



A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA A PARTIR DA LEI N° 13.988/2020: UMA ANÁLISE CONFORME A TEORIA DO FATO JURÍDICO

TAX TRANSACTION ACCORDING TO THE BRAZILIAN LAW N. 13.988/2020: AN ANALYSIS FROM THE THEORY OF THE LEGAL FACT

Jonas Fernando G. Melo ¹

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo analisar de que forma se manifesta a transação tributária prevista na Lei nº 13.988/2020, que prevê a possibilidade de que os débitos tributários ou não tributários federais sejam objeto de negociação entre contribuinte e Fisco, nos moldes delimitados no referido instrumento normativo. O tema foi abordado a partir da teoria do fato jurídico, reverberada por Pontes de Miranda e Marcos Bernardes de Mello, que estabelece, por exemplo, distinções acerca dos tipos de atos jurídicos, dividindo-os em atos jurídicos *stricto sensu* e negócios jurídicos.

PALAVRAS-CHAVE: transação tributária; direito tributário; teoria do fato jurídico.

ABSTRACT: This article aims to analyze how the tax transaction provided for in Law No. 13,988/2020 manifests itself, which provides for the possibility that federal tax or non-tax debts are subject to negotiation between the taxpayer and the Tax Authorities, in the manner defined in the aforementioned normative instrument. The topic was approached from the theory of legal fact, reverberated by Pontes de Miranda and Marcos Bernardes de Mello, which establishes, for example, distinctions about the types of legal acts, dividing them into *stricto sensu* legal acts and legal transactions.

KEYWORDS: tax transaction; tax law; theory of the legal fact.

¹ Mestre em Direito Público pelo Programa de Pós-Graduação em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Alagoas. Professor universitário no curso de Direito da Faculdade Uninassau Arapiraca. Advogado. E-mail: jonasfernandomelo@gmail.com.

1 INTRODUÇÃO

Os novos paradigmas do Direito Tributário motivam o estudo de novos institutos que vinculam as atividades da Administração Tributária e dos contribuintes de uma forma geral. De fato, a disposição obrigatória do Fisco e dos contribuintes de maneira totalmente antagônica vem dando espaço para novas iniciativas que visam aperfeiçoar a cooperação entre os dois polos da relação tributária.

É neste contexto que surge a Lei nº 13.988/2020, que prevê a possibilidade de os débitos tributários ou não tributários federais sejam objeto de negociação entre contribuinte e Fisco, nos moldes delimitados no referido instrumento normativo.

A nova legislação, ainda pouco discutida na esfera acadêmica, busca trazer maior eficiência ao Fisco Federal na recuperação de créditos tributários, bem como diminuir a litigância fiscal, problemas tradicionalmente presentes no Sistema Tributário Nacional.

Neste sentido, os contornos fixados na novel legislação, dispondo sobre as funções exercidas pelos contribuintes e pelo Fisco levantam dúvidas sobre a sua natureza, principalmente considerando-se as discussões travadas no âmbito dos contratos administrativos, cujo tratamento jurídico é distinto quando comparado aos contratos privados.

A teoria do fato jurídico, amplamente difundida por Pontes de Miranda e Marcos Bernardes de Mello, surge como importante referencial teórico utilizado na presente pesquisa no sentido de analisar a transação tributária, discutindo-se, por exemplo, a existência ou não de natureza negocial entre o Fisco e os contribuintes conforme a referida lei.

2 NOTAS SOBRE A TEORIA DO FATO JURÍDICO E A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Inicialmente, torna-se importante ressaltar o ponto de partida do presente estudo, pautado na compreensão de institutos próprios da Administração Tributária a partir do prisma da teoria do fato jurídico, inserindo-os nos três planos (existência, validade e eficácia) como forma de melhor analisá-los.

Apesar da maior aderência pelos civilistas e de uma formulação teórica que se vale precipuamente do direito civil para fundamentar suas exposições, a teoria do fato jurídico não limita sua abrangência ao direito privado, por exemplo. Pelo contrário, as contribuições trazidas por Pontes de Miranda e reverberadas por Marcos Bernardes de Mello e tantos outros

servem como um interessante expediente de Teoria Geral do Direito, no sentido de explicar o fenômeno jurídicode forma geral.

Neste sentido, não só os institutos próprios do direito privado podem ser analisados a partir das contribuições da teoria do fato jurídico, mas também as relações que envolvem as relações entre a Administração Pública e os cidadãos, por exemplo.

Conforme a teoria do fato jurídico, haveria uma divisão entre o mundo dos fatos e o mundo do direito, restando neste último apenas aqueles fatos que a comunidade jurídica escolheu para dotar de consequências jurídicas, passando a regular aquela relação, considerando-se os efeitos à convivência social (Mello, 2013).

Referidos fatos jurídicos, sejam lícitos ou ilícitos, perpassariam três planos distintos, quais sejam:

- a) plano da existência;
- b) plano da validade; e
- c) plano da eficácia, de modo queapenas haveria uma relação de dependência dos demais planos em relação ao primeiro (existência), que seria o ponto de partida para se analisar os fatos que ingressam ao mundo do direito (Mello, 2013).

A partir da identificação do suporte fático e a consequente incidência da norma jurídica sobre ele, faz-se possível delimitar o ingresso do suporte fático no mundo do direito segundo os elementos ditos pela comunidade jurídica como relevantes, ou seja, os elementos nucleares (cerne), quais sejam: a conformidade (ou não) daquele fato com o direito e a presença (ou não) de ato humano dotado de vontade no suporte fático, conforme descrito na norma jurídica (Mello, 2013).

A validade e a eficácia, porém, seriam independentes entre si, podendo-se verificar atos jurídicos (*lato sensu*):

- a) válidos e eficazes;
- b) válidos e ineficazes;
- c) inválidos e eficazes;
- d) inválidos e ineficazes;
- e) apenas eficazes; e
- f) apenas ineficazes (Mello, 2013)².

² Conforme destacado, todas as situações seriam jurídicas, logo, ingressam obrigatoriamente no plano da existência, ou seja, todos os atos jurídicos (*lato sensu*) existem no mundo do direito e, a partir daí, são classificados segundo os critérios inseridos nos demais planos (validade e eficácia).

Desse modo, torna-se essencial delimitar, além da efetiva incidência das normas jurídicas sobre o suporte fático, com a identificação dos elementos nucleares e completantes que possibilitam o ingresso no plano da existência, qual o papel que os demais elementos dispostos nas normas jurídicas possuem. Referidos elementos, ditos complementares e integrativos por Mello (2013), repercutem exatamente sobre a validade e a eficácia do ato jurídico, o que nos permite diferenciar quais as consequências que o direito prevê diante da ausência de determinado elemento no caso concreto, por exemplo.

2.1 CLASSIFICAÇÃO DOS FATOS JURÍDICOS CONFORME A TEORIA DO FATO JURÍDICO

Delimitadas as noções gerais da teoria do fato jurídico, consegue-se evoluir a fim de estudar como são classificados os fatos jurídicos conforme o referido arcabouço teórico, cuja metodologia fornece elementos interessantes para estudar o tema a seguir abordado.

Conforme preleciona Mello (2013), a metodologia empregada na teoria do fato jurídico se vale da análise dos suportes fáticos como forma de estabelecer as diferenças específicas entre os fatos jurídicos (*lato sensu*), conforme a presença de conduta humana e o elemento volitivo presente nesta conduta (quando estes forem relevantes).

De forma sucinta, analisando o mundo do direito sob esse aspecto, constatamos que há fatos jurídicos cujos suportes fáticos são integrados:

- (a) por simples fatos da natureza ou do animal, que prescindem, portanto, para existir, de ato humano; são os fatos jurídicos *stricto sensu*, lícitos ou ilícitos;
- (b) outros, diferentemente, têm à sua base, como elemento essencial (cerne), um ato humano, dentre estes:
 - (b.a) há alguns em que, embora a conduta humana lhe seja essencial à existência, o direito considera irrelevante a circunstância de ter, ou não, havido vontade em praticá-la, dando mais realce ao resultado fático que dela decorre do que a ela própria: são os *atos-fatos jurídicos*, lícitos e ilícitos;
 - (b.b) em outros, porém, a vontade em praticar o ato não somente é *relevante*, como constitui o próprio cerne do fato jurídico. São os atos jurídicos *lato sensu*, que se subdividem em *atos jurídicos stricto sensu e negócios jurídicos* e *atos ilícitos* (Mello, 2013, p. 164).

Abordando-se especificamente os fatos jurídicos (*lato sensu*) conforme a direito (lícitos), considerando-se o enfoque do presente estudo, tem-se que estes estão classificados em:

- a) fatos jurídicos *stricto sensu* (predominantemente fatos da natureza);
- b) atos-fatos jurídicos (a atuação humana é necessária, porém a vontade não é relevante);

- c) atos jurídicos *stricto sensu* (ato humano em que a vontade é elemento cerne, mas não há escolha da categoria jurídica); e
- d) negócios jurídicos (ato humano em que a vontade é elemento cerne e há escolha da categoria jurídica) (Mello, 2013).

Especificamente no campo do direito privado, em que não faltam exemplos para ilustrar as mais diversas categorias, como por exemplo, no campo contratual, a classificação se torna tarefa muitas vezes facilitada, o que constantemente não se vê, porém, em relação aos atos praticados pela Administração, ou mais especificamente, a Administração Tributária. Torna-se relevante, neste sentido, identificar como se comportam os atos da Administração dentro da teoria do fato jurídico.

2.2 ATOS ENVOLVENDO A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O INTERESSE PÚBLICO

No que se refere à Administração Tributária e a sua relação com os contribuintes, a diversidade de institutos, que englobam matérias afeitas tanto ao Direito Administrativo quanto ao Direito Tributário, leva-nos a uma necessária investigação sobre que posição ocupam dentre as diversas categorias de fatos jurídicos.

Em relação ao fato jurídico tributário, por exemplo, em que determinada norma jurídica tributária incide sobre o suporte fático a partir da composição dos elementos relativos ao sujeito e ao objeto (também descritos na norma tributária), o fato da conduta humana prevista no suporte fático não é elemento cerne, ou seja, o enfoque do fenômeno da tributação não se dá na vontade do contribuinte, mas especificamente no evento, que sempre prevalece (Mello, 2013).

Neste sentido, o fator vontade é desprezado, de modo que o nascimento da relação tributária entre o Fisco e o contribuinte caracteriza, na verdade, um ato-fato jurídico, conforme prelecionam Nunes, Gomes, Farias (2021, p. 290-291):

Podendo inferir que o fato gerador tributário corresponde ao fato jurídico *lato sensu*

, mais especificamente ao ato-fato jurídico, em seu cerne existe uma conduta mais um evento, prevalecendo o evento, pois ele é irremovível. Desta forma a conduta leva sempre a um resultado fático, prevalecendo o fato, não a conduta.

Em outras palavras, o suporte fático se concretiza independente do aspecto volitivo, podendo até aparecer no núcleo do suporte fático, mas não é essencial para incidência da norma, ou seja, acontecendo o fato da natureza

ou o ato humano descrito, ocorrerá a incidência da norma tributária, desde que concretizados os elementos previstos no texto da lei, independente da vontade humana.

Diante de uma transação comercial, por exemplo, em que um comerciante circula mercadoria em benefício de outrem, comprador dos produtos, apesar do elemento vontade estar indiscutivelmente presente no contexto da relação tributária, fato é que para fins da configuração da relação de crédito contribuinte-Fisco, torna-se irrelevante perquiri-lo. O elemento volitivo, neste sentido, apenas seria relevante na relação comercial estabelecida entre os sujeitos privados, caracterizando-se, aqui sim, como um ato jurídico *lato sensu* (ato jurídico *stricto sensu* ou negócio jurídico, diante do caso concreto).

No contexto tributário, porém, a relação Fisco e contribuinte não se esgota naquelas situações que dizem respeito ao crédito tributário em si, conforme abordado no presente estudo, geralmente assumindo a posição de ato jurídico *lato sensu*.³

Atualmente, por exemplo, diante de um contexto econômico singular, em que os contribuintes têm dificuldade em adimplir as obrigações tributárias, e de uma Administração Tributária que muitas vezes não consegue exercer seu direito de crédito de forma eficaz, a utilização de mecanismos que visam celebrar acordos com os contribuintes surgiu com cada vez mais força, seja em relação à Administração Tributária Federal, seja nos níveis estaduais/distritais ou municipais, conforme as competências delimitadas constitucionalmente.

A dúvida se estabelece, porém, ao analisarmos a posição que ocupa a Administração no que se refere à pactuação das transações em relação aos administrados (contribuintes, por exemplo), no sentido de posicionar referidos atos dentro de uma das espécies de ato jurídico *lato sensu*, quais sejam: ato jurídico *stricto sensu*, negócio jurídico ou até mesmo um ato misto.

De fato, o fator interesse público e o papel do preposto da Administração (agente público de forma geral), vistos sobre o prisma da legalidade, levantam interessantes dúvidas sobre de que forma o fator volitivo deve ser abordado em relação a estes atos.

Sobre o tema, Mello (2013, p. 201-202) assim preleciona (grifos no original):

³ Conforme Mello, os atos afeitos ao direito público seriam necessariamente atos jurídicos *lato sensu*, em que o elemento volitivo está situado no cerne do suporte fático. Ao nosso sentir, porém, conforme exposto no decorrer do texto, o fato jurídico tributário não ocuparia referido espectro, considerando-se que o elemento vontade não seria preponderante, motivo pelo qual se preferiu não generalizar os atos afeitos ao direito público como sempre atos jurídicos *lato sensu*, apesar de se reconhecer que a sua grande maioria ocupa tal categoria. Nas palavras do autor: “Exceto os de natureza normativa, como as leis e os decretos, por exemplo, que constituem uma categoria especial de atos jurídicos, os atos praticados no plano do direito público são classificáveis na categoria ato jurídico *lato sensu*. Não diferem, em essência, dos demais atos jurídicos (de direito privado) e, portanto, ou são atos jurídicos *stricto sensu*, ou são negócios jurídicos, ou atos mistos” (Mello, 2013. p. 200).

Como é evidente, as características que são próprias dos atos jurídicos de direito público os tornam diferentes dos atos jurídicos de direito privado. Têm normatização jurídica peculiar, em face da predominância do interesse público neles sempre presente. Nos negócios jurídicos de direito público, por exemplo, tais peculiaridades se refletem, especialmente:

(a) No plano da interpretação de seu conteúdo, que não obedece às regras comuns aos negócios jurídicos de direito privado. Na interpretação de atos jurídicos de direito público prevalece o *conteúdo da declaração segundo está expressa*, não a intenção das partes, como ocorre no direito privado, segundo a norma do art. 112 do Código Civil.

(b) Na sua regência pelo *princípio da legalidade*, ao contrário do *princípio do autorregramento (autonomia) da vontade*, vigente no direito privado. Mesmo quando há discricionariedade, nos negócios jurídicos a administração não tem liberdade negocial, uma vez que somente podem ser praticados nos limites definidos pela lei. O princípio da legalidade os preside. A discricionariedade se prende ao aspecto da oportunidade de praticar o ato, não em relação ao ato em si e ao seu conteúdo. O poder público manifesta o seu poder de autorregramento através da legislação, não como o particular, que tem liberdade de contratar.

Destaca o autor a necessidade de se observar que a autonomia da vontade, no caso do direito público, existe, porém em contornos distintos quando comparada com o direito privado, em que os sujeitos privados possuem maior liberdade negocial.

De fato, admitir uma completa desconsideração do elemento volitivo em relação à atuação da Administração à luz do princípio da legalidade, tendo os atos de direito público como atos-fatos jurídicos, não parece contribuir para a melhor análise do tema, considerando-se que o elemento volitivo, apesar de possuir vicissitudes, ainda resta presente, conforme evolui o autor:

Apesar disso, essas peculiaridades não lhes transmudam a essência, pois constituem, na realidade, elementos completantes ou mesmo complementares do suporte fático dos atos jurídicos. Assim, por exemplo, no plano do direito privado, fala-se na *capacidade do agente* como pressuposto de validade (= elemento complementar) do negócio jurídico, enquanto no campo do direito público esse pressuposto é denominado *competência do agente público* (= *autoridade*) (Mello, 2013, p. 202).

Dentro do plano da validade, por exemplo, se de um lado um contrato de direito privado pode ser anulado em virtude de deficiências na exposição da vontade dos agentes, no campo do direito público se pode afirmar que a observância das normas jurídicas é que cumprem referido papel:

Não há dúvidas de que, em todo o plano jurídico, a questão da invalidade dos atos jurídicos está diretamente relacionada com o problema da violação das normas jurídicas.

No campo do direito público, por exemplo, a lei e os atos normativos em geral, que são atos jurídicos de natureza especial, são inválidos (= nulos) quando infringem normas jurídicas de hierarquia superior, de forma ou de fundo. É o que ocorre nos casos de inconstitucionalidade das leis e de

inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos normativos infráleais (decretos e regulamentos, por exemplo) (Mello, 2013, p. 299-300).

Neste sentido, considerando-se inclusive a multiplicidade de contornos que o ato administrativo pode possuir, conforme a própria doutrina bem pontua, delimitando as distinções entre atos da Administração, contratos administrativos (ou contratos públicos) e os contratos da Administração (contratos privados), bem ilustram a plena possibilidade de que a Administração Pública atue em referido sentido, fazendo exercer a sua vontade, sem perder de vista, porém, os contornos legais que lhe são específicos (Mello, 2013).

O presente estudo, desse modo, abordará de que forma as transações em matéria tributária devem ser abordadas dentro da teoria do fato jurídico, especificamente no que se refere às categorias específicas dentro do gênero dos atos jurídicos *lato sensu*, conforme a seguir se expõe.

3 A LEI Nº 13.988/2020 E AS TRANSAÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: O CONTRATUALISMO FISCAL E OS NOVOS RUMOS DA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE

No contexto histórico, o fenômeno da tributação foi evoluindo no sentido de impedir o exercício desmedido da força estatal em relação aos contribuintes, a partir, por exemplo, das limitações ao poder de tributar, porém sem nunca perder de vista as suas finalidades precípuas, principalmente no contexto atual: obter recursos públicos para financiar as despesas do Estado, redistribuir a riqueza e induzir comportamentos (Oliveira, 2013).

Neste sentido, a relação Fisco-Contribuinte sempre se deu de maneira antagônica, em que de um lado a Administração Tributária exercia seu poder de cobrar o tributo e de outro o contribuinte envidava esforços no sentido de reduzir a carga tributária que possivelmente suportaria.

O momento atual, porém, vai no sentido do fomento à utilização de mecanismos que visem estabelecer um estreitamento das relações Fisco-contribuinte, decorrente de uma nova dinâmica dos Estados modernos:

A participação dos contribuintes no processo de tributação (e dos cidadãos em geral na Administração) é resultado da abertura do diálogo entre fisco e contribuinte no âmbito do Direito Tributário (e entre Administração e cidadãos no Direito Administrativo). Decorre de uma nova dinâmica nos Estados modernos, onde perde força a noção de *iusimperium*, em que o Estado atua por meio de atos impositivos, e ganha importância aquela de Estado democrático, em que este buscagarantir os direitos dos cidadãos.

Nesse contexto, verifica-se uma mudança das relações entre fisco e contribuinte: de uma relação de confronto, para uma relação de cooperação. Percebe-se um esforço do fisco em estabelecer um ambiente no qual prevaleça a confiança mútua e a colaboração com os particulares (Oliveira, 2013, p. 34-35).

É em tal panorama que se vê a adoção de mecanismos como o contratualismo fiscal, em que a relação fisco-contribuinte se dá de maneira menos hierarquizada e mais negocial (Oliveira, 2013).

A implementação de tais iniciativas, porém, dentro do sistema tributário brasileiro, levanta discussões sobre a legalidade/constitucionalidade delas, considerando-se as tradicionais balizas do modelo administrativo brasileiro, pautadas, por exemplo, na supremacia do interesse público.

Apesar de não ser o intuito do presente artigo analisar a legitimidade de tais mecanismos de forma abstrata, que parte do pressuposto de que tais iniciativas são possíveis, questionando-se somente a sua natureza jurídica dentro da teoria do fato jurídico, oportuno destacar a posição de Oliveira (2013, p. 78-79), analisando a transação tributária do ponto de vista da indisponibilidade do interesse público:

É que, embora o princípio da indisponibilidade do interesse público seja a base do ordenamento jurídico-administrativo, não possui ele um valor absoluto, perene e imutável. Dependerá das condições políticas, sociais, culturais e econômicas prevalecentes numa determinada época em determinada sociedade. Seu conteúdo, portanto, não é fixo, podendo ser modificado em decorrência da alteração das condições e dos costumes.

(...)

Portanto, dizer que o instituto da transação viola, *per se*, o interesse público não é verdadeiro, devendo-se haver uma análise casuística dos interesses em jogo.

De fato, a transação tributária já vem sendo utilizada pelas Administrações Tributárias de vários entes federados, seja ao nível federal, estadual ou municipal, o que denota, inclusive, a importância do estudo do referido instituto tal qual vem sendo praticado, sem que se questionem abstratamente questões acerca da sua constitucionalidade, por exemplo, o que não se propõe no presente estudo.

Conforme observa Boeing (2020, p. 186-187),

A transação tributária tem evidente natureza contratual. Ela pressupõe a composição de vontades entre os sujeitos da relação tributária, que fazem mútuas concessões. A característica que essencialmente diferencia o contrato do ato jurídico em sentido estrito é justamente o acordo de vontades. Não há como negar aquela natureza, a não ser que se permaneça adotando uma concepção antiquada de que inexistiria espaço para o elemento volitivo no âmbito da Administração Tributária.

De fato, conforme inclusive o disposto no CTN (art. 156, III), a transação tributária pode ser definida como “um ajuste firmado entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária que, mediante concessões mútuas, acordam em terminar litígio administrativo ou judicial acerca de obrigação tributária com o objetivo de extinguir-la” (Boeing, 2020, p. 186-187).

A seguir, busca-se analisar de que forma a Lei nº 13.988/2020, que dispôs sobre a possibilidade de transação tributária no âmbito federal conversa com a teoria do fato jurídico, principalmente quando analisamos se as transações tributárias se assemelham às transações que ocorrem entre particulares, tradicionalmente dotadas de maior liberdade negocial.

3.1 OS CONTORNOS DA LEI N° 13.988/2020 E AS CATEGORIAS DE ATOS JURÍDICOS *LATO SENSU*

Considerando-se o referido panorama em que mecanismos de cooperação entre Fisco e contribuinte restam cada vez mais incentivados, a Lei nº 13.988/2020, que vem dispor sobre “os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária”, fornece interessantes elementos para o estudo dos atos jurídicos na relação entre a Administração Tributária e os contribuintes.

Conforme os três capítulos da referida lei que sucedem às disposições gerais, haveria três espécies de transações previstas: a) transação na cobrança da dívida ativa; b) transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica; e c) transação no contencioso tributário de pequeno valor (Boeing, 2020).

Boeing (2020, p. 197) bem sintetiza, em poucas palavras, como funciona cada espécie em destaque, de modo que, enquanto a transação na cobrança da dívida ativa “[...] se aplica aos créditos inscritos em dívida ativa e não pagos pelo devedor”, a segunda hipótese diz respeito às grandes discussões em litígios tributários (em âmbito administrativo ou judicial), enquanto a última se destina apenas aos créditos tributários de até 60 salários mínimos de pessoas físicas, microempresas e empresas de pequeno porte.

Outro ponto que merece destaque é o de que enquanto apenas na primeira hipótese (transação na cobrança da dívida ativa), que visa transacionar sobre créditos julgados de difícil recuperação pela Administração Tributária, a iniciativa da proposta individual pode ser providência tomada pelo próprio contribuinte (conforme art. 2º, I da referida lei) ou por

adesão, nas demais modalidades o contribuinte apenas pode transacionar por meio de adesão, implicando na aceitação de todas as condições fixadas no edital que a propõe (conforme parágrafo único do art. 2º).

Quanto ao conteúdo, o largo espectro de causas decorrentes da relação tributária visou dar maior efetividade ao instituto, sendo possível, inclusive, transacionar sobre o valor principal da dívida (crédito tributário da obrigação principal, com exceção da primeira hipótese, em que tal permissão inexiste), ou sobre prazos de pagamento especiais, substituição de garantias etc. (Boeing, 2020).⁴

Além disso, a minúcia do legislador quanto aos critérios que devem ser observados pela Administração Tributária Federal na pactuação das referidas transações nos fornece elementos para se analisar o instituto da nulidade, por exemplo, situado dentro do plano da validade, considerando-se que o desrespeito à disposição legal sobre a forma, por exemplo, significa causa de nulidade, já que “a validade do instrumento pressupõe a obediência a normas jurídicas próprias de natureza pública” (Mello, 2010, p. 158), destacando-se, ainda a própria legitimização do agente público e a legitimização da vontade, conforme abordado pelo art. 13 da referida lei, que estabelece a competência do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, diretamente ou por autoridade por ele delegada, assinar o termo de transação de forma individual, no caso das transações na cobrança da dívida ativa (Brasil, 2020).

Por fim, deve-se analisar em qual(is) categoria(s) dentre as espécies de atos jurídicos *lato sensu* as transações tributárias conforme a Lei nº 13.988/2020 podem estar inseridas, destacando, ainda, a possibilidade de que existam atos mistos, em que se combinam as duas espécies (Mello, 2013).

Conforme sustenta Mello (2013, p. 197), delimitando o ato jurídico *stricto sensu* como espécie *a* e o negócio jurídico como espécie *b*:

Na espécie *a*, denominada ato jurídico *stricto sensu* ou ato não negocial, a vontade manifestada pelas pessoas apenas se limita à função de compor o suporte fáctico de certa categoria jurídica, sendo que o fato jurídico daí resultante tem efeitos previamente estabelecidos pelas normas jurídicas respectivas, razão pela qual são invariáveis e inexcluíveis pelo querer os interessados (onde dizer-se que são *efeitos necessários*, ou *ex lege*).

Na espécie *b*, denominada *negócio jurídico* ou *ato negocial*, o direito não recebe a vontade manifestada somente como elemento nuclear do suporte fáctico da categoria que for escolhida pelas pessoas, mas lhe reconhece, dentro de certos parâmetros, o poder de regular a amplitude, o surgimento, a permanência e a intensidade dos efeitos que constituam o conteúdo eficacial das relações jurídicas que nascem do ato jurídico.

⁴ Conforme incisos I a III do art. 11 da referida lei.

Da análise das três espécies de transação tributária trazidas pela Lei nº 13.988/2020, pode-se verificar que a hipótese (a), relativa à transação na cobrança de dívida ativa, em que a iniciativa pode ser tomada até mesmo pelo contribuinte, possui natureza negocial bastante evidente, tendo em vista a possibilidade de que as partes efetivamente negociam mediante concessões mútuas, sobre diversos institutos (condições de parcelamento, prazo, etc.), destacando-se ainda a forte possibilidade de que haja atos mistos, considerando-se as minuciosas especificidades da legislação, que restringem a possibilidade de negociação sobre determinados institutos, o que deve ser analisado caso a caso.

No mesmo sentido, apesar de possuir um conteúdo muito mais delimitado, considerando-se que só podem ser pactuadas por meio de formulário de adesão, em que a única opção do contribuinte é aceitar a totalidade das disposições da transação, as outras duas hipóteses (transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica; e transação no contencioso tributário de pequeno valor) não perdem a sua natureza negocial, variando apenas em amplitude, haja a vista a manutenção da possibilidade de categorias jurídicas e na estruturação do conteúdo eficacial.⁵

4 CONCLUSÃO

Estabelecidas as premissas conceituais fundamentadas na teoria do fato jurídico, pode-se afirmar, inicialmente, que os atos praticados entre a Administração Tributária e os contribuintes se sujeitam a tratamento jurídico específico, considerando-se o interesse público envolvido, porém as categorias delimitadas na teoria do fato jurídico possuem total utilidade para estudar referidos institutos.

Neste sentido, amplo é o espectro de categorias de fatos jurídicos que decorrem da atividade da Administração em relação aos particulares, variando desde a formação de atos-fatos jurídicos, como no caso dos fatos jurídicos tributários, até atos de natureza negocial.

Da análise da nova legislação (Lei nº 13.988/2020) se percebe que o legislador abriu as possibilidades de transações entre o Fisco e o contribuinte de forma ampla, deixando clara

⁵ Sobre o tema, novamente a contribuição de Mello: “Ainda na nossa concepção, o elemento fundamental caracterizador do negócio jurídico consiste, precisamente, na circunstância de que a liberdade das pessoas (autonomia da vontade) na escolha da categoria jurídica e na estruturação do conteúdo eficacial da relação jurídica respectiva varia em amplitude, conforme as normas do sistema jurídico, podendo ir de um mínimo de escolha – quando há *numerus clausus* e apenas um tipo a escolher – a um máximo, quando se permite, até, a criação de espécies novas (*numerus apertus*). A vontade negocial, assim, só tem poderes de escolha dentro dos limites traçados pelo ordenamento jurídico, não sendo, portanto, livre e muito menos absoluta. A partir de uma tal concepção, não vemos dificuldade para explicar, como negócios jurídicos, o contrato de adesão, o contrato-tipo, o contrato administrativo e até os contratos ditos necessários (Mello, 2013. p. 239.).

a existência de natureza negocial nas pactuações, podendo-se observar a existência de negócios jurídicos propriamente ditos, que não perdem a sua natureza diante dos contratos de adesão, bem como de atos mistos, em que restam combinados atos jurídicos *stricto sensu* e negócios jurídicos.

REFERÊNCIAS

BOEING, Ana Paula Sabetzki. Enfim, uma esperança para a transação tributária: uma breve análise da Lei n. 13.988/2020. **Revista jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná**, Curitiba, n. 11, p. 177-222, 2020. Disponível em: <https://www.pge.pr.gov.br/Pagina/Revista-Juridica-da-Procuradoria-Geral-do-Estado-Edicao-2020>. Acesso em: 20 ago. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.988/2020, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília: **Diário Oficial da União**, 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>. Acesso em: 20 ago. 2021.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da existência. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da validade. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

NUNES, Danyelle Rodrigues de Melo; GOMES, Filipe Lôbo; FARIAS, Natalie Cristyne de Santana Barbosa. Fato gerador tributário à luz da teoria do fato jurídico. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, n. 4, ano 7, p. 279-296, 2021. Disponível em: <http://www.cidp.pt/publicacao/revista-juridica-lusobrasileira-ano-7-2021-n-4/216>. Acesso em: 20 ago. 2021.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03042017-140125/publico/Dissertacao_Mestrado_Phelippe_Toledo_Pires_de_Oliveira_INTEGRAL.pdf. Acesso em: 20 ago. 2021.