



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

ALEXANDRE BRITO LIMEIRA

**A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS NA
PERSECUÇÃO PENAL**

RECIFE
2025

ALEXANDRE BRITO LIMEIRA

**A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS NA
PERSECUÇÃO PENAL**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciência Jurídicas, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Público; Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva.

RECIFE
2025

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Limeira, Alexandre Brito.

A transação tributária no direito brasileiro e seus reflexos na persecução penal
/ Alexandre Brito Limeira. - Recife, 2025.

41p.

Orientador(a): Eric Moraes de Castro e Silva

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de
Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2025.

Inclui referências.

1. Transação Tributária. 2. Persecução Penal. 3. Suspensão. I. Silva, Eric
Moraes de Castro e . (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

ALEXANDRE BRITO LIMEIRA

**A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS NA
PERSECUÇÃO PENAL**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado ao Curso de Direito da Universidade
Federal de Pernambuco, Centro de Ciência
Jurídicas, como requisito parcial para a obtenção
do título de bacharel em Direito.

Aprovado em: 10/03/2025.

BANCA EXAMINADORA

Profº. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Profº. Dr. Giovanni Christian Nunes Campos (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

Profª. Drª. Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues (Examinadora Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus, por me conceder a oportunidade de estudar em uma instituição de tão elevado prestígio, permitindo que, mesmo diante das adversidades, eu pudesse seguir firme neste caminho.

Sou imensamente grato à minha família, que sempre esteve ao meu lado, oferecendo seu apoio incondicional. Agradeço profundamente aos meus pais, minha irmã, que me inspira a seguir a carreira jurídica, e aos meus avós, que sempre me cercaram com seu carinho e presença constante.

Estendo minha gratidão aos amigos que esta universidade me proporcionou. A Pedro, Clara, Duda, Alisson, Kassio, Ravy, Gabi, Natália e tantos outros que, com suas personalidades ímpares, deixaram sua marca indelével nesta jornada acadêmica.

Também sou grato a Dante, João, Zé Guga, David Melo, Ribemboim, Abdon, Brenno e Maranhão, por sua amizade sólida e, além disso, pelo companheirismo incomparável, que tornou essa caminhada ainda mais significativa e prazerosa.

Não poderia deixar de expressar minha imensa gratidão aos meus amigos Pedro Alexandre e John Ribeiro, cujas contribuições foram essenciais para que este trabalho se concretizasse. Seja com a revisão, seja com a ajuda diária para encontrar tempo e inspiração para escrever.

Reconheço com imensa gratidão o papel fundamental dos mestres que guiaram meu percurso até este momento. Em especial, expresso minha profunda apreciação ao meu orientador, Eric Castro, que, com sua excelência acadêmica e dedicação, foi uma fonte constante de inspiração e aprendizado.

Por último, mas com o maior sentimento de gratidão, agradeço por ter tido o privilégio de conhecer o amor da minha vida. Este, sem dúvida, é o maior presente que a faculdade me proporcionou. Obrigado, Thalita Tavares de Moura, por fazer parte dessa jornada e por estar ao meu lado, de forma constante e dedicada. Este trabalho, assim como muitos outros, não seria possível sem o seu apoio e presença. Você é minha maior parceira e a melhor companhia.

Finalmente, deixo um sincero agradecimento a todos que, de alguma maneira, contribuíram para minha jornada acadêmica e pessoal.

“O primeiro pecado da humanidade foi a fé; a primeira virtude foi a dúvida.”

(Carl Sagan)

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar a possibilidade de a transação tributária estender seus efeitos à esfera penal, resultando na suspensão ou extinção da punibilidade por crimes contra a ordem tributária. Para isso, o trabalho foi dividido em três capítulos: o primeiro aborda o conceito de transação e seus efeitos no crédito tributário; o segundo analisa a constitucionalidade de normas que flexibilizam a persecução penal mediante o pagamento ou parcelamento do crédito tributário; e, por fim, discute-se a possibilidade de a transação suspender ou extinguir a persecução penal. A metodologia adotada é exploratória e bibliográfica, baseada na análise de renomados doutrinadores. O trabalho conclui que a transação tributária deve, sob condição suspensiva, extinguir a pretensão punitiva nos crimes tributários.

Palavras-chave: Transação Tributária; Persecução Penal; Suspensão.

ABSTRACT

This study aims to analyze the possibility of extending the effects of tax settlements to the criminal sphere, resulting in the suspension or extinction of punishability for crimes against the tax system. The paper is divided into three chapters: the first addresses the concept of settlements and their effects on tax claims; the second examines the constitutionality of norms that allow for flexibility in criminal prosecution through the payment or installment of the tax debt underlying the offense; and the third discusses the potential for tax settlements to suspend or extinguish criminal prosecution. The methodology is exploratory and bibliographical, based on the analysis of renowned scholars. The study concludes that tax settlements, under suspensive conditions, should extinguish the punitive intent in tax-related crimes.

Keywords: *Tax Settlement; Criminal Prosecution; Suspension.*

LISTRA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CTN – Código Tributário Nacional

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

HC – Habeas Corpus

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PGR – Procuradoria-Geral da República

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	12
2.1 Conceito de transação	12
2.2 Classificação da transação	15
3 A CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS DESPENALIZADORAS	24
3.1 Síntese da ADI nº 4.273/DF e importância deste precedente para o estudo .	24
3.2 A legalidade da suspensão da ação penal em razão de garantias tributária .	28
4 EFEITOS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA ESFERA PENAL	31
4.1 É possível a transação tributária produzir efeitos na esfera penal?	31
4.2 Transação como causa de suspensão ou extinção da punibilidade?	35
5 CONCLUSÃO	38
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	40

1 INTRODUÇÃO

A transação tributária, especialmente após a promulgação da Lei nº 13.988/2020, consolidou-se como instituto de inequívoca relevância no cenário jurídico pátrio, adquirindo especial protagonismo em virtude de sua regulamentação no âmbito federal.

Em um contexto de numerosa contenda, o instituto da transação representa um ponto de inflexão na dinâmica da relação entre Fisco e contribuintes, assumindo papel mediador em um contexto de acentuada litigiosidade, onde o embate incessante se converte, não raro, em um labirinto processual de complexa resolução.

Dados do relatório da “PGFN em Números”, conforme divulgados pelo Valor Econômico¹, revelam que, somente em 2023, a transação se tornou responsável pela recuperação de quase R\$ 20,7 bilhões, montante este que corresponde a quase metade dos R\$ 48,3 bilhões arrecadados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no mesmo ano, evidenciando, assim, seu papel eficaz na promoção da arrecadação pública, bem como reduzindo a necessidade de prolongadas disputas judiciais.

Ademais, conforme reportado pelo portal de notícias tributárias, o Jota², a estimativa da Procuradoria Nacional projeta ainda a recuperação de R\$ 12 bilhões com transações em 2024, em face de novos editais a serem publicados.

O alto impacto na arrecadação federal por meio desse instrumento também impulsionou outros entes da federação, notadamente os estados, a adotarem a transação como modelo de regularização fiscal, confirmando a eficiência do sistema baseado em concessões recíprocas.

Nesta linha, o estudo dos limites e dos efeitos jurídicos da transação tributária torna-se essencial para a compreensão de seu impacto no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive no âmbito do direito penal.

Isso porque, o pagamento ou parcelamento de débitos tributários é reconhecido como causa de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Nesse sentido, diante da regulamentação da transação tributária, surge a indagação acerca de

¹ Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2024/04/17/uniao-quer-recuperar-r-12-bi-com-transacoes.ghtml>. Acesso em 26/09/2024.

² Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/o-protagonismo-da-transacao-tributaria-no-cenario-de-inovacao-brasileiro>. Acesso em 26/09/2024.

sua potencialidade de produzir efeitos similares, especialmente no que tange à suspensão ou extinção da persecução penal.

O presente estudo objetiva, portanto, examinar o alcance dos efeitos jurídicos da transação no crédito tributário, para assim, compreender se tais efeitos podem ser estendidos à esfera penal, de modo a permitir a extinção ou suspensão da pretensão punitiva estatal.

Perseguindo esse escopo, inicialmente, analisa-se o impacto da transação no crédito tributário. Na sequência, discute-se acerca da viabilidade e constitucionalidade de normas que autorizam a suspensão ou extinção da persecução penal mediante pagamento ou parcelamento. Por fim, investiga-se os possíveis reflexos penais da transação tributária.

2 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 Conceito de transação

Antes de qualquer aprofundamento da temática, é imperioso realizar um exercício propedêutico, a fim de conceituar o objeto de estudo do presente trabalho. Isso porque, somente após entender o que é a transação, estudando o seu conceito e particularidades, é que se torna possível estender o horizonte e compreender o instituto da transação em matéria tributária, assim como, seus demais desdobramentos nos outros ramos do Direito.

Para alcançar tal finalidade, revela trazer à baila a conceituação dada pelo Código Civil à transação, haja vista que o instituto da transação, apesar de amplamente discutido no Direito Tributário, é típico das relações cíveis. Dessa forma, faz-se necessário o conhecimento dos signos que distinguem a transação de quaisquer outras modalidades de acordo entre as partes, tais como obrigações, contratos e demais relações jurídicas negociais.

Nos termos do art. 840 do Código Civil Brasileiro³ (Lei nº 10.406/2002), é possível classificar a transação como um instituto vocacionado à prevenção ou término de litígios, caracterizado, especialmente, pela concessão recíproca das partes envolvidas. Para Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona, essa reciprocidade se caracteriza como um dos elementos chaves da transação, representando a essência do acordo:

Concessões recíprocas: como a relação jurídica é controversa, não se sabendo, de forma absoluta, de quem é a razão, as partes, para evitar maiores discussões, cedem mutuamente. Se tal não ocorrer, inexistirá transação, mas, sim, renúncia, desistência ou doação.⁴

Não por outro motivo, o Código Civil, através do art. 841⁵, delimita quais direitos poderão ser objeto de transação, impondo que somente direitos patrimoniais de caráter privado poderão ser transacionados, uma vez que apenas esses direitos podem ser livremente dispostos pelos seus titulares. Nota-se, com isso, que não é todo e qualquer litígio que pode ser submetido à resolução por meio de transação interpartes.

³ Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.

⁴ PAMPLONA FILHO, Rodolfo; GAGLIANO, Pablo Stolze. Manual de Direito Civil-Volume Único. Saraiva Educação SA, 2020, p. 1297.

⁵ Art. 841. Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação.

De toda sorte, o que pode parecer, à primeira vista, uma antinomia no sistema jurídico brasileiro, não impediu que o legislador nacional ampliasse o escopo do instituto da transação para outros ramos do direito, ainda que estes não envolvessem, necessariamente, direitos patrimoniais disponíveis.

Nesse contexto, a viabilidade do instituto da transação no âmbito tributário está intrinsecamente ligada à possibilidade de o crédito tributário ser transacionado. Em outras palavras, torna-se essencial investigar se a natureza do direito que pode ser objeto de uma transação tributária é ou não negociável.⁶

Uma análise superficial da controvérsia poderia conduzir à equivocada conclusão de que o crédito tributário, por sua natureza de direito público indisponível, estaria inerentemente excluído de qualquer possibilidade de negociação.

Nessa esteira, Murilo Avelino e Ravi Peixoto lecionam que essa visão reflete uma antiga dicotomia entre Direito Público e Direito Privado, no qual, dada a natureza jurídica das relações entre sujeitos particulares e o Estado, não seria possível vislumbrar um Ente Público, protetor das *res publica*, dispondo de direitos alheios que tão somente é guardião, e não titular.⁷

Seguindo tais premissas, os direitos tutelados pelo Poder Público, dada a sua indisponibilidade, inviabilizariam teoricamente qualquer debate sobre a possibilidade de se transacionar o crédito tributário. Contudo, tanto a doutrina quanto a jurisprudência têm gradualmente desconstruído essa visão conservadora, afastando a interpretação de que direitos indisponíveis são, por definição, inegociáveis.

Em verdade, como demonstra Murilo Avelino e Ravi Peixoto:

Não se pode confundir direito indisponível com direito que não admita autocomposição. Há uma enorme diferença. Confundir os conceitos é um erro comum, conquanto diferenciá-los seja de suma importância para compreender a questão.⁸

No mesmo sentido, denota Tatiana Santos:

⁶ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Processual) - Faculdade de Direito, University of São Paulo, São Paulo, 2013, p. 132.

⁷ AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi. Consensualidade e Poder Público. 2ª edição. Salvador: JusPodivm, 2023, p. 24.

⁸ *Idem*, p. 37.

No campo do estímulo à participação da Administração Pública em meios alternativos de soluções de conflitos, a doutrina defende que, quanto aos interesses disponíveis, há espaço para parcela de disponibilidade que permitem a transação e, por consequência, a arbitragem, por exemplo.⁹

Do excerto supramencionado, depreende-se que o Estado, além de licitar com particulares, firma parcerias público-privadas, resolve litígios por meio de arbitragem e negocia os créditos de sua titularidade. Nota-se, ainda, que até na esfera penal, onde se protegem bens jurídicos de maior relevância, acordos são comumente realizados.

Exemplo disso é a transação penal que possibilita acordos capazes de resultar na suspensão do processo ou na aplicação de penas alternativas, evitando, sempre que possível, a imposição de pena privativa de liberdade. Para ilustrar a amplitude e concretude deste instituto, entre janeiro e junho de 2021 foram celebrados 1.295 acordos de não persecução penal em todo o Brasil, conforme estudo conduzido pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) em parceria com a Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).¹⁰

Tais circunstâncias demonstram que as limitações impostas pelo Código Civil (art. 841), estão sendo aos poucos superadas. Nesse sentido, reforça-se a ideia de que, mesmo em se tratando de direitos de alta relevância social e jurídica, historicamente considerados indisponíveis, é possível flexibilizar sua negociação em busca de soluções mais justas e eficientes.

Destarte, o paradigma de um Poder Público distante do mundo privado é cada vez mais desconstituído, da mesma forma que a noção de direito público indisponível vem sendo gradualmente questionada.¹¹

Todavia, essa discussão não será aprofundada no presente estudo. Postula-se, portanto, a premissa de que a transação tributária é plenamente viável. Tal viabilidade não é mera hipótese, mas uma realidade facilmente verificável, especialmente quando

⁹ SANTOS, Tatiana Simões dos. Negócios processuais envolvendo a Fazenda Pública. In: CABRAL, Antonio do Passo; Nogueira, Pedro Henrique. Coleção Grandes Temas do Novo CPC – Vol. 1. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 648

¹⁰ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA et al. Fortalecendo vias para as alternativas penais: um levantamento nacional da aplicação do acordo de não persecução penal no Brasil. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2023. 183 p. (Série Fazendo Justiça. Coleção Alternativas Penais).

¹¹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *op. cit.*, p.133-134

se considera que o próprio Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 171, confere ao legislador a prerrogativa de editar normas que regulem os requisitos, as formas, o conteúdo e o alcance da transação tributária. Posteriormente, conforme será demonstrado, essa previsão culminou na regulamentação desse instituto em âmbito federal com a edição da Lei nº 13.988, de 2020.¹²

Feitas tais considerações, é necessário discorrer, doravante, sobre a classificação do instituto da transação sob a luz das normas gerais de direito tributário estabelecidas pelo CTN.

2.2 Classificação da transação

Ultrapassada a discussão inaugural sobre a viabilidade jurídica da transação envolvendo créditos de titularidade do Poder Público, faz-se imperativo compreender de que maneira esse instituto encontra-se disciplinado no ordenamento jurídico nacional.

A Constituição Federal, na alínea “b”, inciso III, do art. 146, dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente no que concerne ao crédito tributário.

Essa regulamentação é atribuída ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), o qual, apesar de formalmente editado como lei ordinária, foi recepcionado tanto pela Constituição Federal de 1967, quanto à de 1988, como se complementar fosse¹³. Entretanto, constata-se que essa legislação oferece uma abordagem pouco detalhada sobre a definição, conceituação e extensão da transação em matéria tributária, o que pode ser interpretado como reflexo da visão conservadora, anteriormente discutida, quanto à indisponibilidade dos bens públicos.

Na realidade, como já abordado, o CTN conferiu ao legislador a prerrogativa de estabelecer, por meio de lei, os sujeitos ativos e passivos do crédito tributário que, mediante concessões bilaterais, possam iniciar negociações visando à celebração de uma transação para a solução definitiva de um litígio, resultando na extinção do crédito

¹² "Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n os 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002."

¹³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 195

tributário objeto da negociação. Tal previsão está disposta no art. 171 do referido código, conforme segue:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Dentre os vocábulos jurídicos empregados no dispositivo acima, um em específico gerou dissenso doutrinário quanto ao seu conceito: o “litígio”. Nesse sentido, a divergência dos doutrinadores decorre tanto em relação à definição do que seria o litígio, quanto à extensão de seu alcance.

Questionando a amplitude do conceito, Sacha Calmon defende que a interpretação mais compatível com a natureza do instituto da transação requer que esta seja utilizada exclusivamente como mecanismo para resolução de um litígio já instaurado, e não como um meio preventivo para evitar o surgimento de um conflito.¹⁴

De outra senda, quanto à extensão do conceito de litígio, há quem defenda que o litígio é, por essência, a discussão judicial da controvérsia jurídica. Desta forma, considerando que o procedimento administrativo nem sempre é tratado, por alguns doutrinadores, como um processo formal, mas sim como um mero procedimento, seria impróprio utilizar a transação para créditos tributários ainda em discussão na esfera administrativa.¹⁵

Luís Eduardo Schoueri vai além e ressalta que, segundo a formulação do art. 171 e considerando a característica da indisponibilidade do interesse público, não apenas a transação deveria ser definida por lei, mas também o próprio litígio que permitiria sua consumação. Dessa forma, a transação só poderia ocorrer no contexto específico de uma disputa jurídica delimitada, sem possibilidade de aplicação a outras controvérsias.

Com isso, hipoteticamente, caso surgisse uma divergência acerca da constitucionalidade de um tributo ou exação, caberia à Administração Pública promulgar uma lei específica, autorizando a transação para resolver exclusivamente os litígios

¹⁴ CALMON, Sacha. Curso de direito tributário brasileiro. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 445.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 412.

acerca de uma controvérsia específica, sem abrir margem para a utilização do instituto em outras discussões. Nesse sentido, o autor enfatiza que:

(...) A transação, em matéria tributária, deve ser autorizada por lei. Esta deve especificar qual a matéria litigiosa à qual se aplicará a transação e suas condições. Não abre espaço à discricionariedade da Administração. A transação tributária é, antes, um convite, feito pelo próprio legislador, para que o sujeito passivo, querendo, tome os passos para que se extinga sua obrigação.

Assim é que a transação será aplicável, por exemplo, quando surgida uma controvérsia acerca da constitucionalidade de um tributo, o legislador – e só ele – abra um prazo para aqueles sujeitos passivos que questionam a constitucionalidade da exigência encerrarem os litígios instaurados, em condições que a própria lei estabeleça. Ou seja: para cada situação, o legislador deverá disciplinar os termos da transação. (...) ¹⁶

Exatamente pela postura conservadora quanto à possibilidade de negociação de direitos até então considerados absolutamente indisponíveis, é que a resolução para essas aparentes contradições do instituto da transação demorou a se consolidar no ordenamento jurídico nacional. Somente após 54 anos da promulgação do CTN é que o tema foi definitivamente regulamentado por meio da Lei nº 13.988/2020.

Nesse contexto, e particularmente no que se refere à abrangência da transação tributária, a Lei nº 13.988/2020 limitou o alcance do instituto aos débitos já definitivamente constituídos ou inscritos em dívida ativa. Em um primeiro momento, portanto, não seria possível a celebração de transações envolvendo créditos ainda em discussão na esfera administrativa¹⁷. Contudo, em 21 de junho de 2022, a redação original do inciso I, do § 4º do art. 1º da referida lei foi alterada para ampliar o escopo da transação tributária, passando a abranger também os débitos não constituídos de forma definitiva:

Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 12. ed. São Paulo - SP: Saraivajur, 2023, p. 719.

¹⁷ Art. 1º, § 4º da Lei nº 13.988/2020: Aplica-se o disposto nesta Lei: I - aos créditos tributários não judicializados sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia;

transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária. (...)

§ 4º Aplica-se o disposto nesta Lei:

I - aos créditos tributários sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia;

Com as devidas vênias ao dissenso doutrinário, a solução adotada pelo legislador aparenta ser a que melhor reflete a natureza do instituto da transação. Isso porque, tanto no âmbito civil quanto no tributário, a transação é fundamentalmente a expressão da flexibilidade negocial. É evidente que, no contexto tributário, a transação é diretamente lastreada pelo interesse público, o que justifica uma delimitação mais restrita de sua aplicação. No entanto, restringir o alcance desse instituto a um conceito estritamente vinculado ao "litígio" não parece estar em consonância com a liberdade negocial que a transação visa promover.

Não obstante, a interpretação se aproxima ao conceito civil da transação que, como destaca Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona, tem como ideia regente o “*animus* de extinguir as dúvidas, prevenindo ou terminando o litígio: através da transação, cada uma das partes abre mão de uma parcela de seus direitos, justamente para evitar ou extinguir o conflito.”¹⁸

E mais, a própria Receita Federal, diante da competência instituída pela lei de transações no âmbito federal¹⁹, criou uma espécie de transação que se limitava a solucionar discussões administrativas do crédito tributário, conhecida como “litígio zero”²⁰. Com isso, reforça-se a ideia de que o conceito de litígio, conforme previsto no art. 171 do CTN, não é tão restritivo quanto defendiam doutrinadores supracitados.

Por todo o exposto, verifica-se que, com o avanço legislativo, especialmente com a edição da Lei nº 13.988/2020 e suas alterações subsequentes, tornou-se possível afastar diversas controvérsias históricas acerca da transação, considerando que a escolha inicial do legislador foi a de não incluir a regulamentação específica da transação

¹⁸ PAMPLONA FILHO, Rodolfo; GAGLIANO, Pablo Stolze, *op. cit.*, p.1297

¹⁹ Art. 10-A da Lei 13.988: A transação na cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal poderá ser proposta pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor, observada a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

²⁰ BRASIL. Receita Federal. Edital de Transação por Adesão RFB nº 1, de 18 de março de 2024. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=139592>. Acesso em: 21 set. 2024.

tributária diretamente no CTN, tampouco estabelecer uma definição ou conceito explícito para tal instituto. Optou-se, ao contrário, por delegar a regulação da matéria a uma legislação específica posterior.

Todavia, é importante ressaltar que o Código Tributário Nacional, enquanto norma responsável por delinear as diretrizes gerais do direito tributário, definiu os efeitos jurídicos da transação, categorizando-a como uma causa extintiva do crédito tributário, conforme inteligência do art. 156 do referido código, veja-se:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

A questão em tela revela-se novamente controversa na doutrina, especialmente ao considerar que o CTN não explicita o momento exato em que a transação tributária se aperfeiçoa, resultando na extinção do crédito tributário objeto de negociação. Isso se dá porque, caso se entenda que a transação se concretiza unicamente com a celebração do acordo entre as partes, a simples formalização do termo de transação implicaria na extinção imediata do crédito tributário. Tal interpretação, entretanto, parece não se coadunar com a natureza subjacente ao instituto da transação.

Por outro lado, se o aperfeiçoamento da transação fosse condicionado ao pagamento integral do débito, a extinção da dívida tributária ficaria subordinada ao cumprimento dessa condição. A complexidade da questão se intensifica ao se considerar que a transação tributária frequentemente envolve mecanismos de suspensão do crédito tributário, como o parcelamento ou a moratória. Dessa forma, tomando por base exclusivamente o disposto no art. 156, inciso III, do CTN, enquanto a transação não fosse efetivamente consumada, o crédito tributário permaneceria em um estado de incerteza jurídica, sem uma definição clara quanto à sua exigibilidade imediata.

Nesse sentido, os efeitos jurídicos da transação tributária, especialmente no que tange à extinção da dívida conforme previsto no CTN, têm suscitado dissenso entre diversos doutrinadores. Vejamos a seguinte lição de Paulo Barros, *in verbis*:

É curioso verificar 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 passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo. Tal singela meditação já compromete o instituto de forma extintiva de obrigações.²¹

Em ressonância, Tereza Tarragô também questiona os efeitos sobre a exigibilidade do crédito tributário decorrentes da celebração de uma transação. Para a doutrinadora, a solução mais adequada seria a de que a extinção do crédito tributário resultasse da própria celebração da transação, porém, sob a condição suspensiva de pagamento do valor acordado. Em outras palavras, os efeitos extintivos só se concretizam plenamente quando a dívida for definitivamente quitada. Vale mencionar as palavras da autora:

O que extingue o crédito tributário, portanto, discordando-se aqui da doutrina prevaiente, é sim a celebração da transação, sob condição suspensiva do pagamento definitivo dos valores devidos pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária. A desconsideração, portanto, da existência de cláusula suspensiva nos parcelamentos leva a uma interpretação equivocada do instituto, impossível de compatibilizá-lo com sua disciplina no Código Tributário Nacional.²²

Diversamente, o professor Hugo de Brito Machado argumenta que a transação não implica necessariamente na extinção do crédito fiscal, pois pode estabelecer novo prazo ou condição para o pagamento do tributo, sendo este pagamento que efetivamente extinguirá o crédito tributário. Nessa perspectiva, a transação serve para extinguir o litígio, enquanto a extinção do crédito tributário só ocorre mediante o cumprimento das obrigações pelo contribuinte, seja por pagamento, compensação ou outra forma de extinção prevista no CTN.²³

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 411.

²² RODRIGUES, Cristina Tarragô Souza; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. Alternativas consensuais de resolução dos conflitos tributários no direito brasileiro: perspectivas à luz do princípio da legalidade. 2009. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009, p. 77.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário, p. 117

De seu turno, Luís Eduardo Schoueri sustenta que:

Efetuada a opção, opera a transação, encerrando-se a obrigação preexistente, que se substitui pela que é objeto de pagamento à vista. É bem verdade que se prevê, também, pagamento parcelado, mas, nesse caso, a transação não opera imediatamente, já que celebrada com condição do pagamento das parcelas: o que se tem é suspensão da exigibilidade, por conta do parcelamento concedido; completado este, opera, aí sim, a transação e dá-se o efeito da extinção.

(...)

O raciocínio deve ser claro: a transação implica novação. Uma vez concluída, ela extingue o crédito tributário, por força do art. 171 do Código Tributário Nacional. O que surge em seu lugar é um novo crédito tributário, resultado da transação.²⁴

Segundo o entendimento do ilustre doutrinador, a transação importará em novação da dívida, de modo que, após a opção pelo instituto, extingue-se a dívida pré-existente para o surgimento de outra, que é fruto da transação.

Por fim, vale registrar a posição adotada por Priscilla Fariscelli que reputa ainda desnecessária a previsão do art. 156, III do CTN²⁵, sob o fundamento de que o pagamento da dívida já é causa extintiva do crédito tributário. Assim, segundo a autora, a inclusão da transação como forma extintiva do crédito torna-se redundante, uma vez que a transação só se consuma, de fato, com o pagamento:

Desse modo, alinhando-nos a doutrina que já desafiou o assunto, entendemos pela desnecessária previsão do art. 156, III do CTN para fins de que a transação seja apta a extinguir o crédito tributário pois o adimplemento da obrigação pelo contribuinte terá o condão de fazê-lo nos termos das hipóteses já elencadas no Codex.²⁶

Diante do exposto, reputa-se mais adequada a posição encampada por Tereza Tarragô, de que a transação extingue de fato o crédito tributário, contudo, sob condição suspensiva, de modo que a extinção só se aperfeiçoará com a quitação integral da dívida, nos exatos moldes previstos pelo art. 117, I do Código Tributário Nacional.²⁷

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *op cit.*, p. 720-721

²⁵ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...)
III - a transação;

²⁶ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *op. cit.*, p.178

²⁷ Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:
I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;
II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio

Sem embargo, a condição suspensiva em questão poderá suspender a exigibilidade do crédito tributário, quando a negociação envolver modalidades de pagamento que resultem na suspensão da exigibilidade, conforme previsto no art. 151 do CTN.²⁸

Assim, caso o contribuinte, ao formalizar a transação, opte por uma forma de pagamento que configure causa suspensiva da exigibilidade, essa deverá ser a consequência jurídica imediata aplicada ao crédito, afastando-se, portanto, a possibilidade de extinção operar de modo *incontinenti*, como sugere a literalidade do art. 156 do CTN, que só vai se concretizar com a quitação total do débito.

Importante observar que o legislador pátrio, atento novamente às possíveis contradições normativas, ao regulamentar a transação tributária, seguiu a lógica aqui delineada, cuidando de diferenciar os efeitos que a transação pode acarretar sobre o crédito tributário, dependendo da forma acordada entre as partes para liquidação da dívida fiscal. Assim, conforme disposto nos §§ 2º e 3º do art. 2º da Lei nº 13.988/2020, tem-se:

Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas: (...)

§ 2º Quando a transação envolver moratória ou parcelamento, aplica-se, para todos os fins, o disposto nos incisos I e VI do caput do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo.

É possível perceber que o dispositivo legal em questão, ao regulamentar os efeitos da transação, condicionou a extinção do crédito tributário a uma cláusula suspensiva, expressa no § 3º do art. 2º da referida lei. Por outro lado, impõe que essa cláusula poderá implicar na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, quando, na transação, houver a aplicação de moratórias ou parcelamentos (§ 2º).

Ressalta-se, ainda, que, em contraponto a visão do Professor Luis Eduardo Schoueri, a Lei nº 13.988/2020 foi taxativa ao estabelecer que a transação não implica

²⁸ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

em novação da dívida²⁹. Desse modo, é possível afirmar que não há substituição da dívida original por uma nova relação creditícia, como ocorre na novação³⁰. Ao contrário, a transação estará intrinsecamente vinculada ao pagamento do débito, e sua efetivação depende do cumprimento integral das condições pactuadas, garantindo, assim, a extinção da obrigação tributária que lhe deu origem.

Portanto, defende-se que a classificação adotada pelo CTN sobre os efeitos da transação não reflete adequadamente a realidade do instituto. A transação, de fato, resultará na extinção do crédito tributário, mas tal extinção estará condicionada a uma cláusula suspensiva, concretizando-se apenas com a quitação integral da dívida. Nesse intervalo entre a celebração do acordo e a liquidação do crédito, devem ser observadas as formas de suspensão da exigibilidade, caso sejam utilizadas modalidades de pagamento que gerem tal efeito.

Pontua-se, ainda, que essa diferenciação dos efeitos da transação no crédito tributário, não importa somente à esfera fiscal, mas também a outros ramos do direito, como no direito penal, onde os efeitos da transação deverão seguir o mesmo raciocínio proposto aqui.

²⁹ Art. 12 da Lei nº 13.988/2020: 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.

³⁰ Art. 360 da Lei nº 10.406/2002: Dá-se a novação: I - quando o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir e substituir a anterior

3 A CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS DESPENALIZADORAS

3.1 Síntese da ADI nº 4.273/DF e importância deste precedente para o estudo

Superadas as questões preliminares atinentes ao objeto de estudo deste trabalho, quais sejam, a classificação e os efeitos da transação na seara tributária, torna-se imperativo se debruçar sobre as normas despenalizadoras de crimes contra a ordem tributária.

O estudo destas normas é de suma relevância para o aprofundamento deste trabalho, haja vista que se busca defender a extensão dos efeitos da transação no crédito tributário para a esfera penal.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) foi instado a se manifestar sobre a possível inconstitucionalidade das normas despenalizadoras aplicáveis a crimes tributários. A decisão da Suprema Corte materializa o paradigma basilar da discussão que será levantada nas próximas linhas sobre a viabilidade e constitucionalidade destas normas. Tal deliberação foi proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4273, ajuizada pela Procuradoria Geral da República (PGR), na qual se discutiu a constitucionalidade de dispositivos legais que, em decorrência de parcelamentos ou pagamentos, previam a suspensão ou extinção da pretensão punitiva estatal.

Dessa forma, a ADI nº 4273 revela-se imprescindível para a análise aprofundada da presente discussão, uma vez que, se o STF declarasse a inconstitucionalidade das referidas medidas de flexibilização penal, o debate aqui controvertido se tornaria completamente inócuo.

A própria fundamentação utilizada pelos Ministros da Suprema Corte servirá de subsídio para esclarecer e, possivelmente, solucionar a problemática da aplicação das normas despenalizadoras à transação tributária –, vez que na decisão proferida nos autos do processo em comento são discutidos aspectos de legalidade, competência legislativa, objetivos da República e o caráter social do instituto da despenalização.

O julgamento da Ação resultou no reconhecimento, por unanimidade, da constitucionalidade de normas jurídicas que possibilitem a extinção ou suspensão da pretensão sancionatória do Estado nos crimes praticados contra a ordem tributária, na hipótese do pagamento integral ou parcelado das dívidas fiscais que lhe deram origem.

Assim, nos termos do que foi decidido pela Suprema Corte, a existência de normas despenalizadoras no âmbito tributário é plenamente viável, desde que a extinção ou suspensão da persecução penal esteja condicionada ao adimplemento da dívida tributária que originou a conduta criminalmente tipificada.

O voto condutor, proferido pelo Ilmo. Ministro Relator Nunes Marques, apontou que as medidas que extinguem ou suspendem a punibilidade através do pagamento e do parcelamento de dívidas tributárias contribuem com os objetivos constitucionais da República Brasileira, porquanto a reparação do dano ao patrimônio público e a prevalência da política de arrecadação de tributos se manifestam como essenciais para o bom funcionamento do Estado.³¹

Ademais, o bem jurídico tutelado pelas normas que tipificam os crimes contra a ordem tributária é o erário, que não se resume ao patrimônio da Fazenda Pública, mas que deve ser observado em perspectiva metaindividual³². Desta forma, o pagamento ou parcelamento da dívida incorre em reparação ao dano causado ao Poder Público pela prática de crime contra a ordem tributária, razão pela qual não merece subsistir o interesse penal do Estado.

Ainda, para o Relator, essa é uma opção político-legislativa adotada desde muito tempo pelo legislador pátrio, e que tem sido reiterada ao longo dos anos através da criação de novas normas que confirmam a prevalência do interesse arrecadatório sobre a aplicação das penas típicas do Direito Penal, consoante se extrai de trechos de seu voto no julgamento da ADI nº 4273:

A extinção da punibilidade como decorrência da reparação integral do dano causado ao erário pela prática de crime contra a ordem tributária constitui opção política que vem sendo há muito adotada no ordenamento jurídico brasileiro, o que demonstra a prevalência do interesse do Estado na arrecadação das receitas provenientes dos tributos, para a consecução dos fins a que se destinam, em detrimento da aplicação da sanção penal

(...)

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.273, Distrito Federal. Relator: Min. Nunes Marques, Tribunal Pleno, julgado em 15 ago. 2023, p. 21

³² *Idem*, p. 15

O legislador penal-tributário, atuando em espaço de conformação que lhe é próprio, conferiu prevalência à política de arrecadação dos tributos e de restabelecimento das atividades econômicas das empresas, em detrimento da incidência – **mas sem afastá-la** – das sanções de natureza penal, entre as quais se encontra a pena privativa de liberdade.³³

A título de exemplo do que foi consignado pelo Relator, observa-se que diversas normas apresentavam a possibilidade da extinção do *Jus Puniendi* do Estado, dentre as quais se destaca o art. 11, § 1º da Lei nº 4.357/1964³⁴; o art. 2º da Lei nº 4.729/1965³⁵; o art. 18 do Decreto nº 157/1967³⁶. Nesse sentido, essas disposições legais, com suas particularidades, previam a extinção da punibilidade mediante a reparação aos cofres públicos, a qual se manifestava pelo pagamento do tributo devido.

Além disso, as legislações, como a Lei nº 9.964/2000, que instituíram os programas de recuperação fiscal conhecidos como REFIS previam, além de condições mais favoráveis ao pagamento de dívidas tributárias, a possibilidade de os efeitos do pagamento do crédito tributário serem estendidos para a esfera penal, resultando na suspensão ou extinção da punibilidade caso a dívida tributária fosse parcelada ou liquidada.

O Ministro Nunes Marques apontou também que a prevalência desse viés utilitarista decorre da própria natureza jurídica do poder de *Jus Puniendi* do qual o Estado é titular, que deve ser sempre *ultima ratio*, isto é, de aplicação subsidiária aos outros ramos do Direito. Confirmando, dessa forma, que a aplicação da penalidade só será adequada quando as disposições tributárias que regem a fiscalização e a arrecadação

³³ *Idem*, p. 16 e 20

³⁴ Art. 11, §1º da Lei nº 4.357/1964: O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal.

³⁵ Art. 2º da Lei nº 4.729/1965: Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

³⁶ Art 18 do Decreto nº 157/1967: Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acôrdo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou dêste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância

dos tributos demonstrarem-se insuficientes para a proteção do bem jurídico também tutelado pelas normas penais.

Entendimento semelhante foi ponderado por Cezar Bitencourt, ao tratar da aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária, quando destacou que não é concebível a manutenção da *persecutio criminis* na hipótese de o próprio Estado dispensar outras formas menos gravosas para obtenção de seus interesses, face ao caráter subsidiário do Direito Penal:

Com efeito, uma vez que o Direito Penal é concebido como *ultima ratio* do sistema, não se pode admitir uma hipotética inversão de prioridades, isto é, não cabe exercer o direito de punir quando o próprio Estado dispensa a priori o uso de outras formas menos gravosas para garantir a satisfação de seus interesses. A via punitiva somente deverá ser utilizada em último caso.³⁷

Nesse contexto, seria inadequada a manutenção da persecução penal em face do agente transgressor, uma vez que outro ramo do direito, *in casu*, o Direito Tributário, estaria tutelando o bem jurídico protegido pela norma penal de forma completamente satisfatória.

Ao final, o Ministro Relator destacou que a suspensão da pretensão punitiva do Estado não se tratava de medida de caráter irretratável, haja vista que, caso o contribuinte voltasse ao estado de inadimplência, por deixar de pagar suas prestações, o *jus puniendi* se restabeleceria, sem prejuízo das demais sanções imputadas ao contribuinte transgressor:

Desse modo, rescindido o parcelamento tributário em razão do inadimplemento, caso subsista lesão ao erário, a persecução penal – que permanece incólume – se restabelecerá, com todo o vigor, podendo resultar na imposição de sanção privativa da liberdade ao autor do crime.

Tais ponderações conduziram os demais Ministros da Suprema Corte a seguirem a orientação posta pelo voto relator, confirmando a constitucionalidade das normas despenalizadoras no ordenamento pátrio, sob o fundamento de que a preponderância de políticas arrecadatórias em predileção a incidências de sanções penais está dentro de uma zona constitucional de conformação em que pode atuar o legislador pátrio, razão

³⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal-Parte Especial-Crimes contra Patrimônio até crimes contra o sentimento religioso e contra o respeito aos mortos Vol. 3-19ª edição 2023. Saraiva Educação SA, 2023, p. 263

pela qual devem ser consideradas plenamente constitucionais as normas criadas com esse propósito.

Nessa esteira, constatada a constitucionalidade das normas despenalizadoras, cabe, neste momento, investigar se a jurisprudência pátria caminha no sentido de reconhecer que outras formas de garantia/satisfação do crédito tributário também possuem efeitos na esfera penal.

3.2 A legalidade da suspensão da ação penal em razão de garantias tributárias

O Superior Tribunal de Justiça vem sendo frequentemente provocado a se manifestar sobre a possibilidade de outros atos que envolvam o crédito tributário repercutirem também no âmbito penal. Em decisões recentes, o STJ discutiu se atos como o depósito integral, a carta-fiança ou o seguro garantia podem suspender a ação penal por crime contra a ordem tributária.

Por exemplo, no julgamento do HC nº 394746 / SP, em 17/08/2017, a 5ª turma do STJ assentou que: “Conquanto o débito tributário tenha sido garantido na origem, o certo é que a garantia não se equipara ao pagamento do tributo, razão pela qual não enseja, imediata e obrigatoriamente, o trancamento da ação penal, como almejado.”³⁸

Todavia, o relator, Jorge Mussi, ressaltou que a jurisprudência do STJ tem se consolidado no sentido de que o depósito integral da dívida, ao suspender o crédito tributário, pode igualmente suspender o inquérito policial ou a ação penal. Assim, o trancamento da ação penal somente se tornaria viável quando houver a equiparação do meio utilizado como forma de “pagamento” do tributo³⁹.

Com base nessa análise, o Ministro Relator concluiu que o seguro garantia, por não suspender a exigibilidade da dívida fiscal, não possui, por consequência, a capacidade de suspender a ação penal.

³⁸ STJ, HC nº 394746 / SP, Rel. Min. Jorge Mussi, 5ª Turma, j. 17/08/2017, p. 7

³⁹ *Idem*, p. 9

Merece destaque que o entendimento asseverado pela Colenda Corte, foi reafirmado em diversos julgamentos de recursos⁴⁰, incluindo aqueles que abordaram a possibilidade de a carta de fiança produzir efeitos na ação penal, ocasião em que, por razões análogas às aplicáveis ao seguro garantia, foi indeferida a suspensão da pretensão punitiva do Estado.⁴¹

Como exposto, o fundamento que embasa a distinção realizada pelo STJ está ancorado no fato de que a simples garantia da dívida não equivale ao pagamento ou à extinção do crédito tributário. Isso porque, somente o depósito integral é equiparado ao pagamento, uma vez que garante ao Fisco o valor total do débito, enquanto as demais garantias, como a carta-fiança e o seguro garantia, apenas asseguram a possibilidade de futuro adimplemento, sem suspender ou extinguir a dívida de forma definitiva.

Percebe-se, assim, que o Superior Tribunal de Justiça, de modo transversal, reforçou o entendimento consignado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADI nº 4273, ao reconhecer a possibilidade de suspensão da ação penal nos casos em que atos equiparados ao pagamento alterem a exigibilidade do crédito tributário.

Assim, o STJ condicionou os efeitos de suspensão da punibilidade à existência de previsão legal específica que, ao menos, altere a exigibilidade do crédito tributário. Em termos mais claros, para que a ação penal seja suspensa, é imprescindível que a legislação atribua ao mecanismo utilizado para garantir o crédito tributário o poder de suspender sua exigibilidade.

O entendimento do STJ é reflexo de uma preocupação constante do Judiciário em evitar que mecanismos destinados exclusivamente à proteção do crédito tributário sejam indevidamente utilizados como subterfúgios para frustrar a ação penal. Preserva-se,

⁴⁰ STJ, RHC n. 139.563/CE, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, 5ª Turma, j. 21.09.2021; STJ, AgRg no RHC n. 183.448/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, 5ª Turma, j. 02.10.2023; STJ, AgRg no AgRg no REsp 1332292/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, 5ª Turma, j. 17.05.2016

⁴¹ STJ, AgRg no REsp n. 1.618.392/RJ, Rel. Min. Nefi Cordeiro, 6ª Turma, j. 26.05.2020; STJ, AgRg no AREsp n. 1.230.863/SP, Rel. Min. Ribeiro Dantas, 5ª Turma, j. 23.04.2019; STJ, RHC n. 76.331/SC, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, 5ª Turma, j. 04.12.2018; STJ, AgRg no REsp n. 1.319.966/RS, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, 5ª Turma, j. 15.05.2018; STJ, RHC n. 90.184/RS, Rel. Min. Ribeiro Dantas, 5ª Turma, j. 22.03.2018

desta maneira, o equilíbrio entre o direito do Fisco à arrecadação e o dever do Estado de punir condutas tipificadas como crimes contra a ordem tributária.

Portanto, não há maiores obstáculos para que os efeitos gerados no crédito tributário repercutam no âmbito penal. Todavia, é imprescindível observar requisitos essenciais para que tal consequência se efetive, a saber: a existência de, ao menos, fundamentação legal que justifique a suspensão da exigibilidade do crédito tributário que, em virtude de sua sonegação ou inadimplemento, deu ensejo à conduta tipificada como criminosa.

4 EFEITOS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA ESFERA PENAL

4.1 É possível a transação tributária produzir efeitos na esfera penal?

Ultrapassadas as questões fundamentais acerca da transação tributária, tais como seu conceito, suas limitações e os impactos que produz na esfera tributária, bem como resolvidas as discussões atinentes à constitucionalidade das normas despenalizadoras e sua extensão, torna-se imperioso perquirir se esse instituto pode igualmente servir como mecanismo de suspensão da *persecutio criminis* ou mesmo como meio de extinção da punibilidade nos crimes materiais contra a ordem tributária.

Para enfrentar essa problemática, faz-se necessário retomar algumas premissas previamente estabelecidas, em especial considerando que a questão se encontra em campo ainda pouco explorado tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência.

Nesse sentido, a primeira premissa essencial diz respeito aos efeitos da transação sobre o crédito tributário. Conforme já exposto, a transação nem sempre resulta na imediata extinção do crédito, efeito que ocorre apenas com a quitação integral da dívida. No entanto, a transação pode gerar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, especialmente quando envolvidas as formas de suspensão previstas no art. 151 do CTN, condicionando, assim, a extinção do crédito ao adimplemento futuro.

Tal situação confirma que, enquanto não houver o pagamento total do crédito, a relação tributária permanece pendente, sob o efeito suspensivo que impede a cobrança imediata do crédito.

Embora a transação não tenha sido projetada inicialmente como um mecanismo de regularização penal, sua natureza e finalidade se assemelham a outros programas de incentivo à regularização fiscal. Tais programas, além de oferecer melhores condições de pagamento, previam repercussões penais para os aderentes, como é o caso do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS⁴², o Programa de Parcelamento Especial –

⁴² BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm. Acesso em: 08 fev. 2024

PAES⁴³, e o Programa de Parcelamento Excepcional - PAEX⁴⁴, que, mesmo distintos, compartilham igual finalidade primordial de regularização tributária.

Nesse sentido, Fernando Scaff argumenta que esses programas são, na verdade, espécies de transação na modalidade denominada "por adesão", e não meras formas de renúncia fiscal ou simples parcelamento⁴⁵. Em outras palavras, conforme a perspectiva do autor, os programas de regularização fiscal são mais semelhantes à transação tributária prevista no artigo 171 do CTN do que ao parcelamento estabelecido no artigo 151, inciso VI, do mesmo código.

Assim, considerando as similaridades entre a transação e os referidos programas de incentivo à regularização, ou, a depender da vertente doutrinária, a identidade entre eles, é possível afirmar que o tratamento jurídico dos institutos deve ser no mínimo semelhante, quando não idêntico.

Conforme abordado, a adesão a programas de regularização fiscal pode resultar na suspensão ou extinção da ação penal, desde que ocorra antes do recebimento da denúncia e que o contribuinte quite seu débito, seja por meio de parcelamento ou pagamento integral ⁴⁶ ⁴⁷ ⁴⁸. Desse modo, levanta-se a questão central acerca da

⁴³ BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm. Acesso em: 08 fev. 2024.

⁴⁴ BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, entre outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm. Acesso em: 21 set. 2024.

⁴⁵ SCAFF, Fernando Facury. REFIS é uma transação tributária e não uma renúncia fiscal. 2015. CONJUR. Revista eletrônica, 2015.

⁴⁶ Art. 15 da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000: É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

⁴⁷ Art. 9º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003: É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

⁴⁸ Art. 68 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009: É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos

possibilidade de a transação tributária também produzir efeitos semelhantes no âmbito penal.

Além disso, no emblemático julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4273, o STF reafirmou que o interesse do Estado na arrecadação prevalece sobre a punição criminal. Isto é, o STF reconheceu que o bem jurídico tutelado nos crimes fiscais – o erário – pode ser recomposto pelo pagamento ou parcelamento do crédito tributário. Dito de outro modo, a Suprema Corte reconheceu que o bem jurídico tutelado nos crimes fiscais, a saber, o erário público, pode ser integralmente reparado pela regularização do crédito tributário, tornando desnecessária a persecução penal.

Partindo dessa premissa, resta evidente que o legislador, ao criar normas de regularização fiscal, buscou não apenas recuperar débitos tributários, mas também viabilizar a pacificação da relação entre o contribuinte e o Estado, tanto na esfera tributária quanto na penal.

Ainda que se possa argumentar que a transação tributária e os programas de parcelamento possuem diferenças estruturais – dado que a primeira se baseia em concessões mútuas, enquanto os segundos apenas escalonam o pagamento –, não se pode perder de vista que ambos compartilham o objetivo essencial de regularizar a situação fiscal do contribuinte.

No entanto, a lei que regulamentou a transação, ao contrário do parcelamento em programas de regularização tributária, não possui previsão expressa para a suspensão ou extinção da ação penal. Todavia, considerando a teleologia das normas de flexibilização penal, por que não estender a possibilidade de suspensão ou extinção da ação penal à transação tributária, se ela atende aos mesmos princípios e objetivos que norteiam a atividade arrecadatória do Estado?

Conforme amplamente demonstrado, os diplomas legais que regem os programas de regularização fiscal preveem, de forma inequívoca, a possibilidade de suspensão ou extinção da ação penal quando o contribuinte adere a tais mecanismos e cumpre os requisitos necessários. No entanto, a Lei nº 13.988/2020, que regulamenta a transação

débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1o a 3o desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

tributária no âmbito federal, silenciou sobre esse aspecto, instaurando, assim, um cenário de aparente lacuna normativa.

Todavia, a ausência de disposição expressa não deve ser interpretada como um interdito absoluto à produção de efeitos penais pela transação tributária. A lógica subjacente às normas despenalizadoras – amplamente reconhecida pela doutrina e sedimentada na jurisprudência dos Tribunais Superiores – sugere que, se há equivalência de propósitos entre a transação e os programas de parcelamento, deve haver, por consequência, simetria no tratamento jurídico concedido a ambos os institutos.

O próprio Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4273, reforçou esse entendimento ao estabelecer que o interesse estatal na recuperação dos créditos tributários deve prevalecer sobre o ímpeto punitivo do Estado. Tal raciocínio é construído sobre a premissa de que a tutela penal não deve ser acionada quando existirem mecanismos eficazes para a recomposição do erário, sob pena de se perverter a lógica da subsidiariedade do Direito Penal.

Assim, negar à transação tributária a possibilidade de irradiar efeitos na esfera penal equivaleria a ignorar sua função conciliatória e seu potencial de sanar o conflito entre o contribuinte e o Fisco sem necessidade de intervenção repressiva. O Direito Penal, sendo a *ultima ratio*, deve ceder espaço sempre que medidas alternativas se mostrarem suficientes para alcançar os fins pretendidos pela ordem jurídica.

Não se pode ignorar que programas como REFIS, PAEX e PAES, amplamente utilizados como ferramentas de regularização fiscal, contêm previsões expressas quanto à suspensão ou extinção da ação penal. E, considerando que a transação tributária compartilha os mesmos objetivos – quais sejam, fomentar a adimplência e mitigar o impacto econômico sobre o contribuinte –, não há motivo plausível para apartá-la dos benefícios já conferidos a esses programas.

Dessa forma, à luz do ordenamento jurídico vigente, da teleologia que permeia a transação tributária e de sua inequívoca similaridade com outros instrumentos de regularização fiscal, é possível defender, com fundamentação sólida, que a transação tributária deve, sim, repercutir na seara penal. Negar-lhe tal efeito seria o equivalente a conferir tratamento desigual a situações substancialmente idênticas, o que afrontaria o próprio princípio da razoabilidade que orienta a hermenêutica jurídica.

4.2 Transação como causa de suspensão ou extinção da punibilidade?

De outra banda, consolidado o entendimento de que a transação tributária se revela como um instrumento jurídico dotado de ampla eficácia, capaz de irradiar efeitos que ultrapassam os estreitos limites da relação jurídico-tributária e alcançam, com igual relevância, a esfera do direito penal, impõe-se agora a análise detida sobre os reflexos específicos que essa interação provoca no campo da persecução criminal.

Desde já, faz-se imperioso salientar que a problemática concernente aos efeitos penais da transação tributária mantém íntima correlação com o antigo e profícuo debate doutrinário acerca das repercussões da transação sobre o crédito tributário. É que ambas as discussões partilham princípios fundamentais que orientam a interpretação e aplicação desse instituto. Não por outro motivo, a solução para essa questão se espelhará no que já foi discutido em relação aos efeitos da transação sobre o crédito tributário.

Nesse cenário, torna-se juridicamente plausível sustentar que os impactos da transação sobre a pretensão punitiva do Estado devem seguir, com a devida proporcionalidade, os mesmos parâmetros delineados para sua incidência na obrigação fiscal. Isso porque, uma vez que inexistente previsão expressa para a transação produzir efeitos na persecução penal, é coerente afirmar que, nos termos das decisões do STJ outrora discutidas, os reflexos penais estejam condicionados às consequências da transação sobre a dívida tributária.

Desta forma, considerando que a transação extingue sob efeito suspensivo a dívida de natureza fiscal, esse mesmo atributo também afetará a pretensão punitiva do Estado. Não obstante, a persecução penal poderá ser suspensa quando a transação envolver mecanismos que tipicamente suspendem a exigibilidade do crédito tributário, como o parcelamento ou a moratória.

Destaca-se que a extensão dos efeitos do parcelamento à transação tributária foi defendida pelo Professor Alecio Lovatto, que argumenta que:

A transação, por suas características, bem como por ter ela indicado por lei a autoridade, não se aplica, na prática, aos casos do art. 1º. A autoridade fazendária, negociando, age na busca de receita pública, não tendo sua atuação relevância para afastar a existência do crime. Concluída a transação autorizada por lei, exsurge, na verdade, uma nova dívida. Assim como no parcelamento, ela afasta a punibilidade. A forma mais comum seria em relação aos fatos do art. 2º,

inc. II. Se a transação ocorrer antes do vencimento do débito, estabelecendo novo prazo, não se consuma. Se for após o novo termo fixado, da mesma forma como no parcelamento, é causa extintiva da punibilidade.⁴⁹

Para Alecio, embora a transação não se aplique aos casos de crimes do art. 1º da Lei nº 8.137/1990⁵⁰, o instituto tem relevância na extinção da punibilidade quando envolva crimes relacionados ao art. 2º, inciso II da mesma lei⁵¹. Nesse sentido, defende o professor que a transação, tal como o parcelamento, pode, dependendo do momento de sua celebração, suspender ou extinguir a pretensão punitiva.

Ressalta-se que essa interpretação se alinha à solução legislativa adotada em programas de regularização fiscal, como o Refis (Lei nº 9.964/2000), que estabelece a suspensão da pretensão punitiva do Estado quando há parcelamento da dívida, e a sua extinção quando ocorre o pagamento integral. Tal disposição está contida no art. 15 da legislação em comento, que trata das formas de suspensão e extinção da pretensão persecutória estatal quando da adesão ao Refis:

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

(...)

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos

⁴⁹ Lovatto, Alecio Adão. Crimes Tributários: aspectos criminais e processuais. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2003, p. 173

⁵⁰ Art. 1º da Lei nº 8.137/1990: Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

⁵¹ Inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/1990: Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (...)

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

Assim, conclui-se que a transação tributária resultará na extinção, sob condição suspensiva, da pretensão punitiva do Estado. Caso a transação envolva formas de suspensão da exigibilidade do crédito, como o parcelamento, a pretensão penal será suspensa, mas condicionada ao cumprimento integral do acordo manifesto pela satisfação integral do crédito.

Nesse contexto, caso o contribuinte infrator efetue a quitação integral do débito tributário no curso da transação, operar-se-á não apenas a extinção da obrigação fiscal, mas também da correspondente pretensão punitiva estatal, esvaziando-se, assim, o interesse repressivo do Estado. Todavia, em cenário oposto, no qual o contribuinte reincida na inadimplência, haverá o imediato restabelecimento da pretensão punitiva, bem como da exigibilidade do crédito tributário, resguardando-se, dessa forma, a higidez dos cofres públicos e a efetividade da resposta estatal diante da inexecução do compromisso assumido.

Percebe-se que esse entendimento reflete o histórico normativo abordado neste trabalho e fundamenta a razão de ser da ADI nº 4273, considerando que, diante da conclusão pela constitucionalidade da existência de normas de flexibilização penal, a transação, assim como o parcelamento, o pagamento, e o depósito integral, importam nas mesmas consequências para o Poder Público: a reparação ao erário outrora maculado pela conduta ilícita.

Por outro lado, a defesa da transação como instrumento para extinguir, sob condição suspensiva, a punibilidade dos crimes praticados contra a ordem tributária, além de promover os mesmos objetivos dos programas de incentivo à regularidade fiscal – a regularização do contribuinte infrator nas esferas tributária e penal –; se coaduna com os princípios e interesses da República Brasileira, conforme destacado pelo STF na ADI nº 4273.

5 CONCLUSÃO

No decorrer do presente trabalho, foram analisadas questões relevantes que envolvem a transação tributária, abrangendo desde a sua definição, tema intrinsecamente controverso, até a extensão dos seus efeitos sobre o crédito tributário e a persecução penal do Estado em relação aos crimes perpetrados contra a ordem tributária.

As conclusões obtidas evidenciam que, não obstante a controvérsia histórica em torno do conceito de transação, especialmente no que tange à definição de litígio disposta pelo art. 171 do CTN, a Lei nº 13.988/2020 estabeleceu que a transação é, fundamentalmente, uma expressão da liberdade negocial, na medida que a legislação em questão não se apegou a meras formalidades para delimitar a extensão do instituto.

Por outro lado, ficou demonstrado que a transação, diferentemente do que impõe a literalidade do art. 156, III do CTN, não extingue o crédito de imediato, mas sim, sob condição suspensiva, que somente se aperfeiçoa e passa a produzir efeitos quando da quitação integral da dívida objeto da transação. Ademais, a transação poderá suspender a exigibilidade do crédito tributário, quando envolver formas de suspensão previstas no art. 151 do CTN.

No que tange à possibilidade de a transação gerar efeitos não apenas na relação tributária, mas também na esfera penal, em relação aos crimes contra a ordem fiscal, foi necessário demonstrar, em um primeiro momento, que a existência de normas jurídicas despenalizadoras é plenamente viável no ordenamento nacional.

Isso porque, nos termos do que foi decidido pelo STF na ADI nº 4273, a existência de norma legal com esse objetivo se insere em uma zona de conformação que permite a atuação do legislador, sendo compatível com os princípios republicanos e com o caráter subsidiário do direito penal.

Diante do exposto, constatou-se que o STJ possuía entendimento semelhante, apontando que, apesar de o trancamento da ação penal ser condição excepcional, poderia ser flexibilizado quando apresentado pelo contribuinte mecanismo que se assemelhe ao pagamento da dívida, e que tenha repercussões na exigibilidade do crédito tributário.

Não obstante, considerando que os programas de regularização fiscal possuíam previsão legal expressa de suspensão ou extinção da punibilidade pelo parcelamento ou pagamento da dívida causadora do crime tributário, assim como, considerando a semelhança entre esses programas e a transação, chegou-se à conclusão de que é inconsistente restringir os efeitos da alteração do *persecutio criminis* unicamente aos programas de incentivo à regularização fiscal.

Desta forma, a partir de uma interpretação teleológica das normas tributárias e penais, a conclusão alcançada é de que a transação, efetivamente, pode gerar efeitos sobre a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, efeitos estes condicionados à repercussão que a transação impõe ao crédito tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi. **Consensualidade e Poder Público**. 2ª edição. Salvador: JusPodivm, 2023.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal-Parte Especial-Crimes contra Patrimônio até crimes contra o sentimento religioso e contra o respeito aos mortos**. Vol. 3-19ª edição 2023. Saraiva Educação SA, 2023.

CALMON, Sacha. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA et al. **Fortalecendo vias para as alternativas penais: um levantamento nacional da aplicação do acordo de não persecução penal no Brasil**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2023. 183 p. (Série Fazendo Justiça. Coleção Alternativas Penais).

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes Tributários: aspectos criminais e processuais**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. 2007

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Processual) - Faculdade de Direito, University of São Paulo, São Paulo, 2013.

PAMPLONA FILHO, Rodolfo; GAGLIANO, Pablo Stolze. **Manual de Direito Civil-Volume Único**. Saraiva Educação SA, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2021.

RODRIGUES, Cristina Tarragô Souza; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. **Alternativas consensuais de resolução dos conflitos tributários no direito brasileiro: perspectivas à luz do princípio da legalidade**. 2009. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. **REFIS é uma transação tributária e não uma renúncia fiscal**. 2015. CONJUR. Revista eletrônica, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo - SP: Saraivajur, 2023.