




ANÁLISE DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO VIA TRANSAÇÃO: CONFLITO DE HIPÓTESES E ATECNIA DO TERMO

 <https://doi.org/10.56238/levv16n46-018>

Data de submissão: 06/02/2025

Data de publicação: 06/03/2025

Pedro Henrique Siqueira de Moraes

Mestrando em direito tributário pelo IBET, advogado.

E-mail: phsm01@gmail.com

Cristiano Cury Dib

Mestrando em direito tributário pelo IBET, professor no curso de especialização do IBET –

Uberlândia, advogado.

E-mail: Cristiano@curydib.com.br

RESUMO

O presente estudo objetiva analisar criticamente, tendo como base teórica e metodológica o Constructivismo Lógico-Semântico, as limitações normativas e sistêmicas à disposição do crédito tributário pelo instituto da transação. A análise teórica das relações, e por conseguinte das relações jurídicas permite compreender o crédito tributário como objeto da relação obrigacional de cunho prestacional entre Fisco e Contribuinte, portanto um Direito Creditório que pertence à Administração Pública, desse modo, abrangido pelo princípio da indisponibilidade do bem público. Sob esta óptica, o texto analisa o crédito tributário e os programas de transação tributária, realizando interpretação crítica dos institutos, concluindo pela impossibilidade de existência de transação tributária, pela ausência do requisito de concessões mútuas, assim como pelo conflito existente com os institutos da remissão, anistia e pagamento que também são causas de extinção e exclusão do crédito, e, portanto, da relação jurídica tributária.

Palavras-chave: Transação Tributária. Crédito. Disposição. Indisponível.

1 INTRODUÇÃO

Muito tem se visto, no cenário jurídico atual, as iniciativas do poder público em fornecer vias alternativas para a extinção do crédito tributário, iniciativa louvável que, se bem realizada, fornece arrecadação para os cofres públicos e segurança ao patrimônio do contribuinte. Principalmente naquilo que compete às tentativas de evitar o ingresso no judiciário para resolver o conflito, na mesma medida em que se busca uma alternativa para os conflitos tributários já existentes, que demonstram alto número de inadimplência e de conflitos não solucionados

A transação tributária é a mais recente criação do legislador para extinção do crédito, prevista no art. 156, III do CTN¹, no entanto, tal instituto possui seu nascedouro na seara do direito privado, ou seja, não foi criado e pensado para as relações público x privado, dificuldade que se amplia em um sistema rígido como o sistema tributário brasileiro.

Nesse sentido, para que se analise a possibilidade de extinção do crédito tributário via transação tributária, e o que isso representa juridicamente, é necessário que seja feita breve digressão ao estudo das relações, para que se possa definir relação jurídica e seu objeto, tecendo recorte metodológico ao estudo do objeto das relações tributárias. Assim, o enfoque não é criticar a transação em si, tampouco determiná-la como ineficaz, apenas analisar se o crédito tributário poderia ser disposto de tal maneira, bem como se o termo transação, sob o enfoque das concessões mútuas, representa o que de fato ocorre neste fenômeno.

Relação é um vínculo entre dois termos, existindo, portanto, relações de inúmeras naturezas, sejam elas matrimoniais, familiares, amorosas, de amizade, hierárquicas e as que interessam a este estudo; as relações jurídicas. Como bem se sabe, o direito positivo é um sistema normativo construído por textos de linguagem jurídica voltados à prescrever condutas para o meio social, a norma incide no meio jurisdicizando o fato.

Assim são as relações jurídicas, frutos da incidência de determinadas normas que estabelecem o vínculo dentre as partes, ou seja, um vínculo jurídico. Aurora Tomazini de Carvalho (2023, p. 594) as define como:

Define-se ‘relação jurídica’ (stricto sensu) como o vínculo abstrato segundo o qual, por força de imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, rem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação, sendo eu esta última tem o dever de adimpli-la. Tal vínculo é constituído no consequente de normas individuais, produzidas no processo de aplicação do direito.

Nesse diapasão, o Direito tributário como ramo adstrito ao campo do Direito público, é o conjunto normativo que prescreve e regula as relações entre um particular e o respectivo ente tributante, sistemática que regula, necessariamente, a atividade de cobrança e exação estatal sobre o

¹ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] III - a transação [...]”. (Brasil, 1966).

contribuinte. Desse ponto, depreende-se a natureza das relações jurídicas tributárias, que são relações jurídicas obrigacionais de cunho prestacional, isto é, um está obrigado a prestar (entenda por adimplir) um objeto ao outro, denominado tributo.

Ou seja, a relação tributária de exação, representa o vínculo estatuído por uma norma – Regra Matriz de Incidência Tributária – que, quando da ocorrência de sua hipótese no plano fático, e houver a produção de norma individual e concreta nos termos da RMIT, instaurar-se-á, entre dois sujeitos de direito uma relação que possui caráter dúplice, quais sejam (i) o direito do ente tributante de cobrar o tributo e, (ii) o dever do contribuinte de pagar, e o direito de não ser cobrado em numerário maior do que o previsto.

O crédito tributário, é, portanto o objeto desta relação entre Fisco e Contribuinte, que, quando extinto ou excluído, dá cabo à relação jurídica entre as partes. Assim, o que de fato interessa à este estudo é o enfoque de como a transação tributária realiza a extinção do crédito.

2 INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO E DIREITO CREDITÓRIO

Ao falarmos de direito tributário, mais especificamente do objeto da prestação que representa o vínculo entre os polos da relação, estar-se-á a falar de uma relação pautada obrigatoriamente em princípios de direito público que regulam os atos da administração pública.

Neste plano, por conseguinte, há a aplicação do princípio da indisponibilidade do bem público, o que força uma análise direcionada à seguinte questão: o direito de receber o tributo, deve ser encarado como um bem, e por isso, indisponível? Quais as hipóteses em que o ente tributante pode “abrir mão” desse recebimento, e como deve ser feita tal disposição?

O referido princípio está pautado na ideia de que o bem não pertence à administração pública, e que esta somente realiza gestão daquilo que pertence à fonte primária do poder – o povo. Os doutrinadores Marcelo Alexandrino (2011, p. 186) e Vicente Paulo (2011, p.186) elucidam:

Em razão do princípio da indisponibilidade do interesse público (a expressão ‘interesse público’ é utilizada aqui, em sentido amplo, abrangendo todo o patrimônio público e todos os direitos interesses imediatos ou mediatos do povo em geral, único titular da coisa pública) são verdades ao administrador quaisquer atos que impliquem a renunciar direitos do poder público ou que em justificada mente onerem a sociedade.

Acreditamos ser este o primeiro obstáculo normativo oponível à qualquer ato administrativo que disponha do crédito estatal (tributo), a indisponibilidade daquele interesse, cuja expressão pecuniária não pertence à Fazenda Pública, sendo esta somente responsável por arrecadar aquilo que os demais sujeitos de Direito Público irão gerir, portanto, nada lhe é pessoal para dispor.

Por este mesmo motivo principiológico, há no ordenamento a Lei Complementar 101 de 2000, denominada popularmente de Lei de Responsabilidade Fiscal, coadunando com o pensamento central de que a Fazenda Pública, tampouco o ente tributante, nada possuem para dispor, apenas gerem um

direito. Tal instrumento no ordenamento apresenta hipóteses claras e taxativas quanto à possibilidade do ente político “abrir mão” do crédito tributário, o que se denomina por renúncia de receitas.

A LC 101/2000 apresenta em seu art. 14² o entendimento de que a medida administrativa que signifique renúncia de receitas deverá conter (i) cabimento condizente com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, sem afetar receita prevista e, (II) conter medidas de compensação.

Portanto, mesmo que se tratando de direito creditório, como o crédito tributário, denominado tributo e objeto da relação prestacional entre FISCO x CONTRIBUINTE, sua disposição não poderá ocorrer sem que haja estimativa na diretriz orçamentária vigente e com previsão de compensação.

Veja-se que, ainda tratando de uma condição genérica, não há impeditivo formal de que seja realizada disposição da obrigação principal, o que sugere uma possibilidade de que, pela via do instituto adequado, tal disposição possa ser feita. É também o que sugere o §1º do art. 14 da LC 101/00 ao prever

A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado (Brasil, 2000).

Portanto, para renúncia de receita advinda de objeto principal da relação tributária, assim como das obrigações acessórias, é necessário que haja, além das condições genéricas já expostas, adequação do veículo legal que o faz, sendo respectivamente o instituto da anistia e da remissão. Tais institutos, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho (2023) diferenciam-se no seguinte quesito:

Ao reemitir, 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 de infração ou sobre a penalidade que lhe foi aplicada. Ambas retroagem, operando em relações jurídicas já constituídas, porém de índoles diversas: a remissão, em vínculos obrigacionais de natureza estritamente tributária; a anistia, igualmente em liames de obrigação, mas de cunho sancionatório. E, além disso, a anistia pode revelar o esquecimento da infração que fez irromper a medida punitiva, enquanto a remissão nunca incide no fato jurídico tributário, desconstituindo-o ou apagando-o pelo esquecimento expresso.

Dada a elucidação do professor, aliada às considerações anteriores, vê-se que a disposição que perdoa o débito/direito creditório, portanto, renuncia receita tributária, além das previsões gerais, como

² “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” (Brasil, 2000).

exposto acima, diferencia-se em dois institutos. A remissão é o instituto que perdoa o débito do tributo, entendido como a obrigação principal, e a remissão, atinge o próprio fato, o evento que levou ao conflito, situação em que o ente político perdoa a penalidade aplicada.

Ocorre que, como disposto no artigo supracitado, esta disposição do crédito (*anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado*) tem suas formas e naturezas já previstas e sistematizadas no ordenamento, o que enseja o pensamento de que um edital de transação por adesão, que se propõe a extinguir o crédito, não está, pelo tecnicismo das disposições no CTN, extinguindo-o, haja vista que tal fenômeno se demonstra viabilizado pelo uso de anistias e remissões, renúncias fiscais que deveriam estar acompanhadas de estudos sobre o impacto econômico, e o montante restante vem a ser extinto por pagamento, o que nos leva a compreensão de que ocorre extinção do crédito pela transação, e sim por pagamento, que já consta como hipótese extintiva.

3 PROGRAMAS DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Neste ponto, novamente se faz necessária uma digressão no texto com o intuito de melhor conceituar o instituto pertinente. Em teoria, é um instituto voltado à extinção do crédito que se baseia em concessões mútuas entre sujeito ativo e passivo para atingir a resolução do conflito. Sendo esta inclusive a fundamentação encontrada no art. 171 do Código Tributário Nacional, cuja redação aponta para a necessidade de mútuas concessões, senão veja-se:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, ao sujeito ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, **mediante concessões mútuas**, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.
Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso (Brasil, 1966, grifo nosso).

No entanto, trata-se de uma matéria criada para resolução de conflitos de natureza privada, e somente depois foi transportada ao ramo do Direito Tributário. Em essência, a transação tributária é um método de resolução do conflito a partir de concessões de ambos os polos da relação jurídica para dar fim ao vínculo estabelecido. Essa característica, elementar do instituto, não pode vir a ser menosprezada ou sopesada quando posta na seara da conflituosidade entre público e privado, em se tratando de um dever do estado de cobrar o tributo, e um direito dele de recebê-lo, pode a administração conceder algo em transação? E ainda, o que pode o sujeito passivo conceder, haja vista que realizar o pagamento não poderá ser interpretado como concessão.

Os programas de transação oferecem descontos nos numerários acessórios, como multa, juros e demais encargos conforme o parcelamento do montante. No entanto, como exposto acima, tal feito não pode ser encarado como transação, por representar instituto diverso já existente na seara do direito

tributário, a anistia, e, do mesmo modo e ainda agravado pela indisponibilidade do interesse público, o que se denomina por transação tributária não poderá atingir o numerário principal. Nesse sentido, em sua obra “Fundamentos Jurídicos da Incidência” ensina Paulo de Barros Carvalho (2023, p.255):

Não posso conceber que se inclua entre as concessões o abrir mão do valor do tributo, pois configuraria hipótese de remissão ou perdão da dívida, bem como a faculdade de compensar créditos, modalidades extintivas que hão de ser diferentes da transação. Do mesmo modo, a dispensa de quantias relativas a sanções, punitivas ou moratórias, caíam debaixo da anistia, que é instituto igualmente diverso.

Nesse sentido, o que se verifica quanto aos programas de transação, é o enquadramento de anistia tributária por outro nome, permitindo apenas um parcelamento do montante restante a ser pago pelo sujeito passivo, o que configura pagamento, hipótese extintiva prevista no art. 156, I do Código tributário Nacional. Ou seja, aquilo que tem sido denominado como transação tributária, com as concessões feitas, enquadra-se, no campo prático, em institutos diversos.

Isto posto, analisemos o recém-lançado programa de transação tributária previsto no estado de Goiás, denominado QUITAGOIÁS. O texto da Lei Complementar Estadual nº 197/24 prevê quanto aos encargos acessórios e os encargos principais, respectivamente:

Art. 14. A transação poderá contemplar, isolada ou cumulativamente:

I – a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos demais acréscimos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos em ato do Procurador– Geral do Estado, nos termos do inciso V do art. 13 desta Lei Complementar

3º A transação não poderá:

I – reduzir o montante principal do crédito, assim compreendido seu valor originário, excluídos os acréscimos de que trata o inciso I do *caput* deste artigo;

II – implicar redução superior a 65% (sessenta e cinco por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados, ressalvado o disposto no § 4º deste artigo; e

III – conceder prazo de quitação dos créditos superior a 120 (cento e vinte) meses, ressalvado o disposto nos §§ 4º e 5º deste artigo (Brasil, 2024).

Veja que o texto posto pela Lei Complementar Estadual apresenta justamente a redução dos encargos acessórios, o que nada condiz com transação, e sim com anistia da dívida, o que deve estar de acordo com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, e, corretamente, o texto mantém intocáveis os valores de tributo, que somente poderiam ser dispostos pelo ente tributante, caso o intuito fosse de perdão, devendo estar resguardado por estudo técnico que demonstre a ausência de dano ao orçamento público previsto, via remissão.

Isto posto, há de se questionar; se o principal não pode ser alcançado, e já a disposição dos encargos acessórios é vista como anistia, no que de fato consiste esse instituto, pode-se dizer que existe de fato transação tributária?

O doutrinador de direito Eduardo Jardim (1998) defende que não há lugar, dentro do Direito Tributário, para a transação³, por não haver nada sendo transacionado em sentido estrito, concede-se uma anistia que extingue parte do montante devido, e o restante é parcelamento do crédito tributário. Desse modo, a relação jurídica entre FISCO e Contribuinte somente terá sua extinção quando da última parcela, demonstrando, efetivamente, que a extinção se deu via pagamento, possibilidade por um parcelamento.

Todo o problema reside na atecnia do termo transação tributária, ao elencá-la como hipótese de extinção, o legislador insere no sistema uma hipótese de extinção do crédito que somente se efetivará quando da verificação empírica das demais hipóteses de extinção, bem como do ocorrência, concomitante, de hipóteses de exclusão do crédito tributário. Isto é, a suposta extinção via transação carece, ao mesmo tempo, de uma anistia e/ou remissão outorgada pelo ente tributante, bem como um parcelamento sobre a parcela não perdoada, que virá a dar cabo na relação quando verificado o ultimo pagamento. O que demonstra, pragmática e tecnicamente, que aquilo que se denomina transação tributária consiste em agrupamento de demais vias extintivas.

3.1 O QUE ENCERRA A RELAÇÃO JURÍDICA TRANSACIONADA?

Ao tratar de relações jurídicas, nenhum vínculo pode ser eterno, não existe coerência em permitir que um determinado sujeito de direito, mesmo que este seja a administração pública, detenha um direito eterno, haja vista que o objetivo prático do direito, como texto prescritivo, é realizar-se no plano fático. O direito é um conjunto de textos prescritivos que permitem a construção mental da norma jurídica, cujo intento maior é sua realização no mundo fático, por isto mesmo o mundo jurídico e sua linguagem é denominado de *dever-ser*.

Não somente por este ângulo, mas também sob uma óptica axiológica do Direito, que decorre de seu plano normativo, existe a concepção principiológica de que o sistema jurídico deve conceber um ambiente seguro, segurança esta que podemos convencionar que se trata da “segurança-jurídica”, um sobreprincípio jurídico, que direciona toda a aplicação normativa, atividade legislativa e judicante e demais demonstrativos de atividade jurídica do sistema. Tal instituto refere-se à previsibilidade do direito, coerência na interpretação e segurança daqueles que operam o sistema jurídico, isto posto, é incoerente à este princípio que exista no sistema uma relação à qual nada dê cabo, haja vista a mutabilidade do meio e por conseguinte do texto prescritivo que o direciona, é necessário um estudo quanto ao ponto que encerra as relações jurídicas.

Por estes motivos, não nos basta uma análise simplória afirmando que em termos vagos que o que põe fim à relação jurídica é a transação. É necessário que se individualize os atos, determinando

³ “No universo do direito tributário não há lugar para a transação, motivo por que seria oportuno suprimi-la do contexto do Código Tributário Nacional”. (Jardim, 1998).

em que momento de fato ocorre a extinção do vínculo jurídico, isto é, em que momento se extingue o crédito.

De saída, a análise da materialidade legal acerca do objeto permite a concepção de dois momentos distintos, que produzem por sua vez conclusões de natureza jurídica diametralmente opostas, quais sejam: (i) encerra-se com a adesão ao programa de transação ou aceitação pelo FISCO da proposta do contribuinte e, (ii) encerra-se com o pagamento final do crédito, da última parcela.

Isto posto, cumpre analisar cada uma individualmente. A primeira hipótese, no caso de a relação jurídica ser levada a cabo quando da adesão ao programa, parece-nos irracional, haja vista que em se tratando de parcelamento do montante não remido nem anistiado, como poderia existir objeto sem relação? Estar-se-á a tratar de uma transmutação da natureza jurídica, exigindo uma dívida civil em decorrência da extinção da relação tributária? Como posto na introdução do presente estudo, o crédito tributário é o objeto da relação jurídica tributária, portanto, com sua extinção extinguir-se-á também a relação, e, por decorrência lógica, a extinção da relação pressupõe a extinção do crédito.

Resta assim, por influência lógica do pensamento, o cabimento apenas da segunda hipótese, em que a extinção da relação tributária se dá somente com o pagamento do montante não remido nem anistiado. No entanto, conceber tal visualização é justamente o que infirma a possibilidade de existir aquilo que vulgarmente se denomina de transação tributária. Isso porque, a extinção do crédito ocorre via pagamento, hipótese do inciso I, art. 156 do CTN⁴, circunstância extintiva do crédito que em nada se confunde com transacionar.

Inclusive, é o que se verifica comumente nos programas de adesão, tomando como exemplo novamente o programa QUITAGOIÁS (LC 197/24), senão veja-se: “Art. 4º Quando a transação envolver moratória ou parcelamento, será aplicado, para todos os fins, o disposto nos incisos I e VI do art. 151 do CTN” (Goiás, 2024).

Ora, se o texto da LC que permite a transação no estado de Goiás prevê que os valores que forem parcelados, ou seja, aqueles não pagos em parcela única, estarão com exigibilidade suspensa, está implícito no texto que somente extingue o crédito o pagamento da obrigação final, e não a adesão.

Isto posto, há de se reiterar o entendimento acima exposto e corroborado, como colacionado, pelos professores Eduardo Jardim e Paulo de Barros Carvalho de que não há cabimento, no sistema jurídico nacional, para transacionar crédito tributário, sequer existindo transação tributária.

3.1.1 Concessão do contribuinte – O que pode ser entendido como tal?

Como exposto acima, o instituto da transação é pautado na resolução do conflito via concessões mutuas dos polos da relação jurídica. Assim, expôs-se em primeira análise o que poderia ser compreendido como concessão do titular do crédito, o ente político tributante e sua administração,

⁴ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento. (Brasil, 1966).

concluindo, nesta primeira etapa, que o que se vislumbra como concessão é, em essência, outro instituto jurídico (anistia), o que por si já desqualifica a transação como hipótese de extinção do crédito.

Ainda assim, para que se promova análise concreta do objeto, se faz necessária a mesma atividade sob o prisma daquele que se encontra obrigado ao adimplemento da obrigação, o contribuinte.

Primeiramente, destaca-se que a aplicação do instituto é de fato benéfica ao contribuinte, com vantagens de ordem prática, como expõe os professores e juristas Paulo Cesar Conrado, e Fernanda Donabella Camano (2023, p. 71), senão veja-se:

Os objetivos que afetam contribuintes em nível verdadeiramente individual são detectáveis pela conjunção de aspectos similares ao do Fisco, assim operando o tempo de duração do processo, a consistência da resposta jurisdicional, os custos da manutenção da pendência **(sobretudo quando confrontados com as concessões outorgados no edital)**, mas, ao fim e ao cabo, o que fica (ou deve ficar) na retentiva dos contribuintes é o cotejo entre o possível êxito da demanda, o risco de derrota (com conseqüente necessidade de pagamento integral do crédito) e a intermediária posição proporcionada pela transação, a envolver o pagamento imediato, mesmo que parceladamente, de valor mais ou menos reduzido (de acordo com o plano de descontos porventura dado pelo edital). (Grifou-se).

Nítido que evitar o contencioso tributário, assim como extinguir a obrigação sob um valor possivelmente menor, por uma anistia concedida, são vantagens graciosas ao contribuinte, que devem ser sopesadas às concessões às quais eles devem se submeter para poderem aderir ao programa de transação.

A principal concessão realizada pelo contribuinte, que pode ser encontrada em praticamente todos os programas de adesão, é a impossibilidade de contestar judicialmente a cobrança ao celebrar a transação, o que, acredita-se, abarcar a repetição do indébito, ou seja, o contribuinte de fato abre mão de levantar e levar ao exercício da jurisdição qualquer contestação àquela exação, sob a garantia de extinguir o crédito por um valor consideravelmente menor e um diferimento, no tempo, do pagamento. Isso porque a adoção ao edital proposto implica na confissão da dívida.

Assim, existem concessões feitas pelo contribuinte como a condição da dívida e a renúncia à atividade jurisdicional. Todavia, insistimos na ideia de que somente essas concessões não caracterizam a transação, não deixamos de compreender que a aplicação deste fenômeno apresenta benefícios para o FISCO, bem como para o contribuinte, com a recuperação de créditos, maior renda para as fazendas, maior custeio da atividade pública, menor judicialização, extinção da relação obrigacional, fim do risco de constrição de bens e mais, mantemos nossa crítica quanto ao uso do termo como hipótese extintiva e análise sobre o tecnicismo do fenômeno.

3.2 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA SOB A ÓPTICA DA ISONOMIA

O princípio constitucional da isonomia tributária encontra-se dentre as limitações ao poder de tributar, que, como convém demonstrar, não são regramentos dispostos somente à instauração de um tributo e de seus critérios, mas também limitam os atos de disposição do crédito. Por uma decorrência lógica, aquele que detém o poder de tributar, é portador também do dever de não o fazer dentro do rol de situações previstas, portanto, devem ser aplicadas as limitações previstas no art. 150 do texto magno também no estudo da transação.

Interessante lembrar, ao tratar de princípios constitucionais o racional posto pelo Ministro Celso de Mello, (Brasil. STF. Pleno do STF, julgamento 07.10.1992, DJU – 19.02.1993, p. 2032):

Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete a imperatividade de suas restrições.

Na sistemática deste raciocínio, o princípio da Isonomia Tributária é oponível à administração pública, impedindo-a de dispor no sistema práticas tributárias que conduzam à uma discrepância entre os contribuintes. Isto é, a transação tributária acaba por retirar o pé de igualdade concorrencial que se objetiva no sistema mercantil.

Isto posto, diz o inciso II do artigo 150 da Constituição Federal diz “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”, sendo uma das vedações expressas pela redação do *caput* (Brasil, 1988).

Importante frisar a análise no contexto da oração “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”, verdade é que parte do mercado opera com inadimplência, usando do montante equivalente ao débito não quitado como fluxo de caixa, enquanto aguardam programas de transação para quitar o montante com o benefício. Tal prática, apesar de cinzenta já é sabida há muito, o que força a ponderação sobre os efeitos de tal prática na livre concorrência, considerando que outra parcela substancial do mercado é proibida de operar com ausência de CND (Certidão Negativa de Débito), motivo pelo qual não gozam da liberalidade de adotar os editais, haja vista que não podem permanecer no status de inadimplência até a adesão.

Neste diapasão, importa averiguar se os programas de transação tributária não estariam por ferir diretamente a isonomia do sistema tributário, proporcionando uma condição mais benéfica em detrimento de outro. Isso pois, ao permitir que o contribuinte C₁ “transacione” / ou melhor, pague sua dívida em uma condição favorecida, considerando que parte foi abatida por remissão/anistia tributária,

enquanto o C₂ se vê obrigado entre (i) quitar o débito integral com o montante acessório incluso, ou (ii) questioná-lo judicialmente via defesa em Execução Fiscal ou Ação Anulatória de Débito fiscal.

4 CONCLUSÃO

A famigerada transação tributária pode ser encarada como um termo atécnico, cuja expressão no campo fáctico se dá por via de outros institutos já existentes dentre as possibilidades de extinção do crédito (pagamento), e hipóteses inclusas no rol de exclusão do crédito tributário (renúncia fiscal, via anistia e/ou remissão), vindo a extinguir o crédito e, por sua vez a relação, haja vista não existir relação sem objeto, pelo pagamento da dívida (art. 156, I do CTN⁵), que se viabiliza por um parcelamento.

Desse modo, sob o ponto de vista da necessidade de concessões mútuas para extinção da obrigação, por mais que se encontre disposições que demonstrem esse elemento pelo contribuinte, o mesmo não ocorre pelo prisma do Fisco.

As concessões que a Fazenda Pública, seja ela federal, estadual ou municipal, pode conceder no Plano de adesão já se encontram em outros institutos do direito tributário, de modo que não se pode desvirtuar tal regramento, atribuindo-lhe nova nomenclatura e desconsiderar sua natureza pregressa.

Ainda que considerássemos a transação como um invólucro que contem anistia de encargos punitivos e um parcelamento da dívida, veja que tudo contido em seu corpo já existe preteritamente, possui natureza jurídica própria, e a conclusão retorna ao ponto em que nada foi transacionado, apenas parte perdoada e outra parte, parcelada e paga.

Por fim, entende-se pela análise feita acima que não há, no sistema tributário brasileiro, abertura normativa para a transação tributária, se tratando de um Instituto de resolução de conflitos privados, cuja aplicação na sistemática do Direito Tributário esbarra em uma confusão de conceitos técnicos.

⁵ **Art. 156.** Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento. (Brasil, 1966).



REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado 19. ed. rev. e atual. 3. tiragem.** São Paulo: Método, 2011.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:federal:lei:1966-10-25;5172>. Acesso em: 12 jan. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:federal:lei:1966-10-25;5172>. Acesso em: 12 jan. 2025.

CAMANO, Fernanda Donnabella; CONRADO, Paulo Cesar. **O (des)contencioso tributário: da litigiosidade escalar à transação de tese.** São Paulo: Noeses, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 33. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2023a.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência.** São Paulo: Noeses, 2023b.

GOIÁS. **Lei Complementar nº 197, de 20 de setembro de 2024.** Estabelece os requisitos e as condições para a realização de transação terminativa de litígios em matéria tributária e institui o regime de ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Disponível em: https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/109502/lei-complementar-197. Acesso em: 12 jan. 2025.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** Coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2.