

Transação tributária: sua origem e seu importante papel na solução da crise nas relações jurídicas tributárias e na promoção de uma Justiça mais justa e eficaz

Paulo Augusto Ramos dos Santos<sup>1</sup>

**RESUMO:** O presente artigo busca se debruçar sobre o instituto da transação em matéria tributária, analisando sua concepção no sistema tributário desde a edição do Código Tributário Nacional até a superveniência de normas mais recentes, procurando perquirir, ainda, os limites da discricionariedade a que estão adstritos os Agentes Públicos e o Legislador ao introduzirem as autorizações legislativas necessárias para sua concretização e, também, as normas infralegais que regerão as negociações entre os sujeitos dessa relação jurídica, analisando, também, o efeito da transação sobre a relação jurídica tributária, especialmente sob o enfoque da teoria da linguagem, difundida por Paulo de Barros Carvalho. Para tanto, utilizou-se do método da revisão da literatura, tanto doutrinária quanto legal.

**PALAVRAS-CHAVE:** transação. Código Tributário Nacional. Código de Processo Civil. Indisponibilidade do crédito tributário. Justiça em números. Extinção da relação jurídica tributária. Devedor contumaz. Discricionariedade.

**ABSTRACT:** This article seeks to examine the institute of the transaction in tax matters, analyzing its conception in the tax system from the edition of the Código Tributário Nacional to the supervision of more recent rules. The objective is to investigate the limits of discretion to which public agents and the legislator are attached when introducing as necessary legislative authorizations for its implementation. It also aims to investigate the non-legal rules that will govern the negotiaton between the subjects of this legal relationship, analyzing the effect of the transaction on the tax legal relation, especially from the perspective of the theory of language, disseminated by Paulo de Barros Carvalho. For that, it uses the literature review method, both doctrinal and legal.

---

<sup>1</sup> Advogado (OAB/SP 303.789, OAB/RJ 233.241), especialista em Direito Tributário (PUC/COGEAE), membro da Associação Brasileira de Advocacia Tributária e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

## INTRODUÇÃO:

O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) foi editado sob a égide da Constituição de 1946 e desde então regula o sistema tributário nacional, além de estabelecer normas gerais de direito tributário aplicáveis a todos os Entes da Federação, sem prejuízo da respectiva legislação complementar.

Não obstante tenha nascido o CTN como lei ordinária, uma vez que a Constituição de 1946 não previa a espécie legislativa ‘lei complementar,’ com o advento da Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional, por força do disposto no art 146, III<sup>2</sup>, da Carta Magna, passou a ostentar o *status* de lei complementar, somente podendo ser alterado ou revogado mediante essa espécie legislativa.

É nesse contexto normativo que vem prevista, desde sua edição, no inciso III, do artigo 156 e no artigo 171, do Código Tributário Nacional, a possibilidade da extinção do crédito tributário por meio da transação, o que é objeto de estudo nesse artigo. Consoante estabelece o próprio artigo 171, do CTN, ela deverá ser celebrada mediante prévia autorização legislativa, observadas as necessidades de: (i) concessões mútuas por ambos os sujeitos da relação jurídica, (ii) determinação do litígio, e, (iii) consequente extinção do crédito tributário. Como se demonstrará ao longo desse trabalho, a correta interpretação dos referidos dispositivos legais permite concluir, sem embargo de qualquer dúvida, que não é a transação em si que extingue o crédito tributário, mas sim o pagamento por ela encetado.

Entretanto, constatada a longevidade dos dispositivos supra mencionada e do próprio Código Tributário Nacional, é dever dos estudiosos do direito perquirir as razões pelas quais as referidas leis autorizativas da transação (vide, para fins de delimitação desse estudo, a Lei Federal 13.988/20 e a Lei Estadual 17.293/2020) demoraram tanto tempo para serem editadas, mormente porque, conforme PAULO

---

<sup>2</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

CESAR CONRADO e JULIANA FURTADO COSTA ARAUJO<sup>3</sup>, “até bem pouco tempo, todas as especulações sobre o tema da transação em matéria tributária estavam aprisionadas ao campo das conjecturas, uma vez inexistente lei que a instrumentalizasse”.

Ao assim proceder, ou seja, perquirindo essas razões, não se pode olvidar a edição da Lei 13105/2015, que introduziu o novo Código de Processo Civil no ordenamento jurídico brasileiro, vigente a partir de 18 de março de 2016 e que instituiu novos valores como o da cooperação entre os sujeitos do processo e da desjudicialização de conflitos.

Essa primeira conclusão pode ser corroborada pelo Projeto de Lei Geral de Transação em matéria tributária (n.º 5082/2009), ainda em tramitação no Congresso Nacional, ocasião em que da exposição de motivos<sup>4</sup> constou que “o escopo do anteprojeto é o de constituir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibilitando que as duas partes, mediante entendimento direto, alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária”.

Essa constatação é reforçada, inclusive, pela leitura da exposição de motivos da Medida Provisória da Medida Provisória 899/2019, posteriormente convertida na Lei 13988/2020. Dela constou que a regulamentação do artigo 171, do Código Tributário Nacional, tinha, como de fato tem, o “objetivo de viabilizar a autocomposição em causas de natureza fiscal, através do que se busca, em última análise, maior efetividade na recuperação de créditos inscritos na dívida ativa”, de modo que a transação na cobrança da dívida ativa deverá acarretar redução do estoque dos créditos detidos pelos sujeitos ativos, limitados àqueles classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, incrementará a arrecadação e “esvaziará a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma”.

---

<sup>3</sup> CONRADO, Paulo Cesar e Juliana Furtado Costa Araujo. Transação Tributária no Direito Brasileiro e seus principais aspectos à Luz da Lei nº 13.988/2020 *In* Transação Tributária na prática da Lei nº 13988/2020. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020, pág. 19.

<sup>4</sup>Disponível em [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=node0nfmzvokscihd1wlyoesa2e2yb20714.node0?codteor=648733&filename=PL+5082/2009](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0nfmzvokscihd1wlyoesa2e2yb20714.node0?codteor=648733&filename=PL+5082/2009) acessado em 15 de janeiro de 2021, às 10:40

## I. A QUESTÃO DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O direito, sabemos, é um fenômeno complexo. Uma forma, porém, de estudá-lo sem ter de enfrentar os problemas de sua ontologia é isolar as manifestações normativas. Ali onde houver direito, haverá normas jurídicas (KELSEN), esse é o ensinamento de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>5</sup>, que guia o presente artigo.

Iniciaremos, portanto, com o estudo da indisponibilidade dos bens públicos, que é de fundamental importância para o tema, pois permeia a ideia do limite da discricionariedade a que estarão adstritos os agentes públicos e o próprio legislador ao regular o tema da transação tributária.

A perfeita concepção que ora é buscada também deve levar em consideração a ideia de indisponibilidade do crédito tributário, segundo a qual “o princípio da indisponibilidade dos bens públicos impõe seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas”<sup>6</sup>.

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA<sup>7</sup>, por sua vez, acentua que:

no âmbito do direito tributário brasileiro, uma das discussões mais polêmicas (e, ainda assim, pouco estudadas) é o instituto da transação em matéria tributária. Em especial, a discussão recai sobre a possibilidade de, considerando as premissas do ordenamento jurídico vigente, colocar-se fim a uma demanda entre Fisco e contribuinte por meio de um acordo, com concessões efetuadas por ambas as partes.

---

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência – 10ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, pág. 43

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2015, pág. 579

<sup>7</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A transação em matéria tributária – Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pág. 21/22

Em complementação, não se pode perder de vista que o próprio sistema admite hipóteses, excepcionais, em que o próprio crédito tributário, depois de constituído, poderá ser atingido pela ocorrência de fenômenos que fulminem a pretensão do sujeito ativo da relação jurídica tributária. Tratam-se, como se sabe, da remissão (art. 156, IV, CTN) e da anistia (art. 175, II, CTN).

Como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>8</sup>, ambos os institutos têm grande similitude, porém distingue-se, pois, “ao remitir, o legislador tributário perdoa o débito do tributo, abrindo mão do seu direito subjetivo de percebê-lo; ao anistiar, todavia, a desculpa recai sobre o ato da infração ou sobre a penalidade que já lhe foi aplicada”.

Ainda de acordo com PAULO DE BARROS DE CARVALHO<sup>9</sup>, “na remissão, desaparece o direito subjetivo de exigir a prestação e, por decorrência lógica e imediata, some também o dever jurídico cometido ao sujeito passivo”.

O Código Tributário Nacional disciplina a remissão nos artigos 156, inciso IV, e no artigo 172, sendo que o primeiro dispositivo explicita que a remissão extingue o crédito tributário e, no segundo, está prevista a possibilidade de a lei autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, a remissão total ou parcial do crédito tributário. Tal qual ocorre na transação, para que possa ocorrer é necessário que tenha havido, antes, a concretização do laço obrigacional, por meio da linguagem competente, de modo que o crédito tributário tenha sido objeto de lançamento, pela autoridade competente, ou de norma individual e concreta produzida pelo sujeito passivo.

Essa necessidade difere a transação e a remissão da isenção, fenômeno pelo qual, a partir da coexistência de normas gerais e abstratas autônomas, um dos requisitos da regra matriz de incidência tributária é mutilado, impedindo sua concretização e, portanto, o aparecimento do liame obrigacional.

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2015, pág. 620

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2015, pág. 581

Pois bem. A constatação de que o sistema tributário admite hipóteses em que, excepcionalmente, o crédito tributário seja dispensado, leva à conclusão de que a transação também pode, em tese, dispor sobre o montante original do crédito, desde que, à evidência, a lei que rege o tema assim autorize e também sejam mantidas as concessões mútuas por ambos os sujeitos da relação, sob pena de transformar-se em remissão ou anistia.

Atualmente, a lei federal 13988/20 e estadual 17293/2020 não autorizam que seja transacionado o montante principal do tributo, o que não obsta que essa autorização seja, futuramente, concedida, sempre em situações excepcionais, com vistas a pôr fim à crise instalada nas relações jurídicas tributárias que não se extinguíram normalmente.

## II. A TRANSAÇÃO E SUA REPERCUSSÃO NA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Como é sabido, muitas das vezes o sujeito passivo não concretiza o adimplemento de maneira espontânea fazendo surgir a necessidade de que o sujeito ativo exija seu cumprimento, dando sequência ao ciclo de positivação da norma jurídica tributária. É nesse contexto que o Código Tributário Nacional, em seus artigos 156, inciso III e 171, tratam da transação tributária, cujo objetivo é dar fim à crise daquela relação jurídica tributária que não fora espontaneamente cumprida e, via de consequência, extinta.

PAULO CESAR CONRADO e JULIANA FURTADO COSTA ARAUJO<sup>10</sup> asseveram que “o primeiro dos dispositivos mencionados (art 156, inciso III) ocupa-se do aspecto eficaz da transação, dizendo-a implicativa da extinção do crédito tributário. O segundo, de timbre mais ontológico, procura relatar seu conteúdo” (da transação).

---

<sup>10</sup> CONRADO, Paulo Cesar e Juliana Furtado Costa Araujo. Transação Tributária no Direito Brasileiro e seus principais aspectos à Luz da Lei nº 13.988/2020 *In* Transação Tributária na prática da Lei nº 13988/2020. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020, pág. 18

O referido artigo 171, inserto na seção destinada às demais modalidades de extinção, explicita que a transação deve ser precedida de legislação que a autorize, o que veio a ocorrer no âmbito da União com a edição da Lei 13988/20 e vem sendo paulatinamente suprida pelos demais Entes da Federação, como se vê, para fins de delimitação do presente estudo, da Lei Estadual 17.293, de 15 de outubro de 2020, editada no âmbito do Estado de São Paulo. Importante registrar, para fins históricos, que a Lei Municipal 17.324/2020, de 19 de março de 2020, instituiu a política de desjudicialização no âmbito da Administração Pública Municipal Direta e Indireta no âmbito da Cidade de São Paulo.

Vencida a necessidade de lei que autorize a transação no âmbito da relação jurídica tributária, o artigo 171/CTN determina, ainda, os demais requisitos gerais que deverão reger o negócio jurídico referido, quais sejam: (a) o estabelecimento de concessões mútuas por ambos os sujeitos da relação; (b) a determinação do litígio; (c) a consequente extinção do crédito tributário.

O estudo da repercussão da transação na relação jurídica tributária exige que seja encontrado o significado do vocábulo, cuja origem está no latim *transactio* e, de acordo com o dicionário MICHAELIS, pode ser (i) a ação ou o efeito de transigir; (ii) ajuste pelo qual as partes realizam uma negociação ou um contrato, combinação ou convenção; (iii) negócio, operação ou ato comercial; (iv) a operação de compra e venda; (v) operação envolvendo transferência de valores; (vi) negócio ilícito; (vii) ato pelo qual as partes, fazendo concessões recíprocas, evitam ou põem fim a um litígio.

A transação civil, a seu turno, está prevista nos artigos 840 a 849, do Código Civil, mais precisamente no capítulo XIX, do título VI, destinado a disciplinar as várias espécies de contrato. Em contraposição, sob a égide do Código Civil de 1916, esse instituto vinha disciplinado nos artigos 1.025 e seguintes, como uma das causas de extinção da obrigação. Portanto, a partir da vigência da Lei 10.406/2002 o instituto passou a ser estabelecido como uma espécie de contrato.

Conforme SÍLVIO RODRIGUES<sup>11</sup>, na transação, “as partes decidem abrir mão, reciprocamente, de algumas vantagens potenciais, em troca da tranquilidade que não têm”, de modo que, de acordo com PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA<sup>12</sup>, a transação é uma “forma alternativa para composição de litígios a que recorrem as partes para evitar os riscos e as incertezas de uma demanda ou a demora de uma eventual lide”.

No que toca a repercussão do instituto na relação jurídica tributária, vale lembrar o ensinamento PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>13</sup>, segundo o qual:

a relação jurídica, como nexu abstrato mediante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir uma prestação, enquanto outra, designada de sujeito passivo, está encarregada de cumpri-la, nasce, como vimos, da ocorrência do fato típico descrito no antecedente da proposição normativa. No percurso da sua existência pode experimentar mutações, que interferem nos elementos que a compõem ou nas gradações de sua eficácia. E depois se extingue, por haver realizado seus objetivos reguladores da conduta ou pelas razões que o ordenamento estipula.

Sobre a necessidade da linguagem competente na relação jurídica, vale lembrar teoria de PAULO DE BARROS CARVALHO, segundo a qual não há relação jurídica sem expressão de linguagem. Dessa forma, para que a relação jurídica tributária se extinga, far-se-á necessário outro enunciado, de mesma ou de hierarquia superior, dispondo nesse sentido e assim por diante, pois “um enunciado somente se modifica ou se extingue por obra de outro enunciado, sendo que, nos confins do direito, o enunciado que modifica ou que extingue terá de ser igual ou superior hierarquia”<sup>14</sup>. É exatamente esse o papel da transação, o de enunciado que estabelece termos para que aquela relação

---

<sup>11</sup> RODRIGUES, Sílvio. Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade. São Paulo: Saraiva, 2004, v. 3, pág. 368

<sup>12</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A transação em matéria tributária – Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pág. 114

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2015, pág. 561

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência – 10ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, pág. 207

jurídica tributária que se encontra em crise seja extinta, mediante a consecução de concessões mútuas por ambos os sujeitos da relação e a determinação do litígio.

Esse estudo, portanto, filia-se a posição externada por LÁZARO REIS PINHEIRO SILVA<sup>15</sup>, segundo a qual “a despeito de sua feição negocial, já que decorre de um acordo de vontades engendrado entre Fisco e sujeito passivo da obrigação tributária, a transação tributária não se equipara a um contrato”. Disso decorre o afastamento da tese de que, no âmbito tributário, a transação consistiria numa novação, pois na novação instaura-se uma relação jurídica material totalmente nova (repaginada) que substitui a anterior mediante a intenção de “inovar” dos sujeitos envolvidos, efeito esse que não se consagra na relação tributária quando Fisco e contribuinte transacionam.

Não se pode olvidar respeitável doutrina que entende a transação tributária como uma forma de contrato, caracterizando-se como novação. Nesse sentido LUÍS EDUARDO SCHOUERI<sup>16</sup>preleciona que:

o raciocínio deve ser claro: a transação implica novação. Uma vez concluída, ela extingue o crédito tributário, por força do artigo 171 do Código Tributário Nacional. O que surge em seu lugar é um novo crédito, resultado da transação. Claro que esse crédito tem natureza pública, mas seu ‘fato gerador’ é a própria transação.

É por isso que afirmamos, com razoável clareza, que a interpretação dos artigos 156, inciso III e 171, ambos do Código Tributário Nacional permite concluir que a transação em si não tem o condão de extinguir o crédito tributário. Esse instrumento, a bem da verdade, é a linguagem competente por meio da qual os sujeitos dessa relação encetam os termos pelos quais a relação será extinta, desde que cumpridas as obrigações nele discriminadas. Dessa forma, cumprida integralmente a avença o sujeito passivo terá o direito subjetivo à declaração da extinção do crédito tributário, mas não antes disso.

---

<sup>15</sup> SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. Transação como mecanismo preparatório para a extinção da obrigação tributária *In* Transação Tributária na prática da Lei nº 13988/2020. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020, pág. 49

<sup>16</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário – 6ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 678

### III. O GARGALO DO LITÍGIO TRIBUTÁRIO

É no sentido da solução do litígio, colocando fim à crise instalada na relação jurídica tributária, que a importância da transação deve ser primordialmente entendida, porquanto esse instituto produz um efeito dúplice, quer seja por resgatar a saúde daquela relação jurídica desgastada, quer seja por produzir um importante resultado em todo o sistema Judiciário. Isso porque, é fartamente sabido que o litígio tributário é o maior gargalo de sobrecarga de todo o Poder Judiciário, exigindo que sejam empregados muitos recursos humanos e financeiros no seu acompanhamento.

Esse contexto pode ser mais bem entendido com a análise do Relatório Justiça em Números 2020<sup>17</sup>, elaborado pelo Conselho Nacional de Justiça, segundo o qual:

historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. O executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Desse modo, acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação. Os processos de execução fiscal representam 39% do total de casos pendentes e 70% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2019, apenas 13 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 8,1 pontos percentuais, passando de 68,5% para 60,4% em 2019. O maior impacto das execuções fiscais

---

<sup>17</sup> Justiça em Números 2020: ano-base 2019/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2020. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf> acessado em 15 de janeiro de 2021, às 10:34

está na Justiça Estadual, que concentra 85% dos processos. A Justiça Federal responde por 15%; a Justiça do Trabalho por 0,27%; e a Justiça Eleitoral por apenas 0,01%. O impacto desses processos nos acervos é mais significativo na Justiça Federal e Estadual. Na Justiça Federal, os processos de execução fiscal correspondem a 48% do seu acervo total de 1. grau (conhecimento e execução); na Justiça Estadual, a 43%; na Justiça do Trabalho, a 2%; e na Justiça Eleitoral, a 5%.

Portanto, o que se denota é que, até 2019, os processos de execução fiscal representam 39% do total de casos pendentes e 70% das execuções pendentes em todo o Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Ou seja, de cada dez processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2019, apenas 1 foi baixado.

Não se olvida, ainda, que a inadimplência dos sujeitos passivos pode produzir graves distorções no livre mercado, por afetar diretamente a livre concorrência na medida em que os sujeitos passivos que arcam com o pagamento das suas obrigações tributárias se veem na contingência de concorrer com aquelas sociedades empresariais que protraem no tempo essas mesmas obrigações.

Portanto, também sob o enfoque da livre concorrência a regulamentação da transação deve ser festejada, pois consiste em outorgar a todos os sujeitos passivos uma importante ferramenta na busca pela conformidade fiscal, ao passo que, por outro lado, na análise do caso concreto, permite ao julgador punir com maior gravidade aqueles contribuintes que, não obstante tenham essas ferramentas à mão, delas não se utilizaram.

Com o advento das autorizações legislativas, concedidas no âmbito da União através da Lei 13988/20 e no âmbito do Estado de São Paulo pela Lei 17.293/2020, bem como decorridos 05 anos da vigência do Código de Processo Civil, os agentes públicos vêm emitindo significativos sinais de que a postura dos sujeitos da relação jurídica tributária deve mudar, arrefecendo a alta litigiosidade atualmente existente, o que permitirá tanto a conformidade fiscal que os contribuintes muito almejam, quanto a diminuição da sobrecarga sobre o Poder Judiciário.

Consoante preleciona CAMILA CAMPOS VERGUEIRO<sup>18</sup> reputamos que o modelo de solução de conflitos de interesses e os valores institucionalizados por meio do CPC/2015 foram (e são) a mola propulsora da iniciativa da União em regulamentar a transação tributária, sem o qual não haveria ‘ambiente normativo’ para tanto.

Esses sinais, à evidência, exigem a própria mudança de postura dos operadores do direito, que devem conjugar os preceitos do direito material tributário com aqueles instituídos pelo Código de Processo de Civil de 2015, tudo em conformidade com a Constituição Federal de 1988.

#### IV. O LIMITE DA DISCRICIONARIEDADE DO AGENTE PÚBLICO E DO LEGISLADOR: COMPARATIVO ENTRE AS LEIS FEDERAL 13988/20 E ESTADUAL 17.293/2020

O cotejo das leis federal 13988/20 e estadual 17293/2020 revela o limite da discricionariedade outorgado pelos legisladores aos agentes públicos. Dentre muitos outros temas, a Lei Estadual 17.293/2020, instituiu em seus artigos 41 a 55 a possibilidade de transação de créditos de natureza tributária ou não tributária no âmbito do Estado de São Paulo, ao passo que a Lei Federal 13988/2020 trata exclusivamente da transação em matéria tributária e suas diversas modalidades.

Conforme se depreende da Lei estadual 17.293/2020, exclusivamente a Procuradoria do Estado poderá celebrar transação resolutiva de litígios, enquanto, por outro lado, a Lei Federal 13988/2020 autoriza que a composição seja realizada tanto pela Procuradoria, no que toca aos débitos inscritos na dívida ativa, quanto pela Receita Federal, relativamente aos débitos por ela administrados.

Nesse sentido, veja-se que o artigo 42, da referida lei estadual, disciplina que a transação poderá ter objeto obrigação tributária ou não tributária de pagar, inclusive aquelas inscritas na Dívida Ativa pela Procuradoria Geral do Estado e, também, no que couber, às dívidas ativas de autarquias e de fundações estaduais, cujas inscrição,

---

<sup>18</sup> VERGUEIRO, Camila Campos. CPC/2015, Regulamentação da Transação e suas modalidades. *In* Transação Tributária na prática da Lei nº 13988/2020. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020, pág. 29

cobrança ou representação incumbam à Procuradoria, bem como às execuções fiscais e às ações antiexacionais, principais ou incidentais, que questionem a obrigação a ser transacionada, parcial ou integralmente. O parágrafo único do mencionado artigo faculta, ainda, que a dívida inscrita e não ajuizada possa ser incluída em transação de dívida ajuizada. Por outro lado, o artigo 47 traz as hipóteses em que é vedada a transação, destacando-se aquelas que envolvam débitos não inscritos na dívida ativa, o que destoa do disposto no inciso I<sup>19</sup>, do §4º, do artigo 1º, da Lei 1398/20.

No que toca, por outro lado, às vedações, é necessário destacar que ambas as leis impedem que seja objeto da composição os créditos relativos ao regime especial de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte (SIMPLES NACIONAL), conforme art 5º, II, a, da lei federal, vedação equivalente que é encontrada no inciso III, do artigo 47, da lei estadual. Ambas as vedações fazem expressas alusões à necessidade de específicas autorizações para que tal composição ocorra, sendo que a lei estadual menciona a possibilidade desse

---

<sup>19</sup> 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 transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

§ 1º A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público.

§ 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

§ 3º A observância do princípio da transparência será efetivada, entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo.

§ 4º Aplica-se o disposto nesta Lei:

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

II - à dívida ativa e aos tributos da União, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do [art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993](#); e

III - no que couber, à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral Federal, e aos créditos cuja cobrança seja competência da Procuradoria-Geral da União, nos termos de ato do Advogado-Geral da União e sem prejuízo do disposto na [Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997](#).

§ 5º A transação de créditos de natureza tributária será realizada nos termos do [art. 171 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#)

permissivo ser concedido pelo comitê gestor, ao passo que a lei federal alude a lei complementar dispondo sobre o tema.

Como se sabe, essas autorizações são necessárias pois o montante recolhido através do SIMPLES NACIONAL engloba tributos de competências distintas, muitas vezes devidos à União, ao Estado e ao Município concomitantemente, daí porque essa transação exige a edição de lei complementar que discipline o tema, o que tem fundamento no artigo 146<sup>20</sup>, incisos I e III, da Constituição da República.

Outra importante discussão diz respeito à vedação da transação que envolva devedores contumazes, pois o artigo 5º, inciso III, da lei federal, diz que ela é vedada, porém, por ora, esse dispositivo é letra morta já que ainda não há, no Código Tributário Nacional ou em legislação federal esparsa, a definição do que seria devedor contumaz. O inciso IV, do artigo 47, da lei estadual, por outro lado, veda a transação que envolva devedor do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação ICMS que, nos últimos 05 (cinco) anos, apresente inadimplemento de 50% (cinquenta por cento) ou mais de suas obrigações vencidas, em clara alusão àquilo que seria o devedor contumaz do tributo.

A respeito dessa definição, inexistente na legislação federal, há que se destacar o Projeto de Lei, n.º 1646/2019, em tramitação no Congresso Nacional, cujo objetivo é estabelecer que considera-se devedor contumaz o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos (parágrafo único, do artigo 1º), sendo que o §1º, do artigo, do referido projeto de lei dispõe que considerar-se-á inadimplência substancial e reiterada de tributos a existência de

---

<sup>20</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

débitos, em nome do devedor ou das pessoas físicas ou jurídicas a ele relacionadas, inscrito ou não em dívida ativa da União, de valor igual ou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), em situação irregular por período igual ou superior a um ano.

Assim, se no âmbito dos tributos da União existe a vedação da realização da transação que envolva devedor contumaz, ela por ora não tem aplicabilidade na medida em que não está definido o próprio conceito da contumacidade, ao passo que, por outro lado, a Lei Estadual veda a transação que envolva devedor que, nos últimos 05 (cinco) anos apresente inadimplemento de 50% (cinquenta por cento) ou mais de suas obrigações vencidas, numa clara referência à vedação da transação com devedor contumaz.

Essas vedações e a própria definição do devedor contumaz são necessárias para o ordenamento jurídico na medida em que a transação tem por objetivo resgatar a conformidade fiscal dos contribuintes que, embora imbuídos de boa-fé, por circunstâncias alheias à sua vontade, tornaram-se devedores do Fisco. Ou seja, a transação vem como um beneplácito para os contribuintes devedores que se encontrarem momentaneamente em desconformidade fiscal.

Ao pretender separar o joio do trigo, ou seja, aqueles sujeitos passivos imbuídos de boa-fé, mas que por circunstâncias alheias a sua vontade acabaram inadimplindo suas obrigações fiscais daqueles sujeitos notadamente de má-fé, a legislação busca produzir equilíbrio no sistema, dado que os devedores contumazes muitas vezes acabam trazendo malefícios para o livre mercado, promovendo concorrência desleal. Dessa forma, até mesmo em razão da sensibilidade do tema, a correta e precisa definição do que seja devedor contumaz é necessária para o ordenamento jurídico, pois terá o condão de impedir o acesso a ferramentas importantes, como a transação.

Outra vedação relevante prevista no inciso VI, do artigo 47, da Lei Estadual, é aquela que implica redução superior a 30% (trinta por cento) do valor total dos débitos a serem transacionados, incluindo todos os consectários legais cabíveis, ao passo que o inciso II, do § 2º, do artigo 11, da Lei Federal 13988/20, estabelece o percentual de 50% (cinquenta por cento) de redução do valor total dos créditos a serem transacionados, o que leva à conclusão de que a lei estadual é mais rígida e, via de

consequência, menos vantajosa para o devedor, sob o aspecto do desconto que será alcançado com a celebração da transação.

Importante destacar, também, que tanto a lei federal (inciso I, §2º, art 11) quanto a lei estadual (inciso V, do artigo 47) vedam a transação que implique em redução do montante principal do débito, que consiste no valor originário da obrigação que será transacionada. Essa vedação coroa o entendimento que expusemos no sentido de que a transação na seara tributária é constitucional e que, para sua concretização, é imprescindível a autorização legislativa. Dado o caráter da indisponibilidade dos bens públicos, a fronteira daquilo que pode ser objeto da transação, abrangendo ou não o montante principal do tributo, é obrigatoriamente outorgada pela lei que, nos casos sob análise, entendeu por bem obstar que esse montante seja transacionado.

Esse estudo entende, porém e de acordo com os números expostos no relatório Justiça em Números, produzido pelo Conselho Nacional de Justiça, que o amadurecimento da transação na seara tributária poderá ensejar que, no futuro, essa autorização legislativa seja concedida, mediante rígido critério a ser disciplinado pelos agentes públicos e sem desvirtuá-la para remissão ou anistia, tudo com vistas a recuperar essas relações jurídicas em crise, que resultam em créditos trilionários dos sujeitos ativos, amontoando o Poder Judiciário de execuções fiscais ineficientes.

Tal qual o artigo 2º, da Lei Federal 13988/20, o artigo 43, da Lei Estadual 17293/2020 estabelece como modalidades de transação aquela por adesão, nas hipóteses em que o devedor adira aos termos e condições estabelecidos em Edital e a transação por proposta individual, de iniciativa do devedor.

Ambas as leis dispõem que a proposta de transação *per se* não suspende a exigibilidade dos débitos a serem transacionados, do que deflui a possibilidade e probabilidade, tratando-se de débitos em execução, da continuidade das medidas expropriatórias, razão porque o devedor deve pleitear, paralelamente ao início das discussões da transação, a suspensão de eventuais demandas, com fundamento no artigo 313, inciso II, do Código de Processo Civil, como, aliás, faculta o §1º, do artigo 44, da Lei Estadual 17293/2020.

## CONCLUSÃO

Assim, através do presente artigo foi demonstrado que a transação em matéria tributária está prevista no Código Tributário Nacional desde sua edição, nos idos de 1966 e que tal instituto parte das mesmas premissas da transação de natureza civil, quais sejam, o estabelecimento de concessões mútuas por ambos os sujeitos de determinada relação, *in casu*, da relação jurídica tributária, com o objetivo de colocar fim à crise instalada nessa mesma relação em razão de determinada conduta do sujeito passivo, seja por deixar de adimplir o crédito tributário, seja por judicializar essa mesma obrigação.

Viu-se, também, que não obstante a previsão no Código Tributário Nacional esteja presente desde sua edição, portanto há mais de 50 (cinquenta) anos, apenas em 2020 é que foram editadas as primeiras autorizações legislativas exigidas para concretização da transação, não obstante tenha sido proposta a Lei Geral de Transação Tributária (5082/2009), ainda em tramitação no Congresso Nacional, de modo que a criação do cenário propício à transação em matéria tributária foi bastante influenciada pela vigência da Lei 13.105/2015, Código de Processo Civil, que trouxe consigo ferramentas de estímulo à conciliação, colaboração e métodos alternativos de solução dos litígios.

A transação ganha especial relevância quando verificados os números do relatório Justiça em Números, divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça, os quais demonstram o baixíssimo grau de solução a que chegam as execuções fiscais, aumentando exponencialmente a taxa de congestionamento do Poder Judiciário. Portanto, ao fortalecer e estimular a transação em matéria tributária, para além de reforçar a arrecadação do Fisco e promover a conformidade fiscal dos contribuintes, estar-se-á colaborando para uma Justiça mais justa e efetiva, na medida em que os Magistrados serão menos demandados e a estrutura no entorno da manutenção desses litígios poderão, no futuro, ser diminuídas.

No que toca às respectivas autorizações legislativas no âmbito de cada ente federado, viu-se que referidas normas destoam entre si no limite de discricionariedade outorgado aos Agentes Públicos, especialmente quanto aos créditos que poderão ser objeto de transação e aos requisitos necessários para tanto. Viu-se, por

exemplo, que o Estado de São Paulo, veda a transação para débitos que envolvam devedores contumazes, ao passo que a lei federal prevê essa vedação, mas não traz consigo a definição dessa categoria, tornando, por ora, letra morta proibição. Assim, constata-se que a discussão entorno do conceito de devedor contumaz ganha relevância, na medida em que as leis analisadas pretendem impedir que esses sujeitos passivos alcancem a possibilidade de transacionar com os sujeitos ativos.

Verificou-se, ainda, que os sujeitos passivos optantes pelo SIMPLES não detêm, por ora, autorização legal para transacionar seus débitos com os sujeitos passivos, o que decorre da ausência de lei complementar que discipline o tema, demanda que é urgente e relevante para a recuperação das relações jurídicas desses sujeitos.

Demonstrou-se, finalmente, que a correta interpretação do artigo 156, inciso III, do Código Tributário Nacional, permite concluir que a transação, *per se*, não extingue o crédito tributário, tratando-se esse instituto, quando celebrado, da linguagem competente, ou seja, da norma individual e concreta, que permitirá a extinção da relação jurídica tributária, desde que cumpridas as obrigações avençadas. Com isso, esse artigo afasta o entendimento, defendido por doutrinadores muito respeitados, de que a transação em matéria tributária ensejaria novação da obrigação, constituindo por si um novo fato gerador.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência – 10ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CONRADO, Paulo Cesar e Juliana Furtado Costa Araujo. Transação Tributária no Direito Brasileiro e seus principais aspectos à Luz da Lei nº 13.988/2020 *In* Transação Tributária na prática da Lei nº 13988/2020. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020.

Disponível em [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=node0nfmzvokscihd1wlyoesa2e2yb20714.node0?codteor=648733&filename=PL+5082/2009](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0nfmzvokscihd1wlyoesa2e2yb20714.node0?codteor=648733&filename=PL+5082/2009) acessado em 15 de janeiro de 2021, às 10:40

Justiça em Números 2020: ano-base 2019/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2020. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf> acessado em 15 de janeiro de 2021, às 10:34

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A transação em matéria tributária – Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pág. 21/22

RODRIGUES, Sílvio. Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade. São Paulo: Saraiva, 2004, v. 3, pág. 368

SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. Transação como mecanismo preparatório para a extinção da obrigação tributária *In* Transação Tributária na prática da Lei nº 13988/2020. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020, pág. 49

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário – 6ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, pág. 678

VERGUEIRO, Camila Campos. CPC/2015, Regulamentação da Transação e suas modalidades. *In* Transação Tributária na prática da Lei nº 13988/2020. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020, pág. 29