ISSN: 0101-9562
ISSN ELETRÔNICO: 2177-7055

SEQÜÊNCIA

Estudos jurídicos e políticos

Publicação do
Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC

VOLUME 47 ▪ ANO 2026

UFSC PPGD

SciELO

CAPES QUALIS A1

SEQÜÊNCIA – ESTUDOS JURÍDICOS E POLÍTICOS é uma publicação temática e de periodicidade quadrimestral, editada pelo Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.

SEQÜÊNCIA – ESTUDOS JURÍDICOS E POLÍTICOS is a thematic publication, printed every four months, edited by the Program in law of the Federal University of Santa Catarina – UFSC.

Versão eletrônica: http://www.periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia

Editora-Chefe: Norma Sueli Padilha

Editor Associado: José Sérgio da Silva Cristóvam

Editores Adjuntos: Priscilla Camargo Santos, Thanderson Pereira de Sousa

A publicação é indexada nas seguintes bases de dados e diretórios/
The Publication is indexed in the following databases and directories:

Base OJS
Base PKP
CCN (Catálogo Coletivo Nacional)
Dialnet
DOAJ (Directory of Open Access Journals)
EBSCOhost
Genamics Journalseek
Google Scholar
ICAP (Indexação Compartilhada de Artigos de Periódicos)
Latindex
LivRe!
ÖAW
OJS
PKP
Portal de Periódicos UFSC
Portal do SEER
ProQuest
SciELO
Scopus/Elsevier
Sherpa/Romeo
Sumarios.org
ULRICH'S
vLex

Ficha catalográfica

Seqüência: Estudos jurídicos e políticos. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. n.1 (janeiro 1980)-.

Florianópolis: Fundação José Boiteux. 1980-.

Publicação contínua

Resumo em português e inglês

Versão impressa ISSN 0101-9562

Versão on-line ISSN 2177-7055

1. Ciência jurídica. 2. Teoria política. 3. Filosoia do direito. 4. Periódicos. I. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-graduação em Direito

CDU 34(05)

Catalogação na fonte por: João Oscar do Espírito Santo CRB 14/849

SEQÜÊNCIA

Publicação do
Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC

Estudos jurídicos
e políticos

Volume 47

e111290
https://doi.org/10.5007/2177-7055.2026.e111290

ARTIGO ORIGINAL

A natureza jurídica da transação tributária como problema teórico permanente: um dissenso que o tempo não resolveu

The legal nature of tax settlement as a permanent theoretical problem: a dissent that time has not resolved

Carlos Henrique Machado[1,2]

[1]Universidade Católica de Brasília, Brasília, Brasil.

[2]UNICESUSC, Florianópolis, Brasil.

Resumo: O artigo enfrenta o problema da persistente controvérsia sobre a natureza jurídica da transação tributária no direito brasileiro, desde o Código Tributário Nacional até a Lei nº 13.988/2020. O objetivo é demonstrar que a instabilidade dogmática do instituto decorre sobretudo da ausência histórica de regulamentação. Adota-se método dogmático, histórico e analítico, com exame das principais correntes teóricas. Conclui-se, à luz da legislação contemporânea e da doutrina, nacional e estrangeira, que a transação tributária configura uma técnica consensual de composição de litígios, cuja eficácia extintiva do crédito depende do integral cumprimento das obrigações pactuadas, preservando-se a legalidade e a segurança jurídica.

Palavras-chave: Transação tributária. Natureza jurídica. Consensualidade. Justiça Multiportas.

Abstract: The article addresses the persistent controversy over the legal nature of tax settlement in Brazilian law, from its provision in the National Tax Code to its regulatory implementation through Law No. 13,988/2020. The objective is to demonstrate that the institute's dogmatic instability stems primarily from the historical absence of regulation. The study adopts a dogmatic, historical, and analytical method, examining the main theoretical approaches to the subject. It concludes, in light of contemporary legislation and both domestic and foreign scholarship, that tax settlement constitutes a consensual technique for the resolution of disputes,

Direito autoral e licença de uso: Este artigo está sob uma Licença Creative Commons. Com essa licença, você pode compartilhar, adaptar, para qualquer fim, desde que atribua a autoria da obra e forneça um link para a licença, e indicar se foram feitas alterações.

whose extinguishing effect on tax credits depends on the full performance of the agreed obligations, thereby preserving legality and legal certainty.

Keywords: Tax settlement. Legal nature. Consensuality. Multi-door Courthouse System.

1 INTRODUÇÃO

A transação em matéria tributária, embora prevista no direito brasileiro desde o advento do Código Tributário Nacional, permaneceu por décadas como um instituto normativamente autorizado, mas institucionalmente inoperante, envolto em controvérsias dogmáticas quanto à sua compatibilidade com os princípios da legalidade, da indisponibilidade do crédito público e da supremacia do interesse público. A efetiva implementação do modelo transacional apenas se concretizou com a edição da Lei nº 13.988/2020, reacendendo, sob novas bases, uma antiga discussão: qual é, afinal, a natureza jurídica da transação tributária?

O problema central que orienta este artigo reside justamente na tensão entre a tradição unilateral do direito tributário e a incorporação de técnicas consensuais de tratamento de conflitos, que deslocam a compreensão clássica da obrigação fiscal. O objetivo do estudo consiste em analisar criticamente um recorte importante das principais construções doutrinárias sobre a natureza jurídica da transação tributária, desde as leituras históricas fundadas no Código Tributário Nacional até as releituras contemporâneas impulsionadas pela legislação recente.

A metodologia adotada é essencialmente dogmática e analítica, com base na revisão da doutrina nacional e estrangeira, na interpretação sistemática da legislação tributária e na reconstrução histórica do instituto. Como resultado, sustenta-se que a transação tributária não deve ser compreendida como novação nem como simples contrato de direito privado transposto para o direito público, mas como uma técnica funcional de composição de litígios, cujo efeito extintivo do

crédito tributário é condicionado ao adimplemento integral das obrigações pactuadas, reafirmando-se a legalidade e a segurança jurídica como seus pilares estruturantes.

2 A TRANSAÇÃO COMO INSTITUTO JURÍDICO DE ASCENDÊNCIA PRIVADA E A INCORPORAÇÃO DAS TÉCNICAS NEGOCIAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A transação em matéria tributária constitui uma realidade apenas recentemente concretizada no direito brasileiro, conquanto já disponha de autorização legal há quase seis décadas,[1] desde o advento da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Trata-se, portanto, de um instituto cuja genealogia ainda preserva opacidade e contornos em certa medida enigmáticos, resultado de um modelo consensual embrionário em termos históricos no ordenamento jurídico nacional, somente implementado de forma mais efetiva com a edição da Lei nº 13.988, de 2020.

Enquanto *instituto geral* do direito, a transação compreende um mecanismo historicamente voltado ao tratamento de conflitos associados a *relações privadas*, estruturado como técnica de autocomposição destinada à *prevenção* ou *extinção* de controvérsias jurídicas, mediante concessões mútuas entre as partes discordantes. No ordenamento brasileiro, conforme dispõe a Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil brasileiro), apresenta-se como um instrumento *contratual* orientado a

[1] Heleno Taveira Torres (2003, p. 10) salienta que, na América Latina, a ideia de negociação sempre foi discutida, notadamente com o Modelo de Código Tributário para América Latina (MCTAL), elaborado em 1967, a partir dos trabalhos de Ramón Valdés Costa, Rubens Gomes de Sousa e Giuliani Fonrouge, prevendo que a transação como meio extintivo da relação obrigacional tributária deveria se circunscrever às questões de fato, não de direito: "Art. 51 – La transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable. Art. 52 – El consentimiento de la administración tributaria debe contar con la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía".

afastar as incertezas que recaem sobre determinada relação jurídica,[2] por meio da construção de uma solução consensual capaz de substituir o risco dos conflitos pela estabilidade dos acordos. Desse modo, a transação revela-se oportuna e especialmente adequada nas situações em que exista dúvida (*res dubia*), controvérsia ou potencial litigiosidade acerca dos direitos e interesses de conteúdo patrimonial,[3] funcionando como *alternativa à imposição heterônoma* e privilegiando a autonomia privada das partes.

A possibilidade de atuação concertada por parte da administração pública, com evidentes reflexos e implicações nos domínios do direito tributário, mostrou-se tradicionalmente rejeitada pela doutrina brasileira,[4] como consequência dogmática, sobretudo, da centralidade atribuída aos princípios da legalidade tributária estrita, da indisponibilidade e da supremacia do interesse público. Essa exegese, a cada pouco mais mitigada, consolidou uma estrutura de pensamento jurídico que conduziu à aversão de negócios celebrados voluntariamente entre o cidadão e a administração pública, notadamente o forjamento dialogado e participativo das decisões que envolvem elementos essenciais da relação jurídico-tributária.

---

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

[3] João Ricardo Catarino e Guilherme de Mello Rossini (2016, p. 161) destacam o papel dos *direitos duvidosos* na disputa transacionável, anotando que para o início das tratativas visando às concessões recíprocas, é necessário que as partes não estejam convictas, quer dos elementos de fato, quer de direito, de modo a pensar que a sua interpretação é a única plausível no cenário litigioso. Nesse sentido, não fere a atuação da administração ou o seu dever de agir conforme a legalidade, uma vez que ao agente administrativo a atividade interpretativa igualmente se impõe.

[4] Regina Helena Costa (2003, p. 284) explica que o pensamento historicamente refratário à transação tributária decorre de um entendimento generalizado de aparente incompatibilidade do instituto com o regime de direito público, mas essa objeção não se sustenta, tendo em vista que a transação "somente poderá ser efetuada observados os parâmetros fixados na Constituição e na lei", figurando como "autêntico instrumento da praticabilidade tributária".

María Luisa González-Cuéllar Serrano (1998, p. 44) destaca que esse posicionamento se conecta com a teoria tradicional e refratária da existência de figuras jurídicas de cunho contratual nos recintos do direito público, algo que não mais se sustenta no paradigma da atualidade, em virtude da penetração de características próprias dos negócios privados nesses espaços de atuação: a igualdade das partes e a autonomia da vontade em relação ao conteúdo dos contratos.[5] Não existe, desse modo, qualquer especialidade que justifique rechaçar a utilidade de figuras negociais no âmbito tributário, de modo que a administração pública "pode fixar os elementos da obrigação tributária de forma unilateral ou contratual" (González-Cuéllar Serrano, 1998, p. 54-57).

A transação prescinde da judicialização dos conflitos deflagrados, podendo ocorrer tanto no plano judicial quanto no extrajudicial. Nessa linha, o instituto também encontra disciplina expressa na legislação processual civil brasileira (Lei nº 13.105, de 2015), figurando elencado como uma das causas de resolução de mérito no processo comum (art. 525, inciso VII, e art. 535, inciso VI),[6] mediante pronunciamento

[5] No direito espanhol, González-Cuéllar Serrano (1998, p. 48-49) afirma que não é mais possível renegar à administração tributária a possibilidade de manifestar a sua vontade de forma contratual: "a) en primer lugar, la evolución de las relaciones entre la Administración y los particulares, que ha desembocado en la consideración de igualdad entre ellos; y b) el replanteamiento de los principios del proprio contrato civil, respecto del cual ya no se exige la autonomía de la voluntad, por lo que la falta de soberanía sobre las posiciones respectivas no puede utilizarse como argumento contra los contratos de Derecho público pues se trata de una característica que ya no es reclamada ni siquiera en relación a los contratos de Derecho privado".

[6] O Código de Processo Civil enumera expressamente a transação como "causa modificativa ou extintiva da obrigação", em lista na qual também figuram o pagamento, a novação, a compensação e a prescrição: "Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação. § 1º Na impugnação, o executado poderá alegar: [...]; VII - qualquer causa modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação, transação ou prescrição, desde que supervenientes à sentença"; e "Art. 535. A Fazenda

jurisdicional homologatório.[7] Em paralelo, a lei processual ainda prescreve que a transação constitui matéria passível de arguição em sede de impugnação apresentada pelos interessados em cumprimento definitivo da sentença, bem como pela fazenda pública em procedimentos de execução por quantia certa.

Em matéria tributária, a transação pode ser compreendida como uma conquista decorrente do processo evolutivo de incorporação das técnicas negociais no âmbito do direito público brasileiro. No âmbito da doutrina estrangeira, já há mais tempo, o reconhecimento de atos consensuais em matéria fiscal revela a existência de um espaço de *atuação discricionária*[8] na atividade tributária,[9] conforme assinala o espanhol Tulio Rosembuj (2000, p. 29):[10] "La creatividad de la discrecionalidad administrativa implica que la Administración conserva un margen de libertad en la formulación de los juicios de valoración y comparativos

Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir: [...]; VI - qualquer causa modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação, transação ou prescrição, desde que supervenientes ao trânsito em julgado da sentença".

7 "Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz: [...]; III – homologar: [...]; b) a transação".

8 Em sentido diverso, o entendimento tradicional da doutrina opõe-se à atuação discricionária. Luciano Amaro (2010, p. 415), nessa linha, sustenta que a lei, ao indicar a autoridade competente para autorizar a transação tributária, não pode outorgar poderes discricionários.

9 A discricionariedade da administração para realizar ou não transações no âmbito de conflitos de direito público é tema que move paixões e tradicionalmente divide estudiosos. Não obstante, é necessário reconhecer, como faz González-Cuéllar Serrano (1998, p. 138), que a fazenda pública goza de certa discricionariedade na decisão de celebrar uma transação ou se pronunciar unilateralmente sobre a questão incerta, pautada em critérios de proporcionalidade.

10 Tulio Rosembuj (2000, p. 29) acrescenta, ainda: "Esto supone un efecto jurídico cuya validez no está necesariamente vinculada a cualquier relación de convergencia o divergencia con la situación ex ante de la elección. Obviamente, en el bien entendido que la Administración distinga en la disposición de los intereses, el de los particulares y el suyo propio, a fin de la composición definida del interés fiscal en cuestión".

y, sobre todo, en la decisión final, comprendida la determinación de su contenido". Ainda no plano do direito espanhol,[11] Eva Maria Gil Cruz define a transação[12] como um conjunto de concessões recíprocas destinadas a evitar um possível litígio, que podem manifestar-se em distintas situações: (a) a renúncia de uma pretensão em troca de outra prestação estranha ao litígio, entendendo-se por *pretensión* "el derecho que juzga a tener una cosa"; (b) a novação modificativa ou extintiva com causa transativa, mediante a substituição das obrigações litigiosas preexistentes por outras consensuadas, colocando termo na questão duvidosa; e (c) a renúncia mútua quanto à divergência relativa a determinada qualificação jurídica, com vistas a aclarar conceitos jurídicos indeterminados.[13]

---

[11] Recorrendo à disposição do direito civil espanhol, que prevê a transação (*autocomposición*) como "un contrato por el cual las partes dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que habían comenzado" (art. 1.809 del Código Civil), a doutrina destaca os elementos essenciais que caracterizam o instituto: primeiro, "una relación jurídica incierta, susceptible de provocar litigios, o al menos incierta subjetivamente para las partes, aun cuando objetivamente no haya fundamento para la duda"; segundo, "la intención de las partes de substituir la relación dudosa por una relación cierta e incontestable"; terceiro, "las recíprocas concesiones por parte de los interesados, de manera que sufran algún sacrificio de modo definitivo y no provisional" (Vicente-Arche Coloma, 2005, p. 141).

[12] Abordando a temática sob uma perspectiva da *administração pública devedora*, Oubiña Barbolla (2012, p. 1002-1003) sintetiza os seguintes requisitos materiais-objetivos da transação na esfera do direito público: "A) Una relación jurídica controvertida, dudosa o, al menos tenida por tal por las partes; y, que incluso podría volver a serlo (metus litis instantis). Por tal, ha de entenderse, conforme a la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, no mera discusión entre las partes, sino incertidumbre objetiva sobre el contenido de la relación jurídica. B) La voluntad de poner fin al conflicto y de eliminar la incertidumbre jurídica latente, establecimiento para el futuro una situación segura. C) Que el conflicto verse sobre una materia de libre disposición para las partes. D) Las partes se hagan concesiones recíprocas (*aliquid datum, aliquid retentum*)".

[13] Eva Maria Gil Cruz (2009, p. 102-104) destaca a problemática dos conceitos jurídicos indeterminados: "[...] la Hacienda Pública renuncia a su pretensión para conseguir asegurarse la recaudación del correspondiente tributo, mientras que, el administrado cede, para obtener una reducción en la sanción tributaria. No obstante, cabe plantearnos, al respecto, la posibilidad que no se cometa infracción tributaria, y, por tanto, no exista

No Brasil, o principal obstáculo à implementação da transação em matéria tributária permaneceu associado a preconceitos superados ou em vias de superação, vinculados especialmente à noção de *impossibilidade de disposição do crédito tributário*.[14] Essa concepção irrefletida sobre a *indisponibilidade*, contudo, é absolutamente equivocada. Com efeito, se é certo que a administração pública pode, nos estritos termos e limites da lei, *conceder o mais*, muitas vezes outorgando evidente clemência fiscal, total ou parcial, inclusive como forma de *extinção* do crédito tributário *já constituído* por meio do lançamento (a exemplo do que ocorre nas hipóteses de remissão, parcelamento com redução ou perdão, anistia, isenção tributária, entre outras), não resta justificativa racional para rechaçar, *a priori*, a celebração de transações, desde que

necesidad de imponer sanción alguna. Ante esta circunstancia, comprobaríamos que una de las partes no recibiría, en principio, ninguna contraprestación a cambio, rompiéndose, en consecuencia, la reciprocidad concesionaria. Cada vez con mayor frecuencia, en la aplicación de los elementos contenidos en la ley, se encuentran términos indeterminados que dificultan su aplicación, requiriéndose al respecto, una interpretación de los mismos. Es que lo acontece en las actas con acuerdo, donde la Administración hace partícipe al contribuyente, con el fin de determinar el crédito tributario, pero siempre bajo el imperio de lo recogido en la ley, y adoptándose, em consecuencia, los efectos previstos em la misma, y sobre los cuales no pueden admitirse variaciones entre las partes. Aunque, en un principio no latía ni el espíritu ni en la intención del legislador clasificar estos acuerdos entre la Administración y el particular como auténticas transacciones, puede ocurrir, lo mismo que, en ciertos casos, ha acaecido con las actas de conformidad. En la práctica, la especulación que se producía mediante la aplicación de los incentivos a los acuerdos informales llevó a desvirtuar el auténtico fin de estas figuras, pero que no por ello debe afectar a su naturaleza jurídica. Por ellos, los nuevos legisladores, intentan fomentar la Administración pactada, regulando la negociación para alcanzar un acuerdo em las normas legales y bajo dos limites que las mismas establecen para intentar reducir, em la medida de lo posible, la conflictividad en materia administrativa. Con todo, la admisión de la transacción en el Derecho tributario no es una cuestión pacífica".

[14] Colhe-se a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2008, p. 827), dentro de seu recorte dogmático: "Transigir é abrir mão de direitos para resolver litígio, preventiva ou litigiosamente (antes do litígio, para evitá-lo, ou durante este para obviá-lo)". Nesse sentido, enquanto no direito privado "prevalece o império da vontade das partes capazes, que podem livremente dispor de seus direitos", em direito tributário, "o sujeito ativo não pode dispor do crédito tributário, que é público e indisponível. Somente a lei pode dele dispor".

igualmente realizadas nos *limites da lei autorizativa*.[15] Com propriedade, Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 532) reforça que o princípio de indisponibilidade dos bens públicos "impõe seja *necessária previsão normativa* para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é da essência da transação".[16]

Nessa linha, deve-se compreender que a efetivação e os contornos da transação tributária se encontram delimitados pelas demarcações hermenêuticas do art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, que consagra o princípio da legalidade para a instituição ou majoração dos tributos e, por paralelismo de formas, igualmente para a sua extinção, redução ou *mitigação*. O texto constitucional não estabelece qualquer vedação à utilização da transação em matérias de direito

[15] Sobre o assunto, Tulio Rosembuj (2000, p. 44) adiciona: "[...]. La potestad administrativa tributaria recibe y adquiere la transferencia monetaria del particular, conforme a la ley, con la obligación de su transmisión o cesión a la Hacienda Pública para su aplicación. En cumplimiento de ello está habilitada para el ejercicio de la supremacía en sentido enfático, de los cual la autotutela es una muestra; pero, asimismo, para disponer de tal privilegio, siempre que se traduzca en la realización del interés fiscal. Así, 'el impuesto es de orden público en el sentido que los contribuyentes no pueden ser dispensados de su pago; pero, la transacción tiene como efecto que el deudor se considera solo como obligado por la suma que la transacción determine a su cargo' [...]. Efectivamente, la deuda tributaria o los actos que la determinan o liquidan si transados si convierten en la deuda tributaria efectiva a recaudar por la Administración. La realización del interés fiscal se verifica mediante el reglamento transaccional entre la Administración y el contribuyente y su resultado es el único que empeña el deber de contribuir al gasto público".

[16] Em convergência, Bernardo Ribeiro de Moraes (1984. p. 457) defende que, sem autorização legal, "não pode existir transação no direito tributário, posto que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa não pode fazer concessões. Ao contrário, deve ela efetuar o lançamento conforme determina a lei". Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 219) reforça o entendimento, sustentando que "a transação é regida pelo princípio da indisponibilidade dos bens públicos" sendo necessária a previsão normativa para que a autoridade administrativa possa penetrar nesse regime. José Eduardo Soares de Melo (2008, p. 385) afirma, ainda: "O Poder Público, sem embasamento legal, não pode dispensar qualquer gravame fiscal em razão de o crédito tributário ser indisponível", tratando-se a transação de um "autêntico acordo entre a Fazenda Pública e os devedores, em que estas partes renunciam ao questionamento de seus eventuais direitos relativos ao tributo".

público, revelando-se, pelo contrário, permissivo quanto à adoção de institutos consensuais assemelhados, desde que previstos em lei específica. Ademais, o próprio conjunto das disposições constitucionais estruturantes do Estado brasileiro orienta-se justamente no sentido de reconhecer a essencialidade de uma *atuação cidadã* e *concertada* nos espaços públicos, como expressão clara do seu viés democrático e participativo, orientado à máxima eficiência da administração pública.

3 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: ESTRUTURA NORMATIVA E EMBATES DOUTRINÁRIOS

Não obstante o prolongado silêncio legislativo,[17] ao longo de décadas, quanto à instituição de um regime jurídico específico de transação tributária, o tratamento doutrinário acerca do tema sempre se revelou abundante, ainda que marcado por controvérsias e, por vezes, certa superficialidade. A própria natureza jurídica da transação tributária não logrou alcançar um consenso no pensamento jurídico, sobretudo diante de leituras plurais, muito embora legítimas, conferidas à disciplina veiculada em norma geral pelo Código Tributário Nacional, notadamente nos seguintes dispositivos: "Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] III — a transação"; e "Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção

[17] Estudo realizado pela Fundação Getúlio Vargas investigou o avanço das transações tributarias no âmbito dos entes subnacionais brasileiros, identificando, até meados do ano de 2024, que dezoito Estados haviam publicado leis, genéricas ou específicas, relativas à regulamentação da transação tributária. (Piscitelli; Mascitto; Hickmann; Santos, 2025). Em âmbito municipal, dentre outras experiências destacáveis, o programa de transação tributária do Município de Blumenau, instituído nos termos da Lei nº 8.532, de 2017, foi reconhecido nacionalmente como uma prática inovadora pelo Conselho Nacional de Justiça, recebendo o Prêmio Innovare, no ano de 2020.

de crédito tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso". Trata-se de enunciação normativa que ensejou ampla e diversificada produção interpretativa, precisamente em razão da lacuna existente quanto à sua regulamentação.

Em uma leitura detida e restritiva da disciplina legal, a transação tributária configura-se como: (a) forma de extinção do crédito tributário; (b) instituída facultativamente por lei, nas condições por ela estabelecidas; (c) celebrada por meio de negócio jurídico bilateral e consensual;[18] (d) que envolve concessões mútuas entre as partes; (e) que importa em determinação[19] do litígio; e (f) cuja autoridade

[18] Advertindo quanto à ideia romantizada de relação tributária que a transação deixa transparecer, Catarino e Rossini (2016, p. 166) defendem que se cuida de uma tentativa de afastar a visão maniqueísta insistentemente aposta, mais do que noutros tipos de disputa: "É certo, todavia, que há um conflito de interesses; mas nada impede – tal qual noutros ramos jurídicos – uma composição mutuamente benéfica, já que o impasse se analisa objetiva e pragmaticamente, e não sob a ótica turva do oposicionismo".

[19] Regina Helena Costa (2021, p. 368) a respeito do termo *determinação do litígio*, faz advertência quanto ao uso incorreto da expressão: "Inicialmente, o artigo contém erro na redação, nunca corrigido: onde se lê 'determinação', leia-se 'terminação'. Observe-se que, cuidando-se de matéria sujeita ao princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, impõe-se o necessário veículo legislativo para disciplinã-lo. Também, a transação no âmbito fiscal somente pode ser terminativa de litígio, o qual, a nosso ver, tanto pode ser de natureza judicial ou administrativa. O emprego da transação com relação a obrigações tributárias sempre deu margem à polêmica, diante do entendimento, algo generalizado, de que a figura é incompatível com o regime de direito público, no qual exsurge, como princípio de maior importância, a indisponibilidade do interesse público, que predicaria a impossibilidade de transação. Entretanto, a objeção não é válida, uma vez que a transação, nesse contexto, somente poderá ser efetuada observados os parâmetros fixados na Constituição e na lei, em consonância com o aludido princípio. Autêntico instrumento de praticabilidade tributária, por vezes a transação revelar-se-á mais vantajosa ao interesse público do que o prolongamento ou a eternização do conflito". A crítica é válida e encontra ressonância no próprio Projeto do Código Tributário Nacional, que dispunha, em seu art. 136: "É facultado aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em *terminação* de litígio e conseqüente extinção do crédito tributário" (Ministério da Fazenda, 1954). Luís Eduardo Schoueri (2022, p. 737) anota que o Código Tributário Nacional fala em "terminação de litígio" – na verdade, refere à *determinação de litígio*

competente para autorizar a transação em cada caso deve ser indicada em lei. Diversamente do que sucede no âmbito do direito privado,[20] em que a transação tanto *previne* como *termina* o litígio, mediante concessões recíprocas, nos quadrantes do direito tributário somente se admite a transação de natureza *terminativa*. É imperioso, portanto, que exista um litígio para que as partes, compondo os seus mútuos interesses, assim transijam (Carvalho, 2010, p. 461-462).[21]

Mesmo que se recuse reconhecer uma *utilidade peculiar* para a transação no âmbito do direito tributário,[22] trata-se de uma realidade

– defendendo que o termo justifica o não cabimento da *transação em caráter preventivo*. Tal posição, no entanto, implicaria reconhecer a redundância do art. 171, uma vez que o dispositivo prevê a possibilidade de negociação que "importe em determinação de litígio e *conseqüente extinção de crédito tributário*". Desse modo, importa observar que o emprego da expressão "determinar o litígio" também remete à definição de lançamento tributário prevista no art. 142 (*determinar a matéria tributável*), no sentido de especificar concretamente os aspectos quantitativos do tributo: "A base de cálculo de um tributo é, pois, suscetível de dois tipos de operações distintas: a *definição* do seu conceito por via da lei e a *determinação* do seu conteúdo por ato da administração. A 'definição' diz respeito à base de cálculo em abstrato; a 'determinação' à base de cálculo em concreto ou base imponível. A 'definição' recortar, em abstrato, de entre a pluralidade dos conceitos em princípio adequados para o efeito, aquele que servirá de base de mensuração do tributo (valor venal do imóvel, valor da renda, valor da operação mercantil, valor da mercadoria). A 'determinação' pressupõe esgotada a fase legislativa da definição do tributo e sua base de cálculo e tem por objetivo verificar, apurar, investigar em concreto a realidade em que consiste o valor de certo imóvel, de certa renda, de certa operação mercantil, ou de certa mercadoria. Esta distinção permite compreender claramente porque a definição da base de cálculo é, por força do princípio da legalidade, da reserva absoluta de lei formal ou da tipicidade, matéria da competência privativa do Poder Legislativo, enquanto a determinação da base imponível é matéria da competência privativa do Poder Executivo" (Xavier, 2002, p. 39).

[20] Dispõe o Código Civil brasileiro a respeito da *transação*: "Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas".

[21] Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 219) compartilha o entendimento de "não haver previsão de transação preventiva, como na seara privada". Também em convergência, Regina Helena Costa (2003, p. 284) sustenta que a transação tributária é "somente terminativa do litígio".

[22] A respeito da questão, Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 248) faz a seguinte ponderação: "Não posso conceber que se inclua entre as concessões o abrir mão do valor do tributo,

institucionalizada há décadas, com expressão normativa estável e consolidada. Revisitando os anais do processo legislativo que culminou na Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), especialmente no que se refere aos debates sobre a transação tributária, observa-se que as proposições constantes do Anteprojeto de Lei e do Relatório Geral do Projeto, apresentados por Rubens Gomes de Sousa à Comissão Especial nomeada pelo então Ministro da Fazenda,[23] já consignavam expressamente a possibilidade de transação como forma extintiva do crédito tributário.

Pouco tempo antes desse trabalho, não obstante, o próprio Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 116) já sustentava, em sua obra

pois configuraria hipótese de remissão ou perdão da dívida, bem como a faculdade de compensar créditos, modalidades extintivas que hão de ser diferentes da transação. Do mesmo modo, a dispensa de quantias relativas a sanções, punitivas ou moratórias, cairiam debaixo da anistia, que é instituto igualmente diverso".

[23] Dispunha o anteprojeto de Código Tributário Nacional: "Art. 210. A lei tributária poderá, por disposição expressa, permitir que seja autorizada a transação total ou parcial quanto ao crédito tributário, no curso de processo administrativo ou judicial. Parágrafo único. A transação será proposta em cada caso, em expediente reservado, pelo representante da Fazenda Pública no processo, à mais alta autoridade administrativa competente para dêle conhecer, ou à mais alta autoridade do Ministério Público competente, e será autorizada pela referida autoridade sempre que, a seu juízo, o prosseguimento do processo seja desfavorável, inconveniente ou inútil aos interêsses da Fazenda Pública". Do projeto de Código Tributário Nacional consta a seguinte redação: "Art. 136. É facultado aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e conseqüente extinção do crédito tributário. Parágrafo único. A lei tributária indicará a autoridade competente para celebrar a transação e as formalidades a serem observadas em cada caso". Do relatório geral, colhe-se a seguinte passagem: "O art. 136 traça normas relativas à transação, reproduzindo, em substância, o art. 210 do Anteprojeto. Suprimiu-se a exigência de que a transação seja autorizada por lei tributária, não só porque o pode ser por lei de outra natureza, como a lei orgânica do Ministério Público, como principalmente porque o próprio Código a pode desde logo autorizar; ficaram assim atendidas as sugestões 126 e 175. No § único, cometeu-se à lei tributária indicar a autoridade competente para celebrar a transação e as formalidades a serem observadas em cada caso, atendidas assim as sugestões 399, 400 e 546 em seus objetivos, rejeitadas as sugestões 758 e 969 por se tratar de modalidade extintiva admissível, que portanto cabia regular no Projeto" (Ministério da Fazenda, 1954, p. 225).

Compêndio de legislação tributária, uma posição bastante restritiva acerca da transação tributária, partindo de uma perspectiva declaradamente derivada do direito privado: "Transação, regulada pelo art. 1.025 do Código Civil, é o ajuste pelo qual as partes terminam um litígio ou evitam que ele se verifique, mediante concessões mútuas. Isto não seria possível no direito tributário, porque, como já vimos, a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória (§ 25), o que significa que a autoridade fiscal não pode deixar de efetuar o lançamento exatamente como manda a lei, não podendo fazer concessões". Uma única situação, segundo Rubens Gomes de Sousa, permitiria a transação no direito tributário: "[...] existe uma exceção, quanto aos tributos federais, porém somente quando a questão já esteja sendo discutida em juízo: a Lei n. 1.341, de 31.1.51, que regula a atuação dos Procuradores da República, permite, mediante autorização expressa do Procurador Geral em cada caso, que os Procuradores Regionais façam acordos com o contribuinte para terminar o processo: é uma medida necessária quando se verifique que a Fazenda poderá perder parcialmente o processo, a fim de evitar demora, pagamento de custas, etc.". Disso decorre a fonte da ambiguidade que historicamente permeou a transação tributária.

O entendimento de Rubens Gomes de Sousa remete, claramente, nessa conjuntura histórica, à compreensão de que o elemento decisivo para qualificar a transação como modalidade de extinção do crédito tributário reside no fato de que a negociação tributária deve acontecer acompanhada de um *pagamento consubstancial e imediato*.[24]

[24] Essa linha de pensamento converge com a posição manifestada por Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 532), afirmando que que a extinção do crédito não decorre precisamente da "transação", mas do "pagamento", nas condições acordadas. Nesse sentido, Carvalho destaca ser curioso que "a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo. Tão singela meditação já compromete o instituto como forma extintiva de obrigações".

Basta observar que a norma geral não estabelece condicionantes adicionais, limitando-se a prever que *a própria transação* configura causa de extinção do crédito tributário, sem qualquer espécie de ressalva ulterior. Em sentido diverso, a exemplo do que ocorre com outras formas extintivas do crédito tributário, é possível verificar que o Código Tributário Nacional *instituiu expressamente* requisitos complementares para a respectiva produção do efeito extintivo: o mero "pagamento antecipado", por exemplo, por si só, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, não é suficiente para extinguir o crédito tributário, sendo indispensável a efetiva *homologação do pagamento*, de forma expressa ou tácita (art. 156, inciso VII); de igual modo, não é a "consignação em pagamento", em si mesma, que opera a extinção do crédito tributário, mas o *julgamento de procedência da ação proposta*, momento em que o pagamento se reputa juridicamente efetuado (art. 156, inciso VIII).

Em linha oposta, já desde a década de 1970, Fabio Fanucchi (1975, p. 339-340) tratou da transação no direito tributário brasileiro como instituto fundado exclusivamente em autorização legal, apto a conduzir à extinção do crédito tributário, ainda que o pagamento não importe a satisfação integral do seu valor.[25] Sustentou, ademais, que a transação tributária pode assumir feições distintas: *juris tantum*, quando a lei faz depender a sua ocorrência de manifestação da autoridade competente, após o implemento das circunstâncias materiais previstas; ou *juris et de jure*, quando a própria lei outorga ao sujeito passivo a prerrogativa de promover a transação, independentemente de qualquer manifestação da autoridade administrativa, objetivando a extinção do crédito tributário. O limite para a utilização da transação tributária, como bem assinala Ives Gandra da Silva Martins (2008. p.

[25] Sobre a transação *juris et de jure*, Fabio Fanucchi (1975, p. 340) cita o Decreto-Lei nº 401, de 1968, pelo qual o contribuinte pode obter uma redução de 50% na multa que lhe seja aplicada em lançamento *ex officio* previsto na legislação do imposto de renda, desde que recolha o débito no prazo legal, sem reclamar ou recorrer do lançamento.

378), "está na necessidade de existência de lei a permitir que transação se faça para casos concretos", de modo que somente a autorização legislativa legitima a atuação consensual pelo Poder Executivo na esfera dos interesses da administração pública.[26]

De maneira vanguardista na abordagem da matéria, Aliomar Baleeiro (2008, p. 905-906) tratou da transação tributária destacando o uso do vocábulo em seu *sentido jurídico,* e não em sua acepção vulgar, ou seja, com o conteúdo que lhe é atribuído pelo direito privado. Baleeiro sustentou que a transação constitui um "ato jurídico", na medida em que modifica ou extingue obrigações preexistentes, é não uma espécie de contrato, *porque não cria obrigações novas*. Nesse contexto, a autoridade administrativa, com relativa discricionariedade, encontraria espaço para a celebração da transação, desde que autorizada por lei e nos limites por ela fixados. Baleeiro não desconsiderou, contudo, que a implementação concreta de um regime jurídico dessa natureza exigiria prudência acurada e esforços políticos-normativos,[27] uma vez

[26] E acrescenta: "É que o instituto da transação traz inequívocos benefícios à administração pública, sobre não inviabilizar o pagador de tributos, sendo o principal deles a imediatez na recuperação de recursos, o que, de outra forma, seria de difícil obtenção, em razão do exercício do direito de defesa pelo contribuinte, na esfera administrativa e judicial" (Martins, 2008, p. 378).

[27] Esse pensamento acabou sendo progressivamente incorporado ao ideário tributário ao longo dos anos, ainda que de forma pouco ruidosa. As primeiras investidas legislativas voltadas à implementação da transação tributária no direito brasileiro remontam ao ano de 2009, com a apresentação do Projeto de Lei nº 5.082/2009, de iniciativa do Poder Executivo, cujo enfoque se dirigia predominantemente à *resolução* de litígios já instaurados, sem maior preocupação com a sua dimensão preventiva. Desde as suas disposições iniciais, a proposta destacava que a transação tributária, em qualquer de suas modalidades (processo judicial; insolvência civil, recuperação judicial e falência; recuperação tributária; ou administrativa por adesão), deveria submeter-se a juízos de conveniência e oportunidade, motivadamente orientados à realização do interesse público. Em linhas gerais, observa-se que a iniciativa já se encontrava alinhada com uma postura fiscal menos peremptória, isto é, sem ignorar a necessidade de interpretação dos *conceitos jurídicos indeterminados* na concreção das normas tributárias, nem desprezar a existência de *discricionariedade* na aplicação do direito tributário positivo. Em síntese, a proposição legislativa sinalizava uma ruptura com a dogmática que desconsidera

que o Código Tributário Nacional determina que a lei designará a autoridade competente para celebrar a transação em cada caso. Desde então, a doutrina tem buscado definir contornos mais consistentes a respeito do instituto da transação internalizado ao direito tributário.[28]

Também em posição marcadamente conservadora, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (2008, p. 46) sustenta que a transação e a arbitragem no campo tributário devem assumir caráter excepcional, rechaçando a ideia de "transação preventiva", por entender que a transação somente poderá ser *terminativa do litígio* já instaurado (Saraiva Filho, 2008, p. 63), sendo certo, ademais, que "a transação exige concessões recíprocas".[29] Saraiva Filho (2022, p. 42) adverte, por

a dimensão valorativa e, em certa medida, inevitavelmente subjetiva, da atividade arrecadatória. Trata-se de uma concepção que postula a incorporação, ainda que moderada, de pressupostos oriundos do direito estrangeiro ao pensamento tributário nacional, embora sob uma ótica predominantemente *corretiva dos conflitos* já instaurados. Potencialmente, portanto, abria-se espaço para uma discussão sobre a transação tributária com alcance mais promissor, orientada ao enfrentamento das zonas de incerteza na aplicação do direito. O projeto que acabou por sucumbir no Parlamento vedava, contudo, a negociação do *montante dos tributos devidos*, impedindo que a transação dispusesse sobre matérias de fato ou de direito para além dos limites do conflito ou do litígio existente. Não obstante, estabelecia que não se caracterizaria como negociação do montante do tributo a eventual redução decorrente do próprio procedimento transacional, quando resultante da interpretação de conceitos jurídicos indeterminados ou da identificação e valoração dos fatos relevantes ao caso concreto, ainda que disso resultasse a diminuição de parcela do crédito tributário. Adicionalmente, a celebração da transação tributária implicava a desistência, por parte do sujeito passivo, dos direitos sobre os quais se fundava a ação judicial ou o recurso administrativo fiscal. (Brasil, 2009. Col. 2).

[28] Baleeiro (2008, p. 905-906) afirma, adicionalmente, que a transação tributária apresenta parentesco estrutural com *o concordato tributário*, das leis fiscais italianas, que "propiciam procedimento contraditório entre a autoridade fiscal e o sujeito passivo, para o lançamento. Se não há acordo, após os debates, a autoridade lança o tributo e o sujeito passivo usa das reclamações, defesas e recursos. Se o acordo, afinal, se realiza, autoridade tributária e sujeito passivo assinam um documento, que toma o nome de *concordato fiscal*, ficando encerrada a possibilidade de recursos para o segundo: o lançamento passa a ser definitivo".

[29] Ricardo Lobo Torres (2011, p. 300-301) ainda conclui: "Renúncia ao litígio fiscal sem a correspectiva concessão é mera desistência, e, não, transação". Por vezes, acrescenta que a transação está encoberta por um ato subjacente: "Assim acontece, por exemplo, com o parcelamento da dívida fiscal, com a dação em pagamento, com a remissão parcial.

outro lado, para a inadequação de um modelo de transação tributária de caráter genérico e não específico,[30] que confira amplos poderes discricionários à autoridade administrativa,[31] ensejando uma espécie de delegação legislativa imprópria à administração tributária, praticamente em branco, capaz até de comprometer a atribuição precípua do Poder Legislativo. Isso porque se encontra submetida à reserva legal não apenas a instituição ou majoração do tributo, mas também a sua redução ou extinção (art. 97, *caput*, e incisos I, II e VI, do Código Tributário Nacional).

Hugo de Brito Machado (2004, p. 204) afirmou, igualmente, que "não pode haver transação para prevenir litígio".[32] Ressaltou,

---

Se a discussão sobre o crédito tributário já se tiver projetado para a esfera judicial, a transação consistirá no reconhecimento pelo sujeito passivo da liquidez e certeza do direito da Fazenda e na renúncia à interposição de recurso e, por parte do sujeito ativo, na concordância em receber o seu crédito parceladamente ou mediante a entrega de bens".

[30] Luís Eduardo Schoueri (2022, p. 737) compartilha o entendimento, afirmando que "admitir uma faculdade geral de transação, seja a uma pessoa ou a um colegiado, é, antes de tudo, distorcer o próprio conceito de tributo". Não obstante, destaca: "Em que pesem as considerações acima acerca da impossibilidade de o legislador admitir, de forma geral, a transação em matéria tributária, fato é que assim foi feito na Lei n. 13.988/2020".

[31] Saraiva Filho (2022, p. 39-40) critica, ainda, a demasiada *discricionariedade* conferida à administração por uma lei ordinária geral de transação para autorizar a solução de litígios, o que "não passa de uma inconstitucional delegação legislativa, com arranhão ao Estado Democrático de Direito (CF, art. 1º) e lesão ao dogma da separação dos poderes (CF, art. 2º). Lesão ao Estado Democrático de Direito pode ocorrer com o aniquilamento do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II; art. 37, caput; art. 150, I e §6º) por descuramento, por exemplo, aos princípios da igualdade (CF, art. 5º, caput; art. 150, II), mesmo ciente que tal princípio autoriza tratar desigualmente pessoas ou situações que se encontram em situações distintas, justamente para gerar a pretendida isonomia, casos em que, algumas vezes, a transação tributária aspira a atender, bem como da capacidade contributiva (CF, art. 145, §1º), da impessoalidade (CF, art. 37, caput), da livre concorrência (CF, art. 170, IV; art. 173, §4º); desrespeito ao Estado de Direito por aniquilamento do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II; art. 37, caput; art. 150, I e §6º)".

[32] Segundo Hugo de Brito Machado (2004, p. 204): "Tanto como no Direito privado a transação é um acordo, que se caracteriza pela ocorrência de concessões mútuas. Mas no Direito Tributário a transação (a) depende sempre de previsão legal; e (b) não pode ter o objetivo de evitar o litígio, só sendo possível depois da instauração deste. As razões dessa

porém, que não se pode excluir a transação tributária como umas das causas de extinção do crédito, "na medida em que, havendo concessão por parte da Fazenda, como no caso em que ocorre dispensa, total ou parcial, de multa e juros, ou mesmo de parte do valor do tributo,[33] é a transação que causa a extinção do vínculo, nessa parte consubstanciada pela concessão da Fazenda" (Machado, 2007, p. 57).

Em perspectiva nitidamente inovadora, Heleno Taveira Torres defende a utilização da transação tributária também para a *prevenção* de potenciais litígios fiscais, e não apenas como forma de *extinção do crédito tributário*, nos termos dos arts. 156, inciso III, e 171 do Código Tributário Nacional, mediante concessões reciprocas destinadas à *determinação do litígio*. Nesse linha, procede a uma (re)leitura do instituto

diferença são bastante simples. Se o agente do Estado pudesse transigir sem autorização legal, estaria destruída a própria estrutura jurídica deste. Por outro lado, não sendo a transação forma comum de extinção do crédito tributário, nada justifica sua permissão a não ser nos casos m que efetivamente exista um litígio".

[33] Hugo de Brito Machado Segundo (2017) lembra que o Superior Tribunal de Justiça já afirmou que o *parcelamento não é forma de transação*, pois não extingue o crédito, apenas suspende sua exigibilidade. A transação, diversamente, "é o ato através do qual, por meio de concessões mútuas, sujeitos ativo e passivo põem fim a litígio existente em torno do crédito tributário, extinguindo-o". Com base nessa premissa, decidiu: "O parcelamento do débito na execução fiscal implica, tão somente, a suspensão do processo, conservando-se perene a Certidão da Dívida Ativa a sustentar a execução até que se extinga a dívida, podendo operar-se a continuidade da execução fiscal pelo saldo remanescente, se o parcelamento não restar cumprido integralmente pelo sujeito passivo. […]. A figura do parcelamento não se confunde com a transação extintiva do crédito. A autocomposição bilateral ou transação é forma de extinção do crédito tributário, consoante determina o art. 156, III do CTN, implicando no término do direito da Fazenda Pública de cobrar a obrigação tributária. […]. Considerando que a transação é a forma pela qual as partes previnem ou terminam litígios mediante concessões mútuas, enquanto que o parcelamento é a mera dilação de prazo para o devedor honrar sua dívida, não há que falar em naturezas semelhantes. Ao revés, no parcelamento, a dívida ativa não se desnatura pelo fato de ser objeto de acordo de parcelamento, posto que não honrado o compromisso, retoma ela os seus privilégios, incidindo a multa e demais encargos na cobrança via execução fiscal. […]. É novel regra assente no Código Tributário Nacional que o parcelamento do débito é meramente suspensivo. (STJ, 1ª T., REsp 514.351/PR, Rel. Min. Luiz Fux, j. 20/11/2003, DJ 19/12/2003, p. 347)".

a partir do direito civil, com o objetivo de evidenciar os fundamentos jurídicos que legitimam a atuação da administração pública na transação preventiva do crédito tributário, em conformidade com os princípios constitucionais da legalidade, eficiência, boa-fé e segurança jurídica.[34] E conclui afirmando que "não se coadunam com a ordem jurídica brasileira hermenêuticas limitadoras do instituto da transação tributária que rechacem a possibilidade de emprego do instituto jurídico para a prevenção de potencial litígio fiscal" (Torres, 2024, p. 47). Por esse entendimento, a transação tributária deixa de ser compreendida apenas como uma técnica excepcional de "renúncia" ao crédito fiscal, assumindo uma feição de mecanismo de racionalização do sistema tributária, capaz de compatibilizar eficiência arrecadatória, segurança jurídica e redução da litigiosidade.

A respeito da exigência de litígio como requisito para a celebração da transação tributária, Bernardo Ribeiro de Moraes (1984, p. 624) sustentou que a negociação somente poderia ser realizada no âmbito de *processos judiciais*, uma vez que o "litígio somente existe em processo contencioso, onde existe formação de juízo para a apreciação da causa". Em posição divergente, Hugo de Brito Machado (2007, p. 116-117) propôs que a efetiva instauração do litígio constitui pressuposto para a celebração da transação, sem que se exija, contudo, a propositura de ação judicial. Para o autor, é bastante que "tenha sido impugnado, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, um auto de infração contra o mesmo lavrado. Ou por outra forma se tenha estabelecido uma

[34] Na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (ADI 2.405/RS), que firmou entendimento no sentido de que incumbe ao legislador decidir, dentro de sua margem de liberdade, sobre as modalidades de extinção e suspensão do crédito tributário, inexiste óbice para que a própria União, os Estados e os Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições legislativas, possam regulamentar o instituto da transação de modo diferenciado. A transação tributária, observa Heleno Torres (2024, p. 31-32), "é instrumento de resolução de litígios que atende a um verdadeiro imperativo de eficiência administrativa, na medida em que se revela meio eficaz de composição de controvérsias; além de modalidade de extinção do crédito tributário, presta-se como fonte de arrecadação célere e sustentável de recursos públicos".

pendência, dando lugar à instauração de um procedimento administrativo a ser julgado pelo órgão administrativamente competente". A divergência revela, em última análise, concepções distintas sobre o próprio conceito de *litígio* em matéria tributária: enquanto a primeira corrente o reconduz exclusivamente à dimensão judicial,[35] a segunda o reconhece também no plano administrativo.

4 A CONTROVÉRSIA SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: ESPÉCIE CONTRATUAL, EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO, NOVAÇÃO OU TÉCNICA DE COMPOSIÇÃO DO LITÍGIO

À luz dos embates teóricos que historicamente se formaram em torno da natureza jurídica da transação tributária,[36] Luís Eduardo Schoueri (2022, p. 739) postulou, antes mesmo do advento da Lei nº 13.988, de 2020, que a extinção do crédito tributário implicaria o surgimento de uma nova relação jurídica entre a fazenda pública e o contribuinte, como resultado direto da negociação (transação) celebrada. Segundo Schoueri, o raciocínio deve ser claro: "a transação implica novação". Trata-se, contudo, de construção teórica que desloca a discussão sobre a transação tributária do plano meramente extintivo para o *constitutivo*, o que não deixa de tensionar os contornos tradicionais da legalidade.

---

[35] O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que a decisão judicial que homologa transação possui natureza de *decisão de mérito*, razão pela qual se sujeita a reexame necessário (REsp 895.700/MT; REsp 929.121/MT).

[36] A respeito da natureza jurídica dos acordos tributários, a doutrina comparada já buscou, sem sucesso, uma definição para o tema (Gil Cruz, 2009, p. 110-122). Aliomar Baleeiro (2008, p. 906) reforça essa dificuldade, salientando que os autores italianos longamente discutiram sobre a natureza jurídica do *concordato tributário*, mas não encontraram consenso acerca da natureza jurídica desse instituto: "Da assemelhação à transação do Direito Privado, com as controvérsias que, dentro deste, ela já suscitou, até a relação contratual de Direito Público e ao ato administrativo unilateral etc., variam as opiniões".

Segundo o entendimento defendido por Schoueri e Barbosa (2022, p. 222-224), a *transação novatória*[37] acarretaria a substituição de um crédito tributário, *constituído a partir do lançamento* (norma individual e concreta), por um novo crédito tributário, *oriundo da própria transação realizada* (fato gerador), marcado por diferentes características, a exemplo de valores, prazos, vencimentos e responsabilidades redefinidos. Portanto, reduzir a transação tributária a um *mero procedimento*[38] pelo qual se alcança a extinção do crédito tributário (exclusivamente pela via do pagamento), significaria negar vigência à própria disciplina autônoma da transação no Código Tributário Nacional.[39]

A qualificação da transação tributária como *novação* representou, em termos históricos, uma posição amplamente descartada pela doutrina nacional.[40] Ademais, com o advento da Lei nº 13.988, de 2020,

---

[37] Trata-se a transação tributária, pois, de uma *transação novatória*, cujo efeito legal "é extinguir a obrigação tributária preexistente, conforme liquidada em lançamento". Ou seja, "o que se tem é, sim, uma novação, implicando a extinção da obrigação anterior" (Schoueri; Barbosa, 2022, p. 222-224).

[38] Coêlho (2008, p. 828) defende que a transação é, de fato, *modus faciendi*, que tem efeito processual, preparatório do pagamento: "Transacionar não é pagar; é operar para possibilitar o pagar". Pelo sistema do Código Tributário Nacional, prossegue Coêlho, "a transação somente pode ser terminativa do litígio, afastada a modalidade preventiva".

[39] Nesse sentido, Schoueri e Barbosa (2022, p. 221) acrescentam: "Fosse o pagamento o meio pelo qual se extingue o crédito tributário objeto de transação, então nenhum sentido jurídico restaria à transação no já referido inciso III do artigo 156 do CTN, onde o instituto é enumerado, consistentemente, como uma modalidade autônoma – note-se – de *extinção do crédito tributário*. Este é o efeito positivo que o Código determina à transação".

[40] A respeito da "novação", enquanto modalidade de extinção da obrigação, Rubens Gomes de Souza (1975, p. 114-115), autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional e Relator Geral do Projeto de Código Tributário Nacional apresentado à Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda, afirma que *não pode ocorrer no direito tributário*, tanto a novação objetiva como a subjetiva, justamente porque deve ser voluntária, ou seja, resolvida de comum acordo pelas partes. Rubens Gomes de Sousa prossegue: "[...] ora, os elementos da obrigação tributária, sendo todos fixados por lei, somente poderiam ser substituídos por forma de lei, e nunca por acordo das partes". Explica, ainda: "Isso não quer dizer que não ocorra, em direito tributário, a substituição de elementos da obrigação: assim, nos casos de sujeição passiva indireta ocorre a substituição do sujeito passivo; nos casos em que um tributo que era, p. ex., estadual, passe a ser municipal,

o entendimento também restou expressamente afastado,[41] na medida em que a "proposta de transação" não foi concebida como novação em relação aos créditos por ela abrangidos.[42] Importa salientar, diante da linha teórica que equipara a transação tributária à novação, que a substituição de um crédito por outro implicaria o necessário reconhecimento de que a própria transação, para além de *extinguir* o crédito *originário* (resultante do *lançamento*) também haveria de *constituir* um crédito *secundário* (produto da *negociação*), o que poderia encontraria resistências importantes no princípio da legalidade. Embora sedutora a conclusão, a novação refere-se a um instituto conceitualmente diverso da transação na disciplina do direito privado brasileiro.[43]

Nesse sentido, desafiar uma análise acerca da natureza jurídica da transação tributária exige resguardar a coerência histórica dos marcos conceituais próprios de cada época, evitando-se uma leitura

ocorre a substituição do sujeito ativo; entretanto, não se trata de novação no sentido jurídico do termo, porque são sempre substituições decorrentes da lei e não da vontade das partes. Um exemplo muito comum é, nos contratos de locação, as partes estipularem que o inquilino pagará os impostos que incidem sobre o prédio e que por lei devam ser pagos pelo proprietário: não ocorre novação, porque o fisco não toma conhecimento dessa parte do contrato e cobra o imposto da pessoa obrigada por lei, isto é, do proprietário; o contrato vale entre as partes, mas não pode ser alegado contra o fisco".

[41] Dispõe a Lei nº 13.988, de 2020: "Art. 12. A proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos por ela abrangidos nem o andamento das respectivas execuções fiscais. […]. § 3º A proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos".

[42] Nesse particular, Schoueri e Barbosa (2022, p. 219-220) destacam que pairam dúvidas, até, sobre a compatibilidade da Lei nº 13.988, de 2020, dada a amplitude do seu texto, com a disciplina da transação *como modalidade de extinção do crédito tributário* pelo Código Tributário Nacional, reafirmando que "a transação é, em si, modalidade de extinção do crédito tributário, apta a substituir aquela obrigação extinta por um novo vínculo entre as partes".

[43] Na redação do Código Civil de 2002 (art. 360 e seguintes), a novação encontra-se arrolada dentre as formas de "adimplemento e extinção das obrigações", ladeada com o pagamento, o pagamento em consignação, a dação em pagamento, a compensação, a confusão e a remissão das dívidas. A transação, diferentemente (art. 840 e seguintes), compõe as "espécies de contrato".

anacrônica das categorias contemporâneas sob a ótica de construções dogmáticas formuladas em contextos distintos. A própria gênese da transação tributária e a sua previsão em norma geral, vertida no art. 171 do Código Tributário Nacional, já é suficiente para descortinar a celeuma que envolve a controvérsia sobre a sua natureza jurídica. Em verdade, o enfrentamento da dificuldade tributária remete, previamente, à superação das incertezas relativas à própria natureza jurídica da transação *como instituto geral do direito* e à sua tipificação no âmbito privado, tal como estruturada pelos Códigos Civis de 1916 e de 2002.

Enquanto o Código Civil brasileiro de 1916 (Código Beviláqua), vigente à época da edição do Código Tributário Nacional (e hoje revogado), tratava a transação como *efeito extintivo das obrigações* (art. 1.025), e não como uma modalidade contratual, o atual Código Civil de 2002, por sua vez, passou a qualificá-la expressamente como uma *espécie contratual* (art. 840). O Código Tributário Nacional, por certo, sob a influência do modelo privatista então vigente (no ano de 1966), tratou de enquadrar a transação tributária como *modalidade de extinção do crédito tributário* (art. 156, III).

Dessa maneira, equiparar a transação tributária (qualificada no direito privado contemporâneo como uma *espécie de contrato*), *como um equivalente da novação* (tradicionalmente concebida no direito privado como *efeito ou forma de extinção da obrigação*), poderia significar, em última análise, a própria negativa de vigência da disciplina autônoma da transação prevista no Código Tributário Nacional. Restaria sustentar, nesse caso, que a transação em matéria tributária assumiria uma natureza intrinsecamente *novatória*, não por força de correlação com a disciplina do direito privado, mas em razão de uma específica estrutura jurídica delineada pelo próprio Código Tributário Nacional. Tal construção, importa consignar, não encontra óbices no campo particular da disciplina arrecadatória, uma vez que a lei tributária apenas não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, quando utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos

Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, *para definir ou limitar competências tributárias* (art. 110).[44]

Diante desse contexto, a doutrina predominante caminhou em sentido oposto à tese da novação e consolidou o entendimento de que a transação tributária não dá origem a um "novo crédito tributário", mas se qualifica como uma verdadeira técnica de composição do litígio, que se materializa na satisfação e consequente extinção da obrigação fiscal. Essa leitura preserva, ao mesmo tempo, a coerência do sistema, o princípio da legalidade e a tipicidade das formas extintivas do crédito tributário, evitando que a negociação seja artificialmente convertida em fonte autônoma de obrigação tributária (fato gerador), sem respaldo normativo específico.[45]

5 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO CONTEMPORÂNEO: FUNCIONALIZAÇÃO, ESTABILIDADE E PARADIGMA MULTIPORTAS

A concepção da transação tributária como modalidade de extinção da obrigação tributária conquistou aderência na doutrina de

[44] A respeito do tema, oportuno o esclarecimento de Heleno Taveira Torres (2003, p. 76): "Nesses domínios, as figuras são colhidas no seu modo estático, segundo uma configuração formal, e não no modo dinâmico que lhes seja próprio no campo de origem, quer no âmbito da atuação negocial, no direito de propriedade ou no direito administrativo. Ou seja, para o direito tributário, os 'atos de direito privado' ou os 'atos administrativos' não transportam seus efeitos contingenciais que ali operam, mas valem como 'fatos juridicamente qualificados', por serem objeto da materialidade descrita na hipótese normativa de uma norma tributária. Por isso, quando a lei tributária não dispuser de modo diverso, os institutos, conceitos e formas de outros ramos do direito serão preservados nas suas características originais. Isso, contudo, não impede que o legislador promova alguma mutação no conceito, na forma ou no instituto, mediante indicação de outras propriedades, selecionadas criteriosamente a partir do fato social complexo, guardados os limites constitucionais".

[45] Reforçando que transação não serve à prevenção de litígio tributário, Catarino e Rossini (p. 2016, p. 165) defendem que haverá, em consequência da transação tributária, a "terminação do litígio". Nesse contexto, acrescentam: "O que se explica, coerentemente, pela obrigatoriedade do lançamento pelo agente fiscal, sempre que se depara com matéria – ainda que só aparentemente – tributável".

modo progressivo, adquirindo contornos normativos mais nítidos com o advento da Lei nº 13.988, de 2020, ao prever que os créditos objeto de transação apenas se extinguem com o integral cumprimento das condições previstas no respectivo termo de celebração do acordo, incumbindo à própria proposta indicar os meios para a extinção dos créditos (art. 3º, §3º). Desse modo, desloca-se o eixo central da discussão, perdendo relevância indagar *se* a transação extingue o crédito e ganhando importância compreender *como* e *quando* essa extinção se opera.[46] Em rigor, não é a proposta, o termo ou a celebração da transação que produz o efeito extintivo do crédito tributário, mas, sim, o adimplemento integral das obrigações estipuladas.[47] Esse entendimento é reforçado quando a própria legislação expressamente dispõe que a mera apresentação de proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos por ela abrangidos nem o andamento das respectivas execuções fiscais (art. 12).[48]

---

[46] Luciano Faria (2025, p. 51) questiona se a transação é *forma* ou *meio* de extinção do crédito tributário, concluindo que "[...] a transação não é, por si só, uma forma de extinção do crédito tributário. Ela funciona como um meio que engloba várias formas de extinção, sendo essas as verdadeiras responsáveis pela quitação dos créditos tributários". Por sua vez, Danilo Monteiro de Castro (2023, p. 241) defende que a transação tributária é forma de resolução de conflito e meio para a extinção da obrigação tributária, em juízo de oportunidade e conveniência, consignando que esse "foi o entendimento atribuído pelo próprio legislador ordinário ao positivar que: [i] a transação não gera novação; e [ii] a extinção pressupõe o término das condições estabelecidas na transação".

[47] Camila Campos Vergueiro (2020, p. 95-107) sustenta, nessa direção, que a transação (negociação), malgrado esteja prevista no art. 156 do Código Tributário Nacional, "não se trata de fator eliminatório do vínculo jurídico entre fisco e particular porque, concretizada, não tem o condão de imediatamente eliminar quaisquer dos elementos da obrigação tributária". Ou seja, "a transação é instrumento no qual são estabelecidas as cláusulas (condições) que resolvem o estado de conflituosidade entre fisco e particular, terminando a relação processual, e asseguram a quitação da dívida tributária". Em linha de convergência, Lázaro Reis Pinheiro Silva (2020, p. 58) defende que a transação constitui mecanismo preparatório para a extinção da obrigação tributária.

[48] Diante do regime jurídico da transação tributária instituído com a Lei nº 13.988, de 2020, Schoueri e Barbosa (2022, p. 234) consignam, mesmo assumindo a tese de equiparação à novação, que a operação somente ocorre com o cumprimento das condições

Sem embargo, a heterogeneidade de instrumentos incorporados contemporaneamente à transação tributária, em especial com o advento da Lei nº 13.988, de 2020, acabou por desnaturar e, em certa medida, ressignificar a concepção originária do modelo negocial idealizado por ocasião do surgimento do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, é inegável que a admissão, ainda que acessória, de figuras como a moratória e o parcelamento no interior de negociações do crédito tributário introduz problemas teóricos relevantes e de elevada complexidade.

De tal sorte, apesar de previsão explícita em norma geral sobre a transação tributária, a matéria permaneceu submetida a intenso e persistente debate doutrinário, não apenas em razão de sua abertura semântica, mas sobretudo em virtude das tensões estruturais que o instituto suscita com a legalidade, a indisponibilidade do crédito público e a consensualidade em questões de ordem pública – o que acabou se potencializando com o advento da Lei nº 13.988, de 2020. O instituto de natureza negocial passou a ocupar, assim, um espaço dogmaticamente instável na disciplina arrecadatória, situado entre o modelo clássico de imposição unilateral da obrigação fiscal e os mecanismos contemporâneos de tratamento adequado de conflitos.[49]

A par de toda a discussão que a transação tributária suscita, uma questão fulcral acerca da matéria sempre repousou, mais precisamente, no objeto do conflito (*litígio*) e nos critérios de concertação do acordo perseguidos pelo fisco e pelos contribuintes. Isso porque subsiste certa

legalmente acordadas: "Por conseguinte, até que cumpridas as condições legais, seja na Lei nº 13.988/20, seja nos programas de recuperação, a rescisão da transação pelo contribuinte não impede que se prossiga com eventual pedido de repetição do indébito, dada a ineficácia da novação até aquele momento. Se não operou a novação, o crédito tributário persiste e, sendo indevido o tributo, cabe a repetição do indébito tributário. Depois de cumpridas as condições legais, todavia, opera a novação e já não poderá mais o contribuinte se reportar ao crédito tributário original para postular a repetição do indébito, porque a transação terá extinguido o vínculo pretérito, substituído em novação pela obrigação acordada".

[49] Balthazar, Pinheiro e Basso (2020) propõem uma interlocução entre a transação tributária e extrafiscalidade, a partir de uma abordagem à luz do controle de proporcionalidade.

vagueza no comando normativo (*norma geral*) enunciado pelo art. 171 do Código Tributário Nacional, somada à ausência de tratamento uniforme pelas diversas leis autorizativas, em diferentes âmbitos federativos. A tradição doutrinária conduz, todavia, ao entendimento de que a transação tributária apenas deve prosperar nas situações em que se reconheça alguma *incerteza juridicamente relevante e efetiva*,[50] indutora de litígios, ou ainda a existência de uma *relação objetivamente duvidosa* (MORAES, 1984, p. 624), quando a própria administração tributária se vê impedida de alcançar um resultado confiável por meios ordinários de apuração (Torres, 2008, p. 301),[51] compatível com o princípio inquisitivo e com a busca da verdade material.

O Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, relativamente à disciplina específica do instituto no Código Tributário Nacional, avança em aspectos importantes e historicamente debatidos no âmbito da doutrina especializada, prevendo, em especial, que a proposta de transação aceita pela administração, nos termos da legislação específica, suspende a exigibilidade do crédito (art. 151, inciso VIII), além de descaracterizar a transação como renúncia proibida de receita, assim como a mediação e a arbitragem tributária, para fins do disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 171-C).

Nesse passo, a transação tributária representa uma alternativa à tomada de decisão unilateral pela administração pública no âmbito

[50] "A autoridade só pode celebrá-la, com relativo discricionarismo administrativo na apreciação das condições, conveniências e oportunidade, se a lei lho faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados. Tratando-se de ato, que exige critério elevado e prudência acurada, o CTN determina que a lei designará qual a autoridade competente para celebrar a transação em cada caso" (Baleeiro, 2008, p. 904-905).

[51] Ainda sobre a questão: "O que importa é que, ao final, tenha-se um ato administrativo unilateral, constitutivo de um direito de crédito para a Fazenda Pública, nos termos do acordo pactuado, segundo as previsões legais, mas que fica ainda dependente de extinção por parte dos contribuintes, nos termos da lei tributária que regula o procedimento de exigibilidade. Nada que ver com hipóteses de negócios contratuais ou coisas do gênero. Que não se confunda 'transigir' com 'transacionar', verbos distintos, regimes totalmente diversos" (Torres, 2008, p. 306-307).

do procedimento tributário, envolvendo a "aplicação concertada da norma tributária no procedimento ou no seu resultado final", com o predicado de influenciar positivamente na litigiosidade judicializada "porquanto um dos seus efeitos consiste precisamente na renúncia à impugnação judicial, desde que o imposto seja pago ou se encontre assegurado com a prestação de garantia" (Domingos; Piscitelli, 2018, p. 225-226). A legitimidade da transação tributária reside precisamente em mitigar a inegável insegurança jurídica dimanada da incerteza intrínseca à compreensão dos fatos jurídicos e à aplicação do direito, impondo (ou, mais propriamente, suscitando) um debate inovador sobre as técnicas de resolução de conflitos.

As linhas demarcatórias da transação tributária não se mostram, portanto, maculadas pelos tradicionais axiomas invocados para conter o seu progresso, como a legalidade estrita, a isonomia ou a fantasmagórica indisponibilidade do crédito público, uma vez que o modelo transacional *não pretende atuar à margem do direito*. Ao contrário, é justamente na imprecisão semântica dos conteúdos normativos – uma realidade inescondível que também permeia a aplicação do direito tributário contemporâneo, típica da técnica legislativa fundada na adoção de conceitos juridicamente indeterminados (marcados por vagueza, incerteza, ambiguidade e dúvida) – que devem ser buscadas as respostas mais adequadas por meio de técnicas mais adequadas de resolução de conflitos, atribuindo-se ao contribuinte-cidadão, mais ativo e participativo, um papel de relevo na composição dos conflitos emergentes das relações sociais.

A transação tributária espelha uma vantagem particularmente relevante, associada à ideia de estabilidade dos atos (ou negócios) jurídicos, na medida em que, como regra, não se admite a revisão do conteúdo meritório dos ajustes validamente concertados.[52] Isso confere

[52] A doutrina enfatiza a necessidade de distinção entre "licitude da forma" (*la licitud de la forma*) e "legalidade do conteúdo" (*la legalidad del contenido*) das transações tributárias,

maior segurança, previsibilidade, confiança e certeza às relações estabelecidas entre os contribuintes e a administração tributária, com um impacto potencial na redução da litigiosidade e no consequente desafogamento das vias heterocompositivas destinadas à resolução dos conflitos, além de efeitos virtuosos em termos de incremento arrecadatório.

Em suma, a transação tributária insere-se no contexto de um *modelo multiportas*, que reconhece equivalente dignidade moral e jurídica a todos os meios de superação de conflitos, sejam preventivos ou repressivos, postulando uma concepção mais aberta e plural de justiça, na qual o cidadão-contribuinte ocupa uma posição de destaque (Machado, 2021). O adequado entendimento das sinuosidades da relação obrigacional tributária recomenda a interação constante e necessária entre os interessados (administração pública e contribuintes), constituindo um verdadeiro imperativo de justiça fiscal. Nessa perspectiva, sem prejuízo de avanços relacionados aos aspectos materiais da tributação (Machado.; Balthazar, 2017), a disponibilização ao contribuinte dos instrumentos indispensáveis à produção de certezas jurídicas em zonas de incerteza fática e normativa revela-se elemento inafastável da segurança jurídica, corporificado pelo acesso mais ativo

destacando que a licitude no emprego da transação pressupõe a *prévia habilitação legal* para essa forma de atuação consensuada, como consequência do princípio constitucional da reserva de lei. Nesse sentido, a respeito da distinção entre a *forma* e o *conteúdo*, chega-se à conclusão de que o princípio da legalidade manifesta "la misma intensidad respecto al contenido de los contratos públicos que respecto al de los actos administrativos. Por lo tanto, la vinculación al ordenamiento jurídico de los primeros coincide con la exigida a los actos unilaterales, de manera que desde este punto de vista no existen particularidades que diferencien ambas formas de actuación, que se limitan a ejecutar el Derecho correspondiente a la situación en cuestión. Sin embargo, la propia esencia de las transacciones distingue estos negocios del resto de contratos de Derecho público en cuanto al límite a su contenido. A diferencia de los convenios de contraprestación y demás contratos públicos, que se limitan a aplicar el ordenamiento jurídico a la relación jurídica concreta, la transacción crea una ficción al realizar dicha ejecución, pues se desconocen los hechos que realmente acontecieron o el sentido legal de la cuestión jurídica" (González-Cuéllar Serrano, 1998, p. 145).

e participativo do cidadão em espaços de atuação historicamente unilaterais do Estado.

O instituto da transação tributária afirma-se, portanto, principalmente nos ambientes de incerteza (fática e jurídica), sem significar um espaço de negociação livremente manobrável. Impõe-se reconhecer a existência de inseguranças estruturalmente insuperáveis *a priori* na concretização da legislação tributária e na qualificação dos fatos, assim como distinguir os contribuintes em situação legítima de dificuldade daqueles que se revelam deliberada e reiteradamente inadimplentes. Nessas condições, diante de comando legal autorizativo e legitimado pelo escrutínio político dos Parlamentos eleitos, não se identificam óbices normativos ao desenvolvimento de modelos consensuais de solução de conflitos.

No que se refere ao modelo de transação tributária, ainda incipiente, implementado no Brasil pela Lei nº 13.988, de 2020, embora represente um avanço relevante na consolidação do paradigma multiportas, percebe-se uma acentuada (e necessária) cautela na sua conformação inicial, acabando por restringir uma participação mais efetiva dos contribuintes na atividade tributária. O cidadão permaneceu, em larga medida, afastado da tarefa de "concretização dialogada" da norma tributária impositiva, sobretudo nas zonas mais sensíveis de incerteza e discricionariedade.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise desenvolvida ao longo do artigo demonstrou que a transação tributária sempre ocupou um espaço dogmaticamente instável no direito brasileiro, situado entre a tradição impositiva da obrigação fiscal e, mais recentemente, uma progressiva incorporação de modelos consensuais de resolução de conflitos. Como se evidenciou, as controvérsias em torno de sua natureza jurídica não decorrem apenas de divergências interpretativas, mas sobretudo do

longo hiato compreendido entre a autorização normativa do Código Tributário Nacional e a sua efetiva regulamentação pela Lei nº 13.988, de 2020.

Ao revisitar as principais posições doutrinárias, desde a concepção estritamente extintiva até a tese da novação (transação novatória), foi possível constatar que o regime jurídico da transação tratou de promover uma inflexão relevante no debate teórico, deslocando o eixo de discussão da natureza para a funcionalidade do instituto. A transação passou a ser compreendida, na quadra contemporânea, como uma técnica de composição do litígio tributário, cuja eficácia depende do cumprimento integral das condições pactuadas, e não da mera celebração do acordo.

Nesse sentido, conclui-se que a transação tributária não representa renúncia de receita nem tampouco violação à legalidade, mas instrumento de racionalização do sistema tributário, apto a promover maior segurança jurídica, eficiência arrecadatória e redução da litigiosidade. Trata-se, portanto, de uma *velha questão que sempre se renova*, cujo adequado entendimento exige a superação de preconceitos dogmáticos e a consolidação efetiva de um modelo tributário mais dialógico, participativo e compatível com as exigências do Estado Democrático de Direito.

Além disso, a persistência do dissenso quanto à natureza jurídica da transação tributária revela um traço mais profundo do direito tributário contemporâneo: a insuficiência das categorias clássicas para explicar fenômenos normativos estruturados a partir da *consensualidade*, historicamente estranha à dogmática da fiscalidade. A dificuldade de enquadramento teórico do instituto não constitui propriamente uma anomalia do sistema tributário, mas, sim, um sintoma claro da transição paradigmática de um modelo exclusivamente impositivo para um modelo cooperativo de administração tributária. A transação, nesse contexto, não deve ser reduzida a uma figura extintiva, contratual ou novatória, mas compreendida como um instrumento de governança fiscal, situado na interseção entre legalidade, eficiência e participação

colaborativa, cuja função primordial é produzir estabilidade jurídica em ambientes estruturalmente marcados pela incerteza.

Por essa razão, a superação do debate sobre a natureza jurídica da transação tributária não depende exclusivamente da fixação de uma "etiqueta conceitual definitiva", mas do reconhecimento de sua verdadeira função sistêmica no desenho institucional do sistema tributário. A transação opera como técnica de concretização dialogada da norma tributária, apta a redistribuir racionalmente os custos do litígio, reforçar a confiança legítima e reconfigurar a relação entre Estado e contribuinte sob as bases democráticas. O verdadeiro desafio da transação tributária, portanto, não é meramente classificatório, mas também normativo: construir um regime jurídico nacional capaz de disciplinar a consensualidade tributária com densidade suficiente para garantir isonomia, controle e previsibilidade, sem neutralizar, contudo, o potencial transformador que justifica a sua própria existência.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. Revisão: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008. 1063p.

BALTHAZAR, U. C.; PINHEIRO, H.; BASSO, B. B. Transação tributária e extrafiscalidade. **In: Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 41, n. 85, p. 287–308, 2020.

BASTOS, C. R. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. 273p.

BRASIL. Projeto de Lei nº 5.082, de 2009 (da Câmara dos Deputados). Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. **Diário do Senado Federal**, Brasília, DF, 25 abr. 2009. Col. 2.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 681 p.

CASTRO, D. M. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário é um efeito sempre presente na transação?. **In**: CONRADO, P. C.; ARAUJO, J. F. C. (coord.) **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; Revista do Tribunais, 2023.

CATARINO, J. R.; ROSSINI, G. M. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. **In**: **Revista da AGU**, Brasília-DF, v. 15, n. 02, p. 155-186, abr./jun. 2016.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

COSTA, R. H. **Código Tributário Nacional comentado:** em sua moldura constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

COSTA, R. H. **Curso de direito tributário**: constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. 452p.

DOMINGOS, F. N.; PISCITELLI, T. Os desafios da implementação da transação em matéria tributária nos ordenamentos português e brasileiro. **In**: **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**: artigos, comentários de jurisprudência, recensões e crónica de actualidade. Lisboa, ano 10, n. 3-4, p. 223-246, verão 2018.

FANUCCHI, F. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. v. I. 595p.

FARIA, L. **Transação tributária**: teoria e prática. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2025.

GIL CRUZ, E. M. **Las Actas con acuerdo en el procedimiento inspector tributario**. Pamplona: Aranzadi; Thomson Reuters, 2009. 430p.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. **Los procedimientos tributarios**: su terminación transaccional. Madrid: COLEX, 1998. 456p.

MACHADO, C. H.; BALTHAZAR, U. C. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica. **In: Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 38, n. 77, p. 221-252, nov. 2017.

MACHADO, C. H. **Modelo multiportas no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, H. B. Transação e arbitragem no âmbito tributário. **In: Revista Fórum de Direito Tributário**, a. 5, n. 28, Belo Horizonte: Fórum, jul./ago. 2007.

MACHADO SEGUNDO, H. B. **Código Tributário Nacional**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Gen; Atlas, 2017. 560p.

MARTINS, I. G. S. Transação tributária realizada nos exatos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional – inteligência do dispositivo – prevalência do interesse público e acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – opinião legal. **In**: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MELO, J. E. S. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008. 607 p.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**, Rio de Janeiro, 1954. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517?show=full.

MORAES, B. R. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. 937p.

OUBIÑA BARBOLLA, S. El pago de las deudas de la administración y posibles formas de resolución: arbitraje, acuerdos, transacciones, allanamientos y otras vías. **In**: PALOMAR OLMEDA, A. **La administración en tiempo de crisis**: presupuestación, cumplimiento de obligaciones y responsabilidades. Pamplona: Thomson Reuters, Aranzadi, 2012. 1267p.

PISCITELLI, T.; MASCITTO, A.; HICKMANN, J.; SANTOS, R. A. (coord.). **Transações tributárias estaduais**: relatório de pesquisa. São Paulo: FGV Direito SP, 2025.

ROSEMBUJ, T. **La transacción tributaria**: discrecionalidad y actos de consenso. Barcelona: Atelier, 2000. 116p.

SARAIVA FILHO, O. O. P. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. **In**: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES,

V. B. (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 507p.

SARAIVA FILHO, O. O. P. A transação tributária de acordo com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional. **In**: SARAIVA FILHO, O. O. P. (coord.). **Transação tributária**: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022. 1014p.

SCHOUERI, L. E.; BARBOSA, M. B. **Transação e novação**: a extinção do crédito tributário pelo artigo 171 do CTN e a (im)possibilidade de repetição do indébito. **In**: SARAIVA FILHO, O. O. P. (coord.). **Transação tributária**: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coelho. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

SILVA, L. R. P. Transação como mecanismo preparatório para a extinção da obrigação tributária. **In**: CONRADO, P. C.; ARAUJO, J. F. C. (coord.) **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; Revista do Tribunais, 2020.

SOUSA, R. G. **Compêndio de legislação tributária**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (coord.). Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. 216 p.

TORRES, H. T. A transação tributária para a prevenção de potencial litígio fiscal e o princípio da eficiência administrativa. **In**: OLIVEIRA, F. M.; GOMES, M. L.; DOWEL, M. C. M.; CARTAXO, M. F. P. M.; CALIJURI, M. S. S. (coord.). **Estudos tributários e aduaneiros: IX Seminário CARF**. v. 1. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2024.

TORRES, H. T. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, H. T. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. **In**: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 507p.

TORRES, H. T. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes:

simplificação e eficiência administrativa. **In: Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar. 2003. Disponível em: http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29493. Acesso em: 11 nov. 2011.

TORRES, R. L. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. 464p.

VERGUEIRO, C. C. Texto x norma jurídica: transação é causa de extinção da obrigação tributária?. **In**: CARVALHO, P. B. (coord.). **Texto e contexto no direito tributário**: XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: São Paulo: Noeses; IBET, 2020.

VICENTE-ARCHE COLOMA, P. **El arbitraje en el ordenamiento tributario español**: una propuesta. Madrid: Marcial Pons; Barcelona: Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005. 230p.

XAVIER, A. **Do lançamento:** teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CARLOS HENRIQUE MACHADO

Advogado, Mestre e Doutor em Direito pela UFSC, com bolsa PDSE/CAPES na Universidade de Lisboa (CAPP/ISCSP). Especialista em Direito Tributário pelo IBET, Professor de Direito Tributário no PPG-Dir da Universidade Católica de Brasília e no Centro Universitário UNICESUSC.

Endereço profissional: QS 07, Lote 01, EPCT (Taguatinga Sul), Brasília - DF, CEP 71966-700

Orcid id: https://orcid.org/0000-0001-6991-5266

E-mail: carlos.machado@p.ucb.br

Recebido em: 10/03/2026
Aceito em: 24/08/2026
Publicado em: 09/11/2026

Editor responsável
Thanderson Pereira de Sousa

Disponibilidade dos Dados

A autoria declara que todos os dados utilizados na pesquisa se encontram disponíveis em repositório público, em conformidade com as práticas de ciência aberta. A Revista Sequência estimula o compartilhamento de dados de pesquisa que assegurem a transparência, a reprodutibilidade e a verificação dos resultados publicados, respeitando, entretanto, os princípios éticos aplicáveis. Assim, não é exigida a divulgação de informações que permitam a identificação de sujeitos de pesquisa ou comprometam sua privacidade. O compartilhamento de dados deve, portanto, priorizar a integridade científica e a proteção de dados sensíveis, garantindo a publicização dos resultados sem exposição indevida de participantes.



Este trabalho está licenciado sob uma licença Creative Commons Attribution 4.0 International License.