

# ***A transação*** ***TRIBUTÁRIA***

*como instrumento  
de autocomposição  
e eliminação da  
litigiosidade*

Rangel Perrucci Fiorin

# **A transação** **TRIBUTÁRIA**

*como instrumento  
de autocomposição  
e eliminação da  
litigiosidade*

 EDITORA  
**RIDEEL**  
Quem tem Rideel tem mais.

## Agradecimentos

Este trabalho não ficaria completo sem os meus sinceros agradecimentos às pessoas que contribuíram para conclusão do Doutorado na Pontifícia Universidade Católica (PUC-SP).

Agradeço, principalmente, a minha orientadora, Professora Doutora Thaís Helena Morando, por compartilhar ideias e saberes fundamentais para a conclusão do trabalho.

Aos estimados Professores Doutores Lucas Galvão de Britto e Cláudio de Abreu, pelas grandes contribuições oferecidas na banca de qualificação.

À Professora Doutora Thaís Cíntia Cárnio, pelo aceite e participação da banca de Doutorado.

Também não poderia deixar de agradecer meus amigos da Universidade Presbiteriana Mackenzie, especialmente os professores Antonio Cecilio Moreira Pires, Lilian Pires e Maria de Fátima pelo estímulo e apoio de sempre.

Finalmente, dedico este trabalho à minha linda esposa, Maria Paula, por todo amor, apoio e incentivo que foram cruciais para conclusão da Tese. Sem você nenhuma conquista valeria a pena.

E à minha querida família, meus pais Joelcio e Nilza, às minhas irmãs, Raquel e Rosalia, e aos meus sobrinhos Beatriz, Felipe e Lucas.

## Sobre o autor

### **Rangel Perrucci Fiorin**

Doutor e mestre pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Direito Tributário pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Professor de Direito Tributário na Universidade Presbiteriana Mackenzie, dos cursos de graduação e pós-graduação *lato sensu*. Professor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET). Membro efetivo da Comissão Especial de Direito Urbanístico da Ordem dos Advogados do Brasil, Seção de São Paulo. Advogado e consultor jurídico em São Paulo. Foi Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em Brasília (CARF).

## Prefácio

Um estudo elaborado pelo Insper (Instituição de Ensino Superior e Pesquisas), em 2020, demonstrou que o contencioso tributário no Brasil tem um custo desproporcionalmente grande, mesmo quando comparado com países de igual porte (sob o aspecto econômico e de desenvolvimento). O estudo indicou que o contencioso tributário brasileiro alcançou 5,44 trilhões de reais em 2019, de forma mais expressiva. A medida em termos do Produto Interno Bruto (como principal medida de desempenho econômico de um país) chega a 75% do PIB, em 2019.

Sob o aspecto jurídico, vale citar que o relatório Justiça em Números (do Conselho Nacional de Justiça) demonstrou que os processos de execuções fiscais representam 70% do estoque em execução e que esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes e congestionamento de 87% em 2019. As execuções fiscais entopem o Judiciário e consomem milhões de horas de trabalho do Poder Judiciário.

A Lei nº 6.830 é de 1980, quando o Brasil era regido por Constituição outorgada pela ditadura. Como não podia deixar de ser -- e era quanto a todas as leis então em vigor -- o Estado era fortalecido e suas ordens, indiscutíveis.

Mas o Brasil mudou e, oito anos depois, adotou a Constituição Cidadã que impõe limites ao poder de tributar.

Com o advento da transação tributária (prevista no artigo 171 do Código Tributário Nacional e regulamentada, em nível federal, pela Lei nº 13.988/2020), o arcabouço jurídico brasileiro deu um passo adiante, como demonstra o livro de Rangel Fiorin: *A transação tributária como instrumento de autocomposição e eliminação da litigiosidade*.

A obra é dividida em doze capítulos. O primeiro capítulo introduz o tema ao leitor e aborda o crédito tributário como elemento da obrigação tributária, em que o autor delimita o tema do crédito tributário e a extinção da obrigação.

De forma profunda, Fiorin busca analisar o instituto da transação, propriamente dita, dedicando os capítulos seguintes à definição da transação tributária, seu tratamento pelos tribunais brasileiros, a previsão processual do tratamento da transação (Código de Processo Civil/2015), às soluções alternativas de conflito, chegando a questões que são o centro do debate sobre o tema, como a transação diante dos princípios da administração

pública e a validade da transação (não caracterizando-se como renúncia fiscal) e o tema no direito comparado.

A obra de Rangel Fiorin reflete seu profundo conhecimento na área do direito tributário, com seus anos de atuação como professor de Direito Tributário da Universidade Presbiteriana Mackenzie e sua experiência como conselheiro do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais em Brasília (CARF).

O autor, como poucos, é capaz de discorrer sobre um tema de tamanha complexidade sem incorrer em pseudoerudições do mundo acadêmico, apresentando um trabalho ímpar que certamente influenciará a todos.

Sua obra oferece ao leitor uma reflexão atual sobre os efeitos da Lei nº 13.988/2020, jogando uma luz sobre o problema do custo econômico e judiciário das ações tributárias que assolam o país.

São Paulo, setembro de 2021.

### **Felipe Chiarello de Souza Pinto**

Mestre e Doutor em Direito pela PUC/SP. Professor Titular da Faculdade de Direito e do PPGD da Universidade Presbiteriana Mackenzie, onde foi Diretor da Faculdade de Direito e atualmente é Pró-Reitor de Pesquisa e Pós-Graduação. Professor Colaborador do PPGD/UPF. Coordenador Adjunto de Programas Acadêmicos da Área de Direito da CAPES-MEC e Bolsista de Produtividade em Pesquisa do CNPq.  
felipechiarello@gmail.com

# Sumário

<i>Agradecimentos</i> .....	V
<i>Sobre o autor</i> .....	VII
Rangel Perrucci Fiorin .....	VII
<i>Prefácio</i> .....	IX
<b>1. Introdução</b> .....	13
<b>2. Crédito tributário como elemento da obrigação tributária</b> .....	17
2.1 Extinção da obrigação tributária .....	19
<b>3. Transação</b> .....	25
3.1 Definição e natureza jurídica .....	27
<b>4. Transação tributária</b> .....	37
4.1 Análise da transação tributária .....	39
<b>5. Importância teórica e prática da transação tributária</b> .....	45
5.1 Divergências doutrinárias sobre o instituto da transação .....	47
5.2 A transação tributária tratada pelos tribunais superiores .....	52
5.2.1 Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal .....	52
5.2.2 Análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça .....	56
<b>6. Viabilidade jurídica da transação tributária no Brasil</b> .....	59
6.1 A transação tributária e o Código de Processo Civil de 2015 .....	67
<b>7. Meios alternativos de solução de conflitos e o negócio jurídico processual</b> .....	83
<b>8. A transação em conformidade com princípios norteadores da administração pública</b> .....	95
8.1 Princípio da legalidade.....	99
8.2 Princípio da indisponibilidade do interesse público .....	101
8.3 Princípio da eficiência.....	108
8.4 Praticabilidade tributária .....	121
8.5 Proporcionalidade e razoabilidade .....	125
8.6 Princípio da moralidade.....	126
8.7 Princípio da isonomia e a impessoalidade do agente público .....	128
8.8 Princípio da publicidade .....	129

9. Viabilidade da transação e não caracterização da renúncia fiscal tratada no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal .....	131
10. Análise da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.....	137
10.1 Transação excepcional para negociação da dívida em época de pandemia.....	149
11. Comentários sobre as legislações esparsas que tratam da transação após a Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 .....	153
11.1 Lei nº 12.218, de 10 de junho de 2011 .....	155
11.2 Lei nº 5.966, de 22 de setembro de 2015 .....	155
11.3 Lei nº 8.532, de 13 de dezembro de 2017 .....	156
11.4 Lei nº 17.324, de 18 de março de 2020 .....	158
12. Transação no Direito Comparado .....	159
13. Conclusão .....	165
Referências.....	175
Sites consultados.....	179
Referências normativas (Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT) .....	180



# 1. *Introdução*

O instituto da transação, após meio século de implementação pelo Código Tributário Nacional, já foi objeto de discussão doutrinária por inúmeros cientistas do direito e até palco de disputas judiciais.

Assim, retomar o estudo da transação tributária neste momento histórico é salutar, especialmente diante das alterações legais que tratam do tema, principalmente, em decorrência da promulgação da Lei nº 13.988/2020, que dispõe sobre a transação em âmbito federal, enfatizando o respeito, dentre outros, aos princípios da isonomia, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência.

Destarte ainda que timidamente, constatamos o diálogo dos contribuintes e da procuradoria, de modo a procurar dentro da legalidade, realizar acordos para extinguir a cobrança da dívida tributária e pacificar o litígio tributário.

Diante das pesquisas científicas e das divergências doutrinárias sobre o instituto da transação no Direito Tributário brasileiro, trataremos neste trabalho do aparente conflito entre o princípio da indisponibilidade do interesse público e a possibilidade de negociar o crédito tributário e extinguir a cobrança tributária, em face da discricionariedade.

Sem perder o foco da discussão e o alcance da aplicação dos artigos 3º, 156, III e 171 do Código Tributário Nacional, nos debruçaremos sobre a transação tributária, apresentando os limites atuais desse instituto, bem como os mecanismos de eliminação da litigiosidade que se enquadram num contexto mundial de análise do crédito tributário.

Sequencialmente, debateremos o alcance e o desdobramento da Lei nº 13.988/2020, que estabelece os requisitos e as condições para que a União e os devedores realizem transação seja na cobrança ou no contencioso.

Posteriormente, confrontaremos a transação tributária com os meios alternativos de litígios e o negócio jurídico tributário.

Para aprofundarmos o estudo, analisaremos o posicionamento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça quanto ao entendimento e o alcance da transação, além de realizarmos um breve estudo do Direito Comparado nessa área.

De toda sorte, nosso objetivo não é esgotar o tema e nem pacificar todas as divergências existentes, mas trazer à tona ideias capazes de aprofundar o estudo e enriquecer o conhecimento científico.

## *2. Crédito tributário como elemento da obrigação tributária*

## 2.1 Extinção da obrigação tributária

Antes de estudarmos a transação como forma de extinção da exigibilidade da crédito tributário<sup>1</sup> ou instrumento para eliminar o litígio tributário, abordaremos a obrigação tributária, pelo fato de o referido negócio jurídico ser cabível após a vinculação e liame tributário entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Com efeito, ocorrendo a concretização da hipótese de incidência, haverá uma consequência lógica, que desencadeará uma obrigação tributária, com a vinculação legal dos critérios e pessoas envolvidas na regra-matriz de incidência tributária.

A inobservância do cumprimento da obrigação tributária gera o dever do sujeito ativo da obrigação tributária<sup>2</sup> constituir seu direito e imputar a aplicação das sanções cabíveis.

Para Paulo de Barros Carvalho, ao se concretizar o fato previsto no descritor da regra de incidência, inaugura-se uma relação jurídica de conteúdo patrimonial:

Ao direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir o objeto, denominado crédito. E ao dever jurídico (ou também dever subjetivo) que a ele se contrapõe, de prestar o objeto, designamos débito. Revela, por isso, inominável absurdo imaginar-se obrigação sem crédito. No domínio dos desatinos, equipara-se à concepção do vínculo obrigacional sem sujeito ativo, ou sem sujeito passivo, ou sem objeto. Todos, conjugados e coalescentes, mantendo, entre si, os nexos que salientamos, outorgam ao liame o porte e a dignidade categorial à obrigação.

Definimos crédito tributário como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro<sup>3</sup>.

Portanto, havendo tal conjugação, o sujeito ativo possuirá o direito subjetivo à percepção do montante em dinheiro e o sujeito passivo o dever jurídico de efetuar o pagamento, decorrente de uma obrigação preestabelecida em lei.

1 Entendemos ser mais adequada a utilização da expressão 'extinção da obrigação tributária', vez que o crédito tributário é apenas um dos aspectos da relação jurídico-tributária, em que pese o Código Tributário Nacional prescrever no artigo 156 "extinção do crédito tributário".

2 Constatamos divergência de entendimento quanto ao alcance do § 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional. Não obstante, entendemos que o simples fato do não cumprimento da obrigação acessória, ou dever instrumental, possibilita a cobrança de uma multa.

3 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 349.

# 3. *Transação*

### 3.1 Definição e natureza jurídica

Definir transação não é uma tarefa simples, em decorrência da amplitude do seu significado, dos tratamentos distintos apresentados por outros ramos do Direito<sup>10</sup> e dos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca do seu conceito.

De toda sorte, para melhor direcionar nosso trabalho, apresentamos o significado do termo transação (in. *Transaction*; fr. *Transaction*, al. *Transac-tion*; it. *Transazione*), definido no dicionário de filosofia de Nicola Abbagnano:

Termo introduzido em filosofia por Dewey e Bentley para indicar uma relação que não pressupõe os termos relativos como entidades em si. Dewey diz: “Esse termo indica negativamente que nem o senso comum nem a ciência devem ser considerados entidades, como algo à parte, completo e circunscrito. [...] Positivamente, indica que devem ser marcados pelas características e pelas propriedades encontradas em tudo o que se reconhece como T. por exemplo, um negócio ou uma T. comercial. Essa T. transforma um dos participantes em comprador e o outro como vendedor: não existem compradores e vendedores a não ser em T. e por causa da T. em que empenham” (*Knowing and the Known*, 1949, p. 270). Na Itália, esse termo foi empregado por Romagnosi. Segundo ele, “do comércio entre o interior e o exterior” do homem nasce “sobre o pano de fundo do eu penante um T. que harmoniza as leis do mundo interior com o exterior, para formar um único mundo e uma única vida” (*Che cos’è la mente sana?* [1827], ed. 1936, p. 100, 138)<sup>11</sup>.

O termo transação, conforme o dicionário jurídico de De Plácido e Silva, é assim definido:

TRANSAÇÃO. Do latim *transactio*, de *transigere* (transigir), exprimindo a *ação de transigir*, tem, em conceito gramatical, o sentido de *pacto, convenção, ajuste*, em virtude do qual as pessoas *realizam um contrato, ou promovem uma negociação*. Neste aspecto, pois, numa significação vulgar, geralmente adotada na terminologia mercantil, a *transação* importa no *negócio*, na *operação*, ou no *ato de comércio*, pelo qual se realiza uma compra ou uma venda, ou se cumpre um *desconto bancário*, uma *caução de títulos*, ou um *mútuo mercantil*.

10 Pensamos que a separação do Direito Positivo em ramos ocorre por questões metodológicas, a fim de facilitar o entendimento da matéria. Sendo assim, o Direito Positivo divide-se em Direito Público e Direito Privado, havendo dentro desta divisão uma subdivisão, na qual se enquadra o direito tributário. Direito Tributário, por sua vez, é o ramo do direito público que, sustentado por normas válidas e de acordo com princípios constitucionais tributários, cuida da ação de tributar.

11 ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução de Alfredo Bossi. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 1.156.

# 4. *Transação tributária*

## 4.1 Análise da transação tributária

Conforme abordamos, a transação tributária, diversamente da transação civil, tem por objeto uma obrigação, cujas normas fiscais devem ser aplicadas, impondo limites aos sujeitos da obrigação para impedir a renúncia do crédito tributário.

Em outras palavras, quando a transação envolver questões materiais, é crucial analisarmos a cobrança do crédito e sua exigência, sob pena de caracterizar renúncia fiscal e responsabilidade funcional da autoridade fiscal.

Indagamos, desta feita: a indisponibilidade do crédito tributário poderá ser abrandada, diante da flexibilidade do cumprimento da obrigação tributária<sup>17</sup> e da constituição do crédito tributário?

Para responder à questão, devemos lembrar de que, em respeito aos ditames legais e aos critérios integrantes da regra-matriz de incidência que vinculam os sujeitos ativo e passivo, não poderá ocorrer a extinção da exigibilidade da obrigação tributária por um simples e singelo acordo que venha ignorar a tipicidade tributária e a estrita legalidade.

A transação tributária não poderá representar uma renúncia, que implique na simples redução indiscriminada de tributos, sob pena de violar a supremacia do interesse público e acarretar a responsabilidade fiscal do agente que concedeu tal benefício indevido e ilegal.

Por isso, a transação tributária, para ser plausível e aplicável conforme os parâmetros legais, deve ser conjugada com outros institutos que permitem, dentro da legalidade, a prática de concessões mútuas que deverão ser firmadas entre os sujeitos da obrigação tributária.

Analisemos o alcance do artigo 171 do Código Tributário Nacional:

Artigo 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.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Deveras, em matéria tributária, é clara a possibilidade prescrita pelo Código Tributário Nacional – a lei deve descrever as condições, os termos

17 Constatamos a divergência de entendimento quanto ao alcance do artigo 113, § 3º do Código Tributário Nacional. Não obstante, entendemos que o simples fato do não cumprimento da obrigação acessória, ou dever instrumental, possibilita a cobrança de uma multa.



## Referências

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução de Alfredo Bossi. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. A supremacia do interesse público no advento do Estado de Direito e na hermenêutica do direito público contemporâneo. In: SACRAMENTO, Daniel. *Interesse público versus interesse privados: desconstruindo o princípio do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Transação em matéria tributária. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 9, n. 53, p.143-166, set.-out. 2011.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 24. São Paulo: Malheiros, 1998.
- BECHO, Renato Lopes. O desprestígio da lei em decisões “descuidadas” no aniversário do CTN. *Revista do Advogado*, ano XXXVI, n. 132, dez. 2016.
- BECHO, Renato Lopes. *Racionalização do sistema tributário*. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Renato-Lopes-Becho.pdf>>. Acesso em 13 outubro 2020.
- BECHO, Renato Lopes. *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* São Paulo, ano 2013 n. 219, , p 88-97. Dez. 2013.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigações tributárias (uma introdução metodológica)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. Desafios contemporâneos da autocomposição de conflitos tributários e o Novo Código de Processo Civil Brasileiro. *Revista da PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*. v. 5, n. 1, p. 57-75. Imprensa: Brasília, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, 2011.
- BRASIL. Ministério da Saúde. *Coronavírus*. Disponível em: <<https://coronavirus.saude.gov.br/>>. Acesso em 14 outubro 2020.
- BRASIL. *Conselho de Justiça Federal*. Enunciados. Disponível em: <<https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/913>>. Acesso em 14 outubro 2020.
- BRASIL. *Diário Oficial da União*. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-247-de-16-de-junho-de-2020-261923979>>. Acesso em 14 outubro. 2020.
- BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 24 setembro 2020.
- BRITO, Edvaldo. Composição extra-judicial de conflitos tributários. In: PAULA JUNIOR, Aldo de et al. *Congresso Nacional de Estudos Tributários*. Direito Tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010.
- BRITTO, Lucas Galvão de. *Notas sobre a regra-matriz de incidência tributária*. Congresso Nacional de Estudos Tributários. Derivação e positivação no direito tributário/CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de et al. São Paulo: Noeses, 2011, p. 741 – 762.