

Eduardo Natal: A transação e o encerramento de litígios tributários

A transação tributária busca fundamento de validade no artigo 146, III, "b", da Constituição Federal de 1988, em atenção à competência outorgada à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, em especial por ser instituto de direito que trata sobre a obrigação e o



Essa competência está concretizada pelo artigo 171 do

Código Tributário Nacional (CTN), o qual, a meu ver, estabelece uma moldura para o instituto, que pode ser preenchida pelo legislador ordinário federal, estadual e municipal, sempre com vistas à extinção do crédito tributário.

Importante distinção deve ser feita em face do instituto do parcelamento, na medida em que boa parte da doutrina vaticina que a transação seria um instituto similar aos parcelamentos incentivados (por exemplo, Refis, Pert etc.).

Entretanto, discordo dessa simples equiparação. Em primeiro lugar, porque a transação tributária promove a extinção do crédito tributário (artigo 156, III do CTN), enquanto o parcelamento é causa meramente suspensiva do referido crédito (artigo 151, IV do CTN).

Ainda que os mencionados institutos possam disponibilizar aos contribuintes, sempre mediante autorização legal, alongamentos da dívida em parcelas, descontos de juros, de multas e de encargos, além de outros institutos com vistas à quitação do débito tributário, a transação vai além, pois, como observa Paulo Cesar Conrado, sua função é instrumental (substitutiva da jurisdição administrativa ou judicial), vale dizer, *"a transação tem em mira o excepcional estado de litigiosidade que permeia a relação entre Fisco e contribuinte (...)"* [\[1\]](#).



Nesse diapasão, Paulo Cesar Conrado adiciona que *"ela, a transação, substitui o exercício da jurisdição no que se refere à composição do conflito tributário, ficando automaticamente excluída a incidência das figuras prescritas nos incisos IX e X do mesmo artigo 156 — dispositivos que referem, nessa ordem, a decisão administrativa e a sentença judicial, veículos potencialmente introdutórios do fato jurídico da extinção, mas cuja incidência demanda exercício pleno da jurisdição correlata (administrativa e judicial, insista-se)"* [2].

Com efeito, diferentemente da transação, o parcelamento, por si só, não encerra o litígio, pois depende do pagamento de todas as parcelas para que a causa suspensiva seja levantada e se obtenha a extinção do crédito (pondo-se, necessariamente, fim à obrigação). Quanto à transação, nada impede que a lei disponha sobre a possibilidade de se extinguir o crédito tributário, no todo ou em parte, desde o momento de sua formalização.

Merece também destaque a análise da transação em face da mais tradicional forma de extinção do crédito tributário, o pagamento. Dessarte, o pagamento, usualmente feito em moeda corrente, opera efeitos de forma mais simples e imediata do que a transação, pois depende tão somente da vontade do contribuinte em liquidar a obrigação tributária, sem que exista necessariamente uma resistência à cobrança do crédito tributário.

Por seu turno, a transação configura-se como uma causa extintiva complexa, portanto, que não se dá por um simples ato, como o pagamento, eis que o seu principal desígnio é o encerramento de um litígio através de concessões mútuas. Por assim ser, consolidando-se a composição do litígio através da manifestação de vontade das partes em atenção aos limites legais, ter-se-á o fato jurídico da extinção do crédito via transação, que poderá ocorrer, por exemplo, através do pagamento, da compensação, da remissão, da conversão de um depósito em renda, da dação, além da possibilidade de combinação dessas modalidades de extinção.

Essa definição é importante para destacar que o instituto aqui analisado se configura como um instrumento que se desenvolve a partir de concessões mútuas entre contribuinte e Fisco para culminar na extinção do crédito tributário. Por essa razão, é natural a equiparação da transação aos contratos, pois ambos os institutos fixam e compõem interesses de cada uma das partes.

Ainda que não se encontre consenso quanto à efetiva natureza contratual das transações tributárias [3], defendendo boa parte da doutrina que esse instituto deve ser incluído na categoria de típico ato administrativo, certo é que mesmo aqueles que apregoam as similaridades com o regime dos contratos o fazem com a ressalva de se tratar de um "contrato *lato sensu*" ou, como assevera Phelippe Toledo Pires de Oliveira, *"um instrumento que permite a negociação entre Fisco e contribuinte em matéria tributária"* [4].

É sob esse viés que se reafirma a natureza instrumental da transação tributária, ou seja, como um instrumento que comporta concessões por parte dos dois polos de um litígio tributário, concessões que devem atender aos limites legais e que se perfazem por um conjunto de atos unilaterais de cada parte com vistas à extinção do crédito tributário.



Por esse caráter instrumental, a transação pode comportar a participação de outros institutos de Direito Tributário, como o parcelamento (causa suspensiva do crédito), a anistia (causa de exclusão do crédito), desde que a lei assim discipline.

E essa possibilidade, verdadeira necessidade, de utilização de outros institutos de Direito Tributário, não tem o condão de alterar a natureza de cada um deles, devendo tanto a autoridade fiscal como o contribuinte manterem-se fiéis quanto ao respeito aos regimes jurídicos de cada um dos institutos participantes da transação.

É nesse diapasão que se extrai, por exemplo, a assertiva de que as remissões (perdões de dívida) podem ser um dos itens a compor uma transação tributária com vistas a operar a extinção do crédito tributário. Todavia, a remissão tributária é instituto que, mesmo participando de uma transação, tal qual outras modalidades suspensivas, excludentes ou extintivas, não perde suas características, configurando-se como um ato unilateral do Fisco no seio de um instituto de composição (transação).

Feita essa digressão, impende destacar que no ano de 2020 foi introduzida no âmbito federal a Lei nº 13.988/20 (Lei do Contribuinte Legal), cujas disposições estabeleceram duas principais modalidades de transação, a "individual" e a "por adesão", as quais permitem concessões mútuas para fins de extinção do crédito tributário por meio de parcelamentos, reduções de multas, de juros, de outros encargos e até mesmo do principal.

A regulamentação de tais modalidades ficou a cargo dos órgãos de administração tributária (RFB e PGFN). Até o presente momento, a oferta de transações tributárias que oportunizam um efetivo diálogo entre Fisco e contribuintes ainda é tímida, pois os modelos por adesão são herméticos (dependem exclusivamente de critérios internos da PGFN) e a transação individual impõe um limite mínimo de R\$ 15 milhões em dívidas tributárias para que se disponibilize o acesso do contribuinte a essa modalidade, sem contar a inércia da Receita Federal do Brasil quanto à edição de alguma modalidade para os créditos não inscritos na dívida ativa.

Entretanto, dada a amplitude que pode alcançar, bem como o fato de poder ser utilizada em conjunto com outros dispositivos de encerramento de litígios tributários como, por exemplo, o negócio jurídico processual — NJP, (Portaria PGFN 742/2018), a transação se apresenta como um promissor instrumento de composição no seio de um contencioso tão complexo como o tributário. Para tanto, importante que os órgãos da administração tributária possam gradualmente introduzir modelos mais dialógicos e abrangentes que os vigentes atualmente.

[1] CONRADO, Paulo Cesar. *Transação Antiexacional (Contenciosos) e sua Possível Incidência Sobre a Tese Jurídica de Fundo*. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa e CONRADO, Paulo Cesar (coordenadores) *Transação Tributária na Prática da Lei nº 13.988/2020*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2020. p. 286.



[2] CONRADO, Paulo Cesar. *Transação Antiexacional (Contenciosos) e sua Possível Incidência Sobre a Tese Jurídica de Fundo*. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa e CONRADO, Paulo Cesar (coordenadores) *Transação Tributária na Prática da Lei nº 13.988/2020*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2020. p. 286.

[3] Sobre a controvérsia da natureza contratual, ou não, da transação tributária, vale a leitura do item 3.1.2 da obra de Phelippe Toledo Pires Oliveira. In, *A Transação em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, passim.

[4] PIRES DE OLIVEIRA, Phelippe Toledo. *A Transação em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.121.