGFN nº 742/2018, de 21 de dezembro de 2018d**. Disciplina, nos termos do art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, e art. 19, § 13, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a celebração de negócio jurídico processual - NJP em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, e dá outras providências. Publicado(a) no DOU de 28/12/2018, seção 1, página 336. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97757>. Acesso em 25 fev. 2022.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Acordo de Transação**, 2019. Página institucional na qual constam orientações e informações sobre os acordos de transação. Publicado em 29 nov. 2019. Atualizado em 25 fev. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao>. Acesso em 02 mar. 2022.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Portaria PGFN nº 9.917/2020, de 14 de abril de 2020**. Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União. Publicado(a) no DOU de 16/04/2020, seção 1, página 49. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-9.917-de-14-de-abril-de-2020-252722494>. Acesso em: 02 mar. 2022.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Termos de Transação Individual**, 2021. Página institucional na qual constam todos os acordos de transação individual realizados. Publicado em 13 abr. 2021. Atualizado em 25 fev. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em 02 mar. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Portaria SRRF07 nº 5, de 18 de janeiro de 2021a**. Institui o Programa Regional de Conformidade Tributária e Aduaneira da 7ª Região Fiscal. Publicado em: 21 de janeiro de 2021, DOU, seção 1, p. 89. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br//sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=114999>. Acesso em 27 fev. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Receita lança Programa Regional de Conformidade Tributária e Aduaneira**, 2021b. Página institucional. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2021/abril/receita-lanca-programa-regional-de-conformidade-tributaria-e-aduaneira>. Acesso em 20 fev. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Análise da Arrecadação das Receitas Federais**, 2021c. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2021/dezembro2021/analise-mensal-dez-2021.pdf>. Acesso em 25 fev. 2022.

RIBAS; Mariana. Porto Alegre será primeira capital a ter mediação na área tributária. **JOTA**, 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/porto-alegre-sera-primeira-capital-a-ter-mediacao-na-area-tributaria-24022022>. Acesso em 25 fev. 2022.

SEEFELDER FILHO, Cláudio Xavier et al. Prefácio. In: SEEFELDER FILHO, Cláudio Xavier et al. (coord.). **Comentários Sobre Transação Tributária**. 1.ed. e-book baseada na 1. ed. Impressa. São Paulo: Thomsom, Reuters Brasil, 2021.

SÊNECA. **Medeia**. Tradução de Ana Alexandra Alves de Sousa. Lisboa: Centro de Estudos Clássicos e Humanísticos da Universidade de Coimbra, 2011.

SILVA, Almiro do Couto e. Poder discricionário no Direito Administrativo brasileiro. *In Revista de direito administrativo*: RDA, n. 179/180, p. 51–67, jan./jun., 1990.

SILVA, Vasco Manuel Dias Pereira da. **Em Busca Do Acto Administrativo Perdido**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TÁCITO, Caio. Evolução Histórica do Direito Administrativo. **Revista do Serviço Público**, v. 66, n. 03, 1955, p. 536-540. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/5329>>. Acesso em: 24 jan. 2022.

TÁCITO, Caio. Evolução Histórica do Direito Administrativo, *in* **Temas de Direito Público**. Editora Renovar, 1997, vol. 1.

TÁCITO, Caio. Perspectivas do direito administrativo no próximo milênio, *in* **Revista de Direito Administrativo**, n. 212, Rio de Janeiro: FGV, abr./jun. 1998.

THEORODO JÚNIOR, Humberto. **Princípios gerais do direito processual civil**. *Revista de Processo*, São Paulo. v. 23, jul./set. 1981.

WOLKER, Antônio Carlos. Uma nova conceituação crítica de legitimidade, *in* **Cadernos de direito constitucional e ciência política**, São Paulo, *Revista dos Tribunais*, v. 2, n. 5, 1993.