

OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO
Coordenador

LUÍS INÁCIO LUCENA ADAMS
Prefácio

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA
HOMENAGEM AO JURISTA
SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO

1

EX LIBRIS DR. LUÍS EDUARDO SCHOUEI OAB - 95 - 111 /SP	
Data 26/04/2023	N.º de Chamada 336.22 5247E
Tombo 9284	2023

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do Editor.

Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari	Floriano de Azevedo Marques Neto
Alécia Paolucci Nogueira Bicalho	Gustavo Justino de Oliveira
Alexandre Coutinho Pagliarini	Inês Virgínia Prado Soares
André Ramos Tavares	Jorge Ulisses Jacoby Fernandes
Carlos Ayres Britto	Juarez Freitas
Carlos Mário da Silva Velloso	Luciano Ferraz
Cármem Lúcia Antunes Rocha	Lúcio Delfino
Cesar Augusto Guimarães Pereira	Marcia Carla Pereira Ribeiro
Clovis Beznos	Márcio Cammarosano
Cristiana Fortini	Marcos Ehrhardt Jr.
Dinorá Adelaide Musetti Grotti	Maria Sylvania Zanella Di Pietro
Diogo de Figueiredo Moreira Neto (<i>in memoriam</i>)	Ney José de Freitas
Egon Bockmann Moreira	Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Emerson Gabardo	Paulo Modesto
Fabício Motta	Romeu Felipe Bacellar Filho
Fernando Rossi	Sérgio Guerra
Flávio Henrique Unes Pereira	Walber de Moura Agra

FÓRUM

CONHECIMENTO JURÍDICO

Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo
Aline Sobreira de Oliveira

Rua Paulo Ribeiro Bastos, 211 – Jardim Atlântico – CEP 31710-430
Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel.: (31) 99412.0131
www.editoraforum.com.br – editoraforum@editoraforum.com.br

Técnica. Empenho. Zelo. Esses foram alguns dos cuidados aplicados na edição desta obra. No entanto, podem ocorrer erros de impressão, digitação ou mesmo restar alguma dúvida conceitual. Caso se constate algo assim, solicitamos a gentileza de nos comunicar através do e-mail editorial@editoraforum.com.br para que possamos esclarecer, no que couber. A sua contribuição é muito importante para mantermos a excelência editorial. A Editora Fórum agradece a sua contribuição.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD

1772	Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho / coordenado por Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho. - Belo Horizonte : Fórum, 2023. 423p. ; 17cm x 24cm. - (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário ; v. 1)
	Inclui bibliografia. ISBN da coleção: 978-65-5518-466-2 ISBN: 978-65-5518-407-5
	1. Direito Tributário. 2. Direito Processual Civil. 3. Direito Administrativo. I. Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes. II. Título.
2022-1591	CDD 341.39 CDU 34:336.2

Elaborado por Odílio Hilario Moreira Junior - CRB-8/9949

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2023. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário ; v. 1) 423p. ISBN 978-65-5518-407-5.

APRESENTAÇÃO DA COLEÇÃO	
Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho	11

PREFÁCIO	
O FUTURO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO	
Luís Inácio Lucena Adams	13

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA DE ACORDO COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	
Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho	15
1 Introdução	15
2 A transação tributária na CF e no CTN de acordo com a doutrina e a jurisprudência dos Tribunais Superiores pátrios	18
3 Conclusão	44
Referências.....	45

PREJUÍZO FISCAL COMO MEIO DE PAGAMENTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	
Marcos Joaquim Gonçalves Alves, Alan Flores Viana	49
1 Considerações preliminares.....	49
2 Prejuízo contábil e fiscal: características, diferenças e limitações.....	51
3 Utilização do prejuízo fiscal como meio de pagamento na regularização fiscal perante a União.....	54
4 A superação de paradigmas no equacionamento da situação fiscal dos contribuintes com dificuldades econômicas	58
5 Síntese conclusiva.....	60
Referências	61

OFFER IN COMPROMISE: O SISTEMA NORTE-AMERICANO DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	
Luís Inácio Lucena Adams, Ivan Tauil Rodrigues, Louise Dias Portes	63
1 Introdução	63
2 Modelo administrativo fiscal norte-americano e a transação tributária	65
3 <i>Offer in Compromise</i>	70
i) Definição e objetivos	70
ii) Competência para apreciar e autorizar	71
iii) Critérios de elegibilidade	72
iv) Circunstâncias levadas em consideração na análise do OIC	72
v) Opções de pagamento possíveis	73
vi) Fundamentos para a submissão de um OIC	74
vii) Regras aplicáveis à aceitação, rejeição ou devolução do OIC.....	75
viii) Responsabilidade pela falsidade das informações	76
4 Conclusão	76
Referências	77

ABORDAGEM REGULATÓRIA SOBRE A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA –
ENSAIO SOBRE A APLICAÇÃO DOS ESTUDOS DO DIREITO REGULATÓRIO
À ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Neto	79
I Introdução	79
II Atividade regulatória exercida pela administração tributária.....	80
III Lei de Transação Tributária como um marco regulatório no Direito Tributário.....	82
IV Desafios de uma abordagem regulatória no Direito Tributário	84
V Conclusão	87
Referências	88

SOBRE A PRIVATIZAÇÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

José Casalta Nabais	91
I Introdução	91
II A crescente privatização dos poderes tributários.....	93
1 As alterações do papel dos actores tributários	93
2 A transferência de tarefas da administração tributária para os contribuintes	95
III A arbitragem tributária.....	98
1 O contexto do surgimento da arbitragem tributária	98
2 O quadro amplo das vias de solução para a hiperlitigação	100
2.1 A prevenção de litígios	100
2.2 A solução administrativa de litígios	102
3 A arbitragem tributária em Portugal.....	105
3.1 Domínios mais expostos à arbitragem tributária.....	105
3.2 Sentido e alcance da arbitragem tributária.....	111

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE EFICÁCIA DO
PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA

Ives Gandra da Silva Martins, Rogério Vidal Gandra da Silva Martins, Roberta de Amorim Dutra	113
1 Introdução	113
2 O conceito de transação tributária e histórico do instituto no direito brasileiro.....	114
3 A transação e seus objetivos em matéria tributária e o princípio da indisponibilidade do crédito tributário.....	123
4 Números sobre a dívida ativa tributária no Brasil	125
5 A transação tributária e os seus limites no direito tributário.....	126
6 Conclusão	132

A TRANSAÇÃO E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Hugo de Brito Machado, Schubert de Farias Machado	133
Introdução	133
1 Princípio/regra da legalidade tributária.....	134
2 Natureza <i>ex lege</i> da obrigação tributária.....	136
2.1 As três espécies de obrigações jurídicas.....	136
2.2 Por que obrigação <i>ex lege</i>	136
2.3 Consequências da classificação como obrigação <i>ex lege</i>	138
3 A transação no CTN.....	138
3.1 Caráter excepcional.....	138
3.2 Caracterização do litígio.....	139
3.3 Extinção do crédito tributário.....	140
4 A transação tributária na Lei nº 13.988/2020	140

5 A transação no âmbito da recuperação judicial (Lei nº 14.112/2020).....	143
Conclusões.....	146

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: RENÚNCIA DE DIREITOS OU CONCESSÕES
MÚTUAS?

Gabriellã Alencar Ribeiro	149
Introdução	149
Transação tributária como garantia do interesse público	150
Transação tributária – Requisitos do art. 171 do CTN	152
Necessidade de previsão em lei e a Lei nº 13.988/2020	153
Extinção da obrigação tributária	154
Concessões mútuas ou renúncia de direitos?.....	156
Conclusão	160
Referências	161

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS ESTADOS-MEMBROS

Misabel Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior, Valter de Sousa Lobato	163
1 A transação administrativa <i>lato sensu</i>	163
2 As transações tributárias no Direito comparado	167
3 A transação tributária no Direito brasileiro.....	174
4 A disciplina das transações tributárias em Minas Gerais.....	190
5 Conclusão	197
Referências	198

TRANSAÇÃO: CONCEITOS DO CÓDIGO CIVIL: POSSIBILIDADE E LIMITES

Andresa Sena	201
1 Introdução	201
2 Transação no Direito Civil e Tributário	202
3 Impossibilidade de novação dos créditos transacionados (art. 12, §3º, da Lei nº 13.988).....	212
4 Renúncia de direitos ou concessões mútuas? (art. 3º, V, da Lei nº 13.988/20).....	214
5 Conclusão	216
Referências	216

TRANSAÇÃO E NOVAÇÃO: A EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO
ARTIGO 171 DO CTN E A (IM)POSSIBILIDADE DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO

Luis Eduardo Schoueri, Mateus Calicchio Barbosa	219
1 Transação e extinção do crédito tributário	220
2 A transação novatória.....	222
3 Novação e obrigação tributária	224
4 Críticas	226
5 Novação e repetição do indébito.....	229
6 Conclusões.....	233

CONFISSÃO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO E A SUPERVENIENTE DECLARAÇÃO
DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF

Marilene Talarico Martins Rodrigues	235
1 Considerações iniciais.....	235
2 O Estado e a tributação.....	238
3 Garantias fundamentais e segurança jurídica no procedimento tributário.....	238

4	Clareza e precisão da lei tributária	239
5	Princípio da proporcionalidade	240
6	Participação do contribuinte no procedimento tributário.....	240
7	Adesão a pedidos de parcelamentos pelas empresas e a confissão de débitos tributários	241
8	Da possibilidade de discussão judicial quanto a débito incluído em parcelamento cuja norma foi declarada inconstitucional pelo STF	245
9	Conclusões.....	249

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E RESPONSABILIDADE DO GRUPO ECONÔMICO

José Eduardo Soares de Melo	251
I Extinção de obrigação	251
Direito Civil.....	251
Direito Tributário	252
II Aspectos básicos.....	253
Federal.....	253
III Por adesão, no contencioso de pequeno valor.	257
Estadual (SP)	258
Municipal (SP).....	259
IV Responsabilidade tributária.....	259
Conceitos e modalidades.....	259
Grupo econômico	260
Capacidade de pagamento.....	262

(IM)POSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO JUDICIAL DE ASPECTOS JURÍDICOS DO CRÉDITO APÓS A CONFISSÃO IRRETRATÁVEL E IRREVOGÁVEL

Hugo de Brito Machado Segundo	267
Introdução	267
1 Confissão irrevogável e irretroatável como condição para a transação tributária.....	268
2 Confessam-se fatos, não direitos (ou obrigações).....	269
3 Preclusão administrativa e coisa julgada	271
4 Rescisão da transação, retorno ao <i>status quo ante</i> e igualdade	272
5 Considerações finais.....	273

TRANSAÇÃO POR ADESÃO NO CONTENCIOSO DE RELEVANTE E DISSEMINADA CONTROVÉRSIA JURÍDICA TRIBUTÁRIA OU ADUANEIRA

Andrei Pitten Velloso	275
Introdução	275
I A transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.....	276
II Questões específicas.....	279
a) Significado da expressão "relevante e disseminada controvérsia jurídica tributária"	279
b) (Im)Possibilidade de transação quanto a créditos não impugnados ou inscritos em dívida ativa, porém constituídos a partir de relevante e disseminada controvérsia jurídica.....	280
c) (Im)Possibilidade de adesão a edital de transação de débitos de relevante e disseminada controvérsia jurídica simultaneamente à proposta de transação individual (art. 20, I, da Lei nº 13.988/20).....	282
Conclusões.....	283

ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE: CONTRATO DE TRANSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO?

Francisco Nicolau Domingos	285
1 Palavras iniciais.....	285
2 Ecloração da consensualidade administrativa (e tributária) nos sistemas jurídicos de tradição continental	286
3 Modelo italiano.....	289
3.1 <i>Accertamento con adesione</i>	289
3.2 <i>Conciliazione giudiziale</i>	291
3.3 Natureza jurídica do <i>accertamento con adesione</i> e da <i>conciliazione giudiziale</i>	292
4 Palavras finais	296
Referências.....	296

O PIONEIRISMO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM BLUMENAU, CONTEMPLADA COM O PRÊMIO INNOVARE 2020

Cleide Regina Furlani Pompermaier	299
Introdução	299
1 Conceito de transação tributária e o destaque para as concessões mútuas	300
2 O princípio da indisponibilidade na transação tributária e a necessidade de os critérios para a sua realização estarem dispostos em lei formal.....	302
3 A possibilidade de conceder descontos no montante principal do tributo e seus limites	304
4 O passo a passo do modelo de transação implementado em Blumenau	305
5 A prática da transação tributária contemplada com o Prêmio Innovare 2020 e a necessidade de se padronizar o modelo nos demais Municípios	308
Conclusão	309
Referências.....	309

COBRANÇA E RENEGOCIAÇÃO DE TRIBUTOS EM ATRASO NO BRASIL

Cristiano Neuenschwander Lins de Moraes	311
1 Introdução	311
2 Revisão da literatura	312
3 Metodologia	314
4 Resultados e discussão	315
4.1 A atividade de cobrança forçada de tributos não pagos e a teoria dos jogos.....	315
4.2 <i>Compliance</i> de equilíbrio nas estratégias da Administração Tributária e dos devedores.....	317
4.3 A teoria Principal-Agente e a renegociação de tributos em atraso	319
4.4 A oferta do acordo e o problema de seleção adversa.....	322
5 Análise comparativa da estrutura de incentivos do Refis e do programa de transação tributária	322
5.1 Transação tributária, Refis e risco moral.....	324
6 Conclusão	325
Referências.....	326

A EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA EM RELAÇÃO À TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Phelippe Toledo Pires de Oliveira	329
1 Introdução	329
2 A transação tributária no Direito francês.....	330
3 A transação tributária no Direito italiano	333
4 A transação tributária no Direito norte-americano	336

5	Conclusões.....	339
	Referências.....	339

O DEVEDOR CONTUMAZ NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

	Silvia Faber Torres, Flávia Romano de Rezende	341
1	Introdução	341
2	A transação tributária sob o influxo do princípio da boa-fé e da moralidade tributária	345
3	Devedor contumaz: conceito indeterminado	351
4	O devedor contumaz no direito brasileiro	353
4.1	O modelo federal: art. 5º, III, da Lei nº 13.988/20 e Projeto de Lei nº 1.649/19	353
4.2	Modelos estaduais	355
5	Conclusão	357

DESJUDICIALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. REFLEXÕES SOBRE A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MECANISMO DE SOLUÇÃO DE LITIGIOSIDADE

	Julio Homem de Siqueira, Antônio de Pádua Marinho Monte, Isabel Fernanda Augusto Teixeira	359
1	Apontamentos introdutórios	360
2	A transação tributária e a nova legislação de regência: apresentação e crítica	361
3	Onde a transação tributária encontra a desjudicialização	367
4	Considerações finais.....	370

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E O SEU CONTROLE PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

	Francisco Sérgio Maia Alves	371
1	Introdução	371
2	Natureza jurídica da transação tributária.....	373
3	Fundamento jurídico do controle efetuado pelo TCU.....	379
4	Parâmetros de controle da transação tributária	382
4.1	Controle segundo a disciplina da Lei nº 13.988/2020.....	383
4.2	Controle a partir das normas orçamentárias e financeiras.....	388
5	Conclusão	394
	Referências	395

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA À LUZ DA ANÁLISE COMPORTAMENTAL DOS CONTRIBUÍNTES

	Victoria Werner de Nadal, Clairton Kubassewski Gama	399
	Introdução	399
1	Direito Tributário e o comportamento humano	400
2	Transação tributária e seus reflexos na conformidade tributária.....	404
3	Transação tributária e a sua influência comportamental em outras áreas do Direito	409
	Conclusão	413
	Referências.....	414

SOBRE O COORDENADOR..... 417

SOBRE OS AUTORES..... 419

Com o propósito de disponibilizar, periodicamente, material doutrinário imparcial, relevante, atual e útil para os nossos distintos leitores, estamos inaugurando a *Coleção Fórum Grandes Temas Atuais de Direito Tributário*.

No primeiro volume, tributaristas de escol discorrem sobre o relevante tema da "Transação Tributária". Além desse tema, já no segundo volume, o tema será "Arbitragem Tributária".

Em ambos os volumes faremos uma merecida homenagem ao eminente tributarista "Sacha Calmon Navarro Coêlho", mestre que, com toda sua inigualável cultura jurídica, tanto tem contribuído para o Direito Tributário Brasileiro.

Neste primeiro volume de nossa promissora coleção, prefaciado pelo abalizado jurista Luís Inácio Lucena Adams, ex-ministro da Advocacia-Geral da União, os autores, a par do compartilhamento dessa justa homenagem ao grande professor doutor Sacha Calmon, enfrentamos pontos controversos acerca da transação tributária, esclarecendo pontos polêmicos contidos na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, no diploma legal que a alterou, Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022, e nas Portarias PGFN/ME nºs 6.757, de 29 de julho de 2022, e 6.941, de 04 de agosto de 2022.

Assim é que serão abordados os seguintes temas neste primeiro volume de nossa coleção: a transação tributária segundo a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional; prejuízo fiscal como meio de pagamento da transação tributária; o sistema norte-americano de transação tributária; a experiência estrangeira em relação à transação em matéria tributária; a desjudicialização tributária: reflexões sobre a transação tributária como mecanismo de solução de litigiosidade; abordagem regulatória sobre a transação tributária: ensaio sobre a aplicação dos estudos do Direito Regulatório à Administração Tributária; comentário sobre a privatização da justiça tributária; a transação e o princípio da legalidade tributária; a possibilidade do contrato de transação no Direito Tributário; a transação tributária como instrumento de eficácia do princípio da eficiência tributária; transação tributária como instrumento de renúncia de direitos ou concessões mútuas; a transação tributária nos estados-membros; transação: conceitos do Código Civil: possibilidade e limites; transação e novação: a extinção do crédito tributário pelo artigo 171 do CTN e a (im)possibilidade de repetição do indébito; confissão de débito tributário e a superveniente declaração de inconstitucionalidade pelo STF; transação tributária e responsabilidade do grupo econômico; (im)possibilidade de discussão judicial de aspectos jurídicos após a confissão irretroatável e irrevogável; transação por adesão no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica tributária ou aduaneira; o pionerismo da transação tributária em Blumenau; a cobrança e renegociação de tributos em atraso no Brasil; o devedor contumaz na transação

TRANSAÇÃO E NOVAÇÃO: A EXTINÇÃO DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO PELO ARTIGO 171 DO CTN E A (IM)
POSSIBILIDADE DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

MATEUS CALICCHIO BARBOSA

Com a Lei nº 13.988/20, a transação tributária em matéria federal, antes restrita a casos específicos, ganhou termos amplos e expressos. Conquanto possam ser tecidas críticas pertinentes à amplitude do texto legal, merecendo dúvidas a sua compatibilidade com a disciplina da transação como modalidade de extinção do crédito tributário pelo Código Tributário Nacional (CTN), este estudo debruça-se sobre a natureza do próprio instituto. Com efeito, foi no âmbito abstrato do CTN que, antes de qualquer prática concreta, a transação recebeu desconfiança e menoscabo pela literatura: além dos questionamentos face ao Princípio da Legalidade, muitas vezes se levantaram até mesmo a questionar o seu efeito jurídico, negando-se a possibilidade de que, pela via exclusiva da transação, pudesse estar extinta a obrigação tributária.

Estudioso do Direito Tributário, o homenageado não deixou de refletir e posicionar-se no tema. É a sua opinião que, no Código, a transação é, de fato, "*modus faciendi*", tem feição processual, preparatório do pagamento", sendo que, "por meio de uma transação, muita vez ocorre pagamento em moeda consorciado a pagamento por compensação, a aplicação de remissões e anistias, ou mesmo a dação em pagamento

de coisa diversa do dinheiro".¹ Assim é que, já se manifestou o homenageado, a "transação é fato que pode redundar em remissão ou pagamento", no que "a remissão e o pagamento, estes sim, extinguem o crédito".²

Não há melhor modo de honrar um pensador que refletir sobre suas ideias, mesmo que se chegue a resultado diverso. É o que pretende este estudo: não se defende, aqui, que a transação esteja submetida a outros meios de extinção do crédito tributário; sustenta-se que a transação é, em si, modalidade de extinção do crédito tributário, apta a substituir aquela obrigação extinta por um novo vínculo entre as partes.

No tópico 1, o artigo argumenta que, no Direito Tributário como no Direito Privado, a transação extingue a obrigação litigiosa, em modalidade inconfundível com pagamento, remissão ou anistia. No tópico 2, aponta-se que o instituto tem o efeito de novação: se da transação decorre um novo débito com o Fisco, em monta inferior ao débito original, é porque já se está diante de novo vínculo obrigacional entre as partes. No tópico 3, o artigo identifica a novação no Direito pátrio e a sua ocorrência na transação. No tópico 4, afastam-se certas críticas à transação novatória no CTN. Finalmente, o artigo analisa, à luz dos regimes legais de transação, uma consequência prática: a (im) possibilidade de que, depois de entabulada a transação, possa o contribuinte pleitear eventual restituição do indébito, como no artigo 165 do CTN, se constatado o pagamento indevido.

1 Transação e extinção do crédito tributário

Apesar da previsão expressa do inciso III do artigo 156 do Código, muitos autores têm opinião semelhante à do homenageado, sustentando que a transação não seria meio de extinção do crédito tributário. Há quem argumente que "a extinção da obrigação não se dá propriamente por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento", no que o "processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo".³ Em raciocínio semelhante, afirma-se que "não é da essência da transação a extinção da relação obrigacional que ensejara o litígio": ainda que a "generalidade dos casos da transação resulte a extinção do litígio e também do crédito tributário a respeito do qual se havia aquele instaurado, pode ocorrer que de uma transação não decorra a extinção da relação obrigacional tributária", sendo o caso, antes, de "que em face da transação seja concedido um novo prazo para o pagamento, de uma só vez ou em parcelas, do crédito tributário respectivo".⁴ Com uma transação, diz-se ainda neste sentido, "desaparece a própria lide, ou seja, a pretensão resistida, e não a relação ensejadora das pretensões contrapostas".⁵ Quando

¹ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Editora Forense.

² Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *A Obrigação Tributária – Nascimento e Morte – A Transação como forma de Extinção do Crédito Tributário*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 62, p. 70, 1993.

³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 540.

⁴ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *A Transação no Direito Tributário*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 75, São Paulo, Dialética p. 62, 2001.

⁵ Cf. FIGUEIREDO, Paulo Henrique. *A transação tributária*. Recife: Edições Bagaço, 2004, p. 128-129.

muito, seria razoável "dizer que a transação extingue o crédito tributário na parte em que a Fazenda abriu mão, concedeu".⁶

Não é este o entendimento sustentado neste artigo. Ao contrário, acredita-se que atribuir ao pagamento o efeito de extinção do crédito tributário transacionado implica negar vigência à própria disciplina da transação no CTN. Na sistemática do Código, o artigo 171 deixa claro que os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária podem concluir "transação que, mediante concessões mútuas, importe em [de]terminação de litígio e consequente extinção de crédito tributário". Fosse o pagamento o meio pelo qual se extingue o crédito tributário objeto de transação, então nenhum sentido jurídico restaria à transação no já referido inciso III do artigo 156 do CTN, onde o instituto é enumerado, consistentemente, como uma modalidade autônoma – note-se – de extinção do crédito tributário. Este é o efeito positivo que o Código determina à transação.

Não parece acertado, outrossim, esgotar a transação na simples composição da lide. Sob perspectiva processual, é correto que o Código de Processo Civil estabelece que, com a homologação da transação pelo juiz, tem-se a resolução do mérito da lide (artigo 487, III, "b"), extinguindo-se o processo mediante a sentença homologatória. Materialmente, contudo, a transação não se limita a tanto: basta ver que o próprio Código de Processo enumera o instituto como "causa modificativa ou extintiva da obrigação", em lista onde também figuram o pagamento, a novação, a compensação e a prescrição (artigo 525, §1º, VII; artigo 535, VI).

Com efeito, sob o Código Civil de 1916 – vigente quando editado o CTN, que adotou igual sentido – a transação constava como uma modalidade de extinção da obrigação na Parte Geral das obrigações (Capítulo IX do Título II do Livro III). O então Código Civil brasileiro se incluía, assim, entre diplomas como os de Argentina, Áustria e Peru, que legislavam a transação como um meio de extinguir obrigações, na premissa de que "en realidad este último carácter es el resaltante en ella"; ou seja, uma transação poderia configurar um "contrato en la medida que representa el resultado de la concordia de las voluntades, pero como es una convención que tiene por fin jurídico principal liquidar relaciones obligatorias preexistentes, es real y verdaderamente un medio de extinción de obligaciones".⁷

A querela sobre a natureza daquele instituto – se ato jurídico ou contrato, propriamente – levou a que o atual Código Civil deslocasse a transação para o Título dos "Contratos em Geral", mais em linha com a doutrina majoritária.⁸ Nem pela modificação, todavia, a transação perdeu o efeito material: afirma-se somente que é "negócio jurídico bilateral, pelo qual as partes interessadas, fazendo-se concessões mútuas, previnem ou extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas".⁹ O efeito de extinguir as obrigações permanece, até por força de disposições do próprio Código, que muito reproduziu a disciplina de 1916 (e.g., "Artigo 845. Dada a evicção da coisa renunciada por um dos

⁶ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Fórum, n. 28, 2007.

⁷ Cf. PARODI, Felipe Osterling; FREYRE, Mario Castillo. *La transacción*. *Derecho PUCP*, n. 51, Pontificia Universidad Católica del Perú, 1997, p. 405-406.

⁸ Cf. RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil: dos Contratos e das Declarações Unilaterais da Vontade*. v. 3. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 368-369.

⁹ Cf. DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 629.

transigentes, ou por ele transferida à outra parte, não revive a obrigação extinta pela transação”).

Tal como no Direito Privado, não parece haver como negar a uma transação, no CTN, o efeito de extinção da obrigação tributária litigiosa. Tampouco parece acertado sustentar que, mesmo extintiva do crédito tributário, a transação não iria além de operar sobre a parcela do crédito exonerada ao contribuinte, preservando-se o vínculo original entre as partes. Com a transação, não se cuida de simplesmente liberar o contribuinte de parcela do débito, mediante redução no valor do crédito tributário constituído. As exonerações ou reduções sobre o crédito tributário são institutos que, no CTN, recebem a disciplina da anistia ou remissão, inconfundíveis, nos artigos 175 e 172, com uma transação. A posição acima, cogitando a extinção “parcial” do crédito tributário a título de transação, ignora que este instituto, muito diverso de anistia ou remissão, implica a novação da obrigação tributária. A transação extingue, mediante uma novação, o crédito tributário constituído e a obrigação tributária subjacente, integralmente substituídos por um novo vínculo entre o contribuinte e a Administração.

2 A transação novatória

Desde há muito, encontra-se na literatura o reconhecimento de que “la transacción y la composición fiscal implican en cierto modo novación”.¹⁰ Também alhures, fala-se, a este respeito, na chamada “transacción novatoria”, que “desde el punto de vista tributario, adquiere especial relevancia cuando se trata de una transacción que implica la novación de la obligación principal, esto es, cuando en virtud del acuerdo de voluntades, las partes convienen la extinción de la obligación que se encuentra en discusión y dan nacimiento a una nueva”.¹¹ Admite-se que a tal transação, por levar a uma nova obrigação entre Administração e contribuinte, causa certa “inquietud de en qué momento se causa el ingreso, cuál es su naturaleza y cuál ha de ser la retención en la fuente que deberá practicarse”. Todavia, não se rejeita, fundamentalmente, que uma “transacción puede convertirse en una verdadera novación, cuando las partes en desarrollo de su autonomía de la voluntad, para poder llegar a la terminación de la litis, de manera clara e inequívoca, manifiestan su voluntad de transformar la relación primera y se proyectan hacia el futuro mediante la creación de relaciones nuevas, ajenas a la disputa”, no que então “la novación funciona como modo extintivo de la obligación primigenia y como fuente de la nueva obligación que es creada por la virtualidad del acto”.

Em verdade, o cabimento de uma “transação novatória”, ainda antes de ocupar o Direito Tributário, é questão que se desenvolve no âmbito do Direito Privado, quer em vista do efeito possível de uma transação, quer em vista do que se entende por novação naquela seara. Aos autores que postulam a natureza somente “declaratória” da transação, porque distinta da novação e limitada a determinar a relação jurídica existente, contrapõem-se os que sustentam o carácter “constitutivo” do instituto, na

¹⁰ Cf. BIELSA, Rafael. *Compendio de Derecho Público: constitucional, administrativo y fiscal*. v. 3. Buenos Aires: Depalma, 1952, p. 65-66.

¹¹ Cf. BUITRAGO DUARTE, Bibiana. La transacción novatoria y sus implicaciones tributarias. *Revista Impuestos*, Bogotá, n. 154, p. 27-28, 2009.

premissa de que a transação “implica siempre una novación, como consecuencia lógica de la consideración que esta tesis sustenta de la transacción como productora en todo caso de una modificación o sustitución de la realidad preexistente”.¹² Nesta perspectiva, a transação implicaria uma novação com carácter dito “objetivo”, linha que compreende a novação mais como efeito possível para atos variados que como um contrato típico e autônomo, no que a vontade das partes (“animus”), considerada vaga e incerta para definir o instituto, perde primazia para o critério da incompatibilidade objetiva entre as obrigações nova e extinta.¹³

A questão já não é meramente teórica, mas ganhou os tribunais. Consta de decisão do *Supremo Tribunal* na Espanha que a transação bem pode ter “naturaleza declarativa, no atribuyendo derechos nuevos, sino que, simplemente, aclara la situación jurídica confusa en relación con derechos ya pertenecientes a las partes”, como “también puede alterar el contenido de la relación en alguno o todos sus elementos esenciales, lo que ‘equivale a una novación’”.¹⁴ Aqui, o Tribunal recorreu a precedentes para elucidar que, na segunda modalidade mencionada, uma transação provoca “el nacimiento de nuevos vínculos u obligaciones, en sustitución de los extinguidos, o la modificación de éstos, de suerte que, sea judicial o extrajudicial, tiene carácter novatorio y produce el efecto de la sustitución de una relación jurídica puesta en litigio por otra cierta e incontrovertida”. Mesmo a transação judicial, mais associada pelo Direito Processual à mera composição do litígio, considera-se com o efeito possível de novação, como em decisão do Tribunal da Relação de Coimbra, pela qual “a transação poderá operar como que uma substituição da obrigação primitiva por outra de contornos não coincidentes e até mais alargados”, sendo vedado ao “juiz recusar-se a homologá-la com fundamento em que as respectivas cláusulas extravasam o objeto da causa”.¹⁵

Em Direito Tributário, é justamente o efeito de novação que se percebeu, por exemplo, na legislação editada na Argentina para a denominada “regularización patrimonial”.¹⁶ Sobre os débitos incluídos naqueles programas é aplicada “una alícuota reducida, de la cual surge una deuda tributaria inferior a la que habría correspondido si se hubiese cumplido en tiempo y forma la originaria obligación tributaria sustancial”, no que surge “una nueva deuda para con el fisco”. Ocorre, então, “lo que para el derecho civil es la causal extintiva denominada ‘novación’, y que consiste en la transformación de una obligación en otra (art. 724 del C. Civil), lo cual viene a significar la sustitución de una obligación por otra diferente, al tiempo que queda extinguida la primera”. Não sobraria dúvida acerca da “extinción de la originaria obligación sustancial tributaria, por cuanto en su lugar aparece otra obligación diferenciable por su objeto, que pasa a ser un tributo de menor monto”.

¹² Cf. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, Luisa. *Los Procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Madrid: Colex, 1998, Capítulo I, Tópico IV B.

¹³ Cf. SORDINI, Roza; EMANUELE Paolo. La novación objetiva y la transacción en el Código Civil italiano. *Revista de Derecho Privado*, n. 5, p. 135-136, 2000.

¹⁴ Cf. Tribunal Supremo, STS 3089/2016, Sala de lo Contencioso, j. em 28.06.16.

¹⁵ Cf. SOUSA, Luís Filipe Pires de. *Processos especiais de divisão de coisa comum e de prestação de contas*. Coimbra: Almedina, 2020.

¹⁶ Cf. B. VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 2001, p. 297.

Também no ordenamento brasileiro, e inclusive nos programas de recuperação fiscal, o efeito de novação parece intrínseco à transação prevista no Código Tributário Nacional. Afinal, se o instituto é estabelecido ali entre as modalidades de *extinção* do crédito tributário, a existência de obrigação com a Administração que suceda a uma transação somente pode decorrer de novo vínculo obrigacional, diverso do crédito tributário – que se extinguiu, afinal, com a própria transação. É dizer: se da transação decorre um novo débito com o Fisco, em monta inferior ao débito original, é porque já se está diante de novo vínculo entre as duas partes. O efeito legal da transação é extinguir a obrigação tributária preexistente, conforme liquidada em lançamento. Não é que, mediante uma transação, o crédito tributário somente se modifica pelas partes, aplicando-se descontos sobre a monta constituída em lançamento pelo Fisco; o que se tem é, sim, uma novação, implicando a extinção da obrigação anterior. É o que se demonstra no tópico seguinte, evidenciando a novação por conta da causa da nova obrigação.

3 Novação e obrigação tributária

No Direito pátrio, a novação não é negócio típico e autônomo, mas efeito que decorre de atos ou contratos variados. É dizer, “com a expressão ‘contrato de novação’, só se há de entender ‘contrato a que se atribuiu eficácia novativa’; a ‘novação é eficácia’, e a ‘eficácia novativa consiste em ser em ser simultânea, *ipso iure*, ao nascimento do novo crédito a extinção do anterior”.¹⁷ Bem pode a transação, neste sentido, ter aquele efeito de novação sobre a obrigação existente e controversa entre as partes.

A mera definição de novo prazo, ou mesmo a mudança do valor não são suficientes para caracterizar a novação. É cediço que a alteração de prazo, como o aumento ou redução da prestação devida, não constituem novação: apenas modificam a dívida original, sem extingui-la.¹⁸ A novação, no ordenamento, dá-se “quando o devedor contrai com o credor nova dívida, para extinguir e substituir a anterior”, como descrita no artigo 360, I, do Código Civil. É a novação denominada “objetiva”, admitida no Direito brasileiro desde o antigo Código Comercial, pelo qual se dava uma novação “quando o devedor contrai com o credor uma nova obrigação que altera a natureza da primeira” (artigo 438). Operando novação “objetiva”, o *aliquid novi* pode estar no objeto da obrigação, i.e. “em vez de entregar certa coisa devida, o devedor se obriga a prestar determinado serviço”; na sua natureza, “substituindo, por exemplo, uma obrigação pura por obrigação condicional”; ou, importa mais, na causa jurídica, havendo uma “substituição do título de que deriva a obrigação, como quando alguém que deve *ex empto vendite*, passa a dever a título de mutuário”, em “mudança na causa jurídica da atribuição patrimonial”.¹⁹ No caso da transação tributária, surge nova causa para a obrigação e, portanto, há novação. É o que se passa a sustentar.

Conquanto sejam vários os sentidos para a “causa” de uma obrigação, quando se busca a novação se tem em mente a “causa eficiente” ou “fonte” – sentido mais conhecido do Direito Privado. Aqui, classificam-se as obrigações oriundas da vontade, cuja causa jurídica é apontada “na própria manifestação protegida e validada pelo direito”, em oposição às que se originam da lei, cuja causa seria “a lei mesma” – dicotomia clássica que inspirou estudiosos como Blumenstein a postular que “a causa imediata da obrigação tributária não pode ser senão a lei, como em todas as demais relações obrigacionais ‘*ex lege*’”, ao passo que, diversamente, “nas obrigações negociais, a vontade é elemento relevante”.²⁰

A natureza *ex lege* da obrigação tributária decorre claramente do CTN: na definição do artigo 3º, o tributo, sendo uma prestação instituída em lei, é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A vinculação à lei determina o comportamento da Administração: deve o Fisco prosseguir com o lançamento nos termos legais estritos, sem liberdade para avaliar a conveniência ou a oportunidade da sua prática. Subtrai-se, igualmente, qualquer relevância que poderia ter a vontade do contribuinte: o vínculo obrigacional ignora a sua manifestação subjetiva. Claro que o contribuinte tem a liberdade de incorrer, ou não, no fato jurídico tributário. Este ocorrido, pouco resta ao contribuinte, senão prestar informações de fato ao Fisco, como no lançamento dito “por declaração”, ou sujeitar-se à homologação, ainda que tácita, do que antecipara ao Erário, a título de lançamento por homologação. O crédito tributário é constituído por um ato administrativo unilateral e vinculado da Administração, dizendo-se assim que “todo o procedimento preparatório, mesmo quando houver a participação vicária do sujeito passivo”, é “um conjunto de atos sem maior validade, enquanto não aperfeiçoado por aquele último e exclusivo da autoridade administrativa”.²¹

A toda vista, não é como se passa em transação. Para transacionar com a União, deve o contribuinte aderir ao acordo, ou mesmo propor condições, tudo a depender do regime legal: por adesão ou por proposta, a manifestação da vontade do contribuinte é sempre imprescindível. Nestes termos, a causa eficiente da obrigação decorrente da transação não mais se esgotará, como a obrigação tributária original, na própria lei. Sublinhando o papel da vontade, cogita-se, mesmo, um “ato administrativo participativo” para designar a “norma individual e concreta” que contém a transação, dado que “a participação do contribuinte dá-se no processo de produção do ato administrativo, quando o sujeito passivo discute e acorda (na qualidade de portador de interesse seu, individual) com a Fazenda”.²² Incompatível com o regime jurídico da obrigação e crédito tributários, a manifestação de vontade passa a ser relevante para a nova obrigação. Tem-se, afinal, novação, porque constatada a nova causa jurídica (eficiente) para a obrigação acordada. Em síntese, se a obrigação tributária é *ex lege*, na transação se tem obrigação contraída *ex voluntate*. Basta essa mudança da causa eficiente, para que já não mais se possa negar a ocorrência de novação como efeito de uma transação.

¹⁷ Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado: direito das obrigações*. Tomo XXV. Rio de Janeiro: Borsoi, 1959, p. 72.

¹⁸ Cf. PAULO, Lôbo. *Direito Civil: obrigações*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 241-242.

¹⁹ Cf. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 143.

²⁰ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Causa da obrigação tributária*. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Alba, v. 1, p. 295; 310, 1963.

²¹ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Do lançamento. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, n. 168, p. 25, 1987.

²² Cf. DACOMO, Natalia de Nardi. *Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária*. Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008, p. 191.

Dada a nova causa jurídica da obrigação decorrente da transação, a novação apenas não se dará caso o legislador providencie, expressa e positivamente, para tanto. Foi devida a cuidadosa, por exemplo, a recente Lei nº 13.988/20, que estabeleceu que “a proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos” (artigo 12, §3º). Ciente do efeito, cuidou a lei de suspender a novação que, não fosse a determinação legal expressa, teria lugar desde logo na transação entre a União e o contribuinte. Não se trata, é bem ver, de rejeitar a novação: a Lei nº 13.988/20 apenas diligenciou para que “os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo” (artigo 3º, §3º). Ou seja: optou o legislador por opor uma condição *suspensiva* à transação, suspendendo-se o seu efeito novatório até o cumprimento das condições estipuladas para o contribuinte. A *contrario sensu*, a falta de providência legal naquele sentido torna irresistível que, pela nova causa jurídica, tenham as partes acordado desde logo um novo vínculo obrigacional, distinto da obrigação tributária que se extinguiu na transação.

4 Críticas

Alguma resistência já se opôs na literatura a que a transação prevista pelo CTN levasse a novação da obrigação tributária. A crítica aponta que “sustentar a sua ocorrência seria fugir dos critérios legais previstos no Código Tributário Nacional para a ocorrência do lançamento tributário como forma de constituição do crédito”, haja vista que o “CTN não prevê que acordos celebrados entre Fisco e contribuinte, individualmente, possam perfazer lançamento tributário”.²³

Logo se percebe que a crítica não se inteira do fato de que o crédito constituído em virtude da transação, que substitui o anterior, já não mais é tributário. É, sem dúvida, crédito público, mas de natureza *ex voluntate*. Daí descaber cogitar lançamento.

Ademais, a crítica incorre em *petitio principii*: atribui o descabimento da transação ao CTN, quando é o próprio Código que prevê aquele instituto, inclusive com efeito de uma novação. Interessante constatar que, no Anteprojeto que concebeu para o CTN, Rubens Gomes de Sousa foi expresso em que a transação bem excepcionava a disciplina ali prevista para a constituição do crédito tributário – que naquele trabalho germinal já se dava por um lançamento “vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional” (artigo 169).²⁴ Lia-se no artigo 124 que “a obrigatoriedade da aplicação da legislação tributária somente sofre exceção nos casos de suspensão, exclusão ou remissão do crédito tributário ou transação a seu respeito”, elucidando-se no parágrafo único que “o disposto neste artigo refere-se unicamente à aplicação dos dispositivos relativos à cobrança dos créditos tributários, inclusive os decorrentes da imposição de penalidades pecuniárias”. O cuidado de Gomes de Sousa pode se explicar pelo receio anunciado pelo próprio estudioso, que antes do Código houvera escrito, em doutrina, que a transação “não seria possível no direito tributário”, tendo em vista que “a

atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória”, significando que “a autoridade fiscal não pode deixar de efetuar o lançamento exatamente como manda a lei, não podendo fazer exceções”.²⁵ Parece claro que, no método rigoroso do autor do Anteprojeto, a vinculação da atividade de lançamento, ignorando o papel da vontade, não mais poderia se opor à transação, dada a exceção ali estabelecida. O instituto era inconfundível com a constituição do crédito tributário na disciplina prevista.

Nada se altera pelo fato de o artigo acima não ter constado do CTN finalmente editado. É bem lembrar que, sob o artigo 146 da Constituição Federal, obrigação e lançamento tributários não esgotam o papel do CTN como norma geral em matéria de legislação tributária. Se o Código baixa regime para constituição de crédito em que a vinculação da Administração é elemento irrenunciável, bem pode o CTN também prever institutos com finalidade diversa, onde aquele critério abra espaço para a vontade do contribuinte. Tal é o caso da transação: o instituto não constitui, mas *extingue* o crédito tributário.

Diversamente do que faz crer a crítica acima, nada no CTN sugere que, na transação, estariam Fisco e contribuinte a “perfazer lançamento tributário”. Ao contrário: o crédito tributário já fora “constituído” por lançamento, então objeto de litígio. Não cabe, daí, um novo lançamento referente àquele crédito. Efetuado o lançamento e “constituído” o crédito, só resta buscar uma das formas para sua extinção. Pois bem, com o “acordo”, as partes *extinguem* aquele crédito lançado e entabulam novo vínculo obrigacional que, como já foi dito, é de natureza pública, mas já não é crédito tributário, pois decorre da manifestação da vontade. Daí ser irrelevante a disciplina do CTN para a liquidação da obrigação tributária em crédito tributário. Ambos já não existem, por novação. Se alguma, a dita “indisponibilidade” do crédito tributário tem, no CTN, uma exceção expressa e “aberta por lei que especifique em que condições pode a transação consumir-se e qual a autoridade competente para autorizá-la”.²⁶

Mais contundente é a crítica que, concluindo que “uma transação no Art. 171, CTN, não pode acordar uma novação”, considera que “o direito tributário repele inteiramente a possibilidade de um ajuste para modificação da natureza legal da obrigação ou de sua causa jurídica”, pois seriam “desvios da exigência constitucional de estrita legalidade para esses temas”.²⁷

O argumento parece ter em vista a irrelevância jurídica da vontade do contribuinte, que, em virtude da natureza *ex lege* da obrigação tributária, não poderia assumir qualquer protagonismo em Direito Tributário. Não nota que a transação em nada contraria o Princípio da Legalidade. Afinal, este exige que por lei se preveja a hipótese tributária, em todos os seus elementos. Com isso, a obrigação tributária se apresenta como *ex lege*. Entretanto, se o Princípio da Legalidade opera para o surgimento da obrigação tributária, não se estende ele à sua extinção. Existente a obrigação, deve ela ser liquidada como a lei em vigor o previr. Ora, se o CTN prevê a possibilidade de extinção da obrigação por transação, então não falta lei sobre a matéria. É o CTN a lei que prevê tal forma de extinção da obrigação.

²³ Cf. SANTOS, Helder Silva dos. *Transação tributária: limites, desafios e propostas*. Dissertação (Mestrado) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020, p. 72.

²⁴ Cf. MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1954.

²⁵ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 116.

²⁶ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *Da extinção das obrigações tributárias*. São Paulo, 1991, p. 208.

²⁷ Cf. ARAÚJO, Nadja Aparecida Silva de. *A transação do Direito Tributário: relações sistêmicas para controle de uma especialidade*. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Pernambuco, 2006, p. 113.

Parece mais adequado entender que a transação, como um instrumento que “permite a negociação entre o Fisco e contribuinte” sem nenhum prejuízo à Legalidade Tributária, é manifestação do “contratualismo fiscal *lato sensu*”.²⁸ O fenômeno é bem reconhecido e admitido na literatura estrangeira, que também teve de enfrentar a resistência daqueles que “han rechazado la licitud del contrato en las relaciones Administración-ciudadano debido a la creencia de que dicha forma supone por sí misma una violación al principio de legalidad, puesto que la libertad negocial que conlleva se encuentra, en su opinión, en irreconciliable contradicción con aquella máxima”.²⁹ Também alhures, já pareceu que o princípio da Legalidade Tributária, longe de impedir que as partes contratassem com vistas à transação, não iria além de exigir “una ley que habilite a la Administración a ejercitar su potestad”, i.e. “el principio de legalidad implica la existencia de una habilitación normativa, expresa y específica, previa a la actuación administrativa”; e que a lei fixe o procedimento para tanto, i.e. “una vez que la Administración tributaria goza de una potestad, ha de ejercitarla mediante el procedimiento establecido por la ley”.

No Brasil, com diversos exemplos de autorizações legais para a realização de acordos administrativos – aí incluída a transação, que “representa uma estratégia de negociação por meio da qual as partes envolvidas na relação jurídica administrativa controversada, mediante concessões recíprocas, previnem ou terminam litígio” –, já parece flagrante no Direito Administrativo “a evolução de um modelo centrado no ato administrativo (unilateralidade) para um modelo que passa a contemplar os acordos administrativos (bilateralidade e multilateralidade)”.³⁰ Ainda que se entenda que “estaria praticamente nulificado o mandamento de observância do princípio da estrita legalidade” caso uma “transação fosse admissível em qualquer situação, estando a Administração livre para fazer as concessões que entendesse pertinentes”, não se aponta incompatibilidade com o princípio da Legalidade caso a transação se circunscreva a “situações especiais”, i.e. “a lei que fundamenta as possibilidades de transação deve determinar as circunstâncias nas quais o contrato pode ser celebrado, suas condições, bem como seus limites”.³¹

É bem verdade que a doutrina tributária já encontra quem vá adiante no tema da Legalidade, afastando, correta e efetivamente, empecilhos dirigidos a que o contribuinte manifeste a sua vontade e acorde com o Fisco no Brasil, nos termos de lei que assim autorize.

Nesse sentido, admite-se que o “princípio da estrita legalidade impõe limites materiais à utilização de contratos fiscais tendo em vista a dependência de lei prévia”, no que um “arranjo consensual entre Fisco e contribuinte não pode dispor acerca de tais temas em contrariedade à lei”; nem pelo limite material identificado, deixam de existir, “mesmo em temas relativos à obrigação tributária, situações nas quais a lei

²⁸ Cf. OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2015, p. 121.

²⁹ Cf. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, Luisa. *Los Procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Madrid: Colex, 1998, Capítulo II, Tópico II B.

³⁰ Cf. OLIVEIRA, Gustavo Justino de; SCHWANKA, Cristiane. A administração consensual como a nova face da administração pública no séc. XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação. *Revista da Faculdade de Direito*, São Paulo, Universidade de São Paulo, n. 104, p. 303-322, 2009.

³¹ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; CAMPOS, Sarah. A administração pública consensual na modernidade líquida. *Revista Fórum Administrativo*, Belo Horizonte, n. 155, p. 36, 2014.

confere margens de apreciação à autoridade administrativa”, no que uma “opção pela via contratual nessas hipóteses – em vez da atuação unilateral impositiva – não contraria o princípio da estrita legalidade e, pelo contrário, colabora com o seu aperfeiçoamento, favorecendo a justiça tributária e a maior eficiência da Administração”.³² Sustenta-se, ainda, que “as situações de incerteza decorrentes da imprecisão legislativa traduzem a concessão de margens de apreciação à autoridade administrativa e revelam que o legislador optou por abrir o procedimento de concreção da norma ao jogo de vontade das partes, reduzindo-se, com isso, o grau de coatividade do princípio da legalidade em matéria tributária”, sem que haja “nenhuma ofensa” ao princípio: em verdade, “a constatação de que a vontade das partes interfere em determinados pontos da obrigação tributária não só é compatível como também colabora com o aperfeiçoamento do princípio da legalidade”.

A admissão da vontade até mesmo na concreção da norma de incidência, posto bem fundada em tese de doutorado apresentada na Faculdade de Direito da USP e bem aceita noutras jurisdições, ainda não é pacífica na literatura brasileira. Entretanto, não é disso que aqui se trata. Na transação, opera-se com crédito tributário já constituído. Não se cogita a manifestação da vontade para o surgimento da obrigação. Ao contrário, a vontade opera em momento posterior, para a liquidação do crédito. E – cabe insistir – é o legislador que prevê essa modalidade de extinção do crédito tributário. Pela vontade do contribuinte, amparada em lei tributária específica, o crédito tributário lançado pelo Fisco e objeto de litígio é extinto, dando lugar ao novo vínculo obrigacional, baseado em causa jurídica (acordo de vontades) inconfundível com a causa jurídica da obrigação tributária extinta.

5 Novação e repetição do indébito

Ao se admitir a novação como efeito da transação, surge consequência relevante: se o crédito tributário foi extinto, sendo substituído por outro, igualmente público, mas de causa distinta, que fazer no caso de se concluir que o crédito original não era devido? Seria válida a pretensão de reaver aquilo que se pagou, depois da transação? Não parece imediata a possibilidade de o sujeito passivo se reportar ao crédito tributário para então pleitear, sob o artigo 165 do CTN, a repetição do indébito. Afinal, por força do artigo 171 do Código, está extinto o crédito tributário depois de concluída a transação. Esta implica a novação da obrigação original, conforme visto: no lugar do crédito tributário extinto, tem-se um novo crédito, também de natureza pública, decorrente da transação. O “fato gerador” do crédito, todavia, é a própria transação. Por conseguinte, ainda que aquele débito original fosse indevido, depois da transação não há mais que cogitar a repetição do indébito. Realizada a transação, não há pagamento indevido. O crédito tributário terá sido extinto pela transação, e não pelo pagamento. O sujeito passivo pagou obrigação nova, surgida na transação.

³² Cf. POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos Fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro*. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, 2013, Capítulo I, Tópico 3.2.

A conclusão tem lógica na própria ideia da transação: serve o instituto para resolver, de modo definitivo, questão antes controversa. Antes da transação, o crédito era objeto de litígio. Este, nos termos do artigo 171 do CTN, é pressuposto da transação. Conquanto o Fisco o entendesse por definitivo, o sujeito passivo a ele se opunha. A transação encerra o litígio. Não se indaga se estava certo o sujeito ativo ou o sujeito passivo: por acordo de vontades, o litígio desaparece e um novo crédito (público) surge. Ora, fosse possível revisitar o tema, então já não teria sentido a própria transação.

É certo que, para débitos que não tenham qualquer fundamento válido no ordenamento, literatura e jurisprudência acordam em que o contribuinte poderá pleitear a declaração judicial de inexistência de relação jurídica tributária com o Estado, com a repetição de pagamentos. Para a literatura, a “legalidade tributária, consagrada constitucionalmente, impede que a vontade do contribuinte crie a obrigação fiscal”, não podendo ser admitido que “a confissão do contribuinte legitime a cobrança feita em desacordo com as normas legais e constitucionais”.³³ Para o Superior Tribunal de Justiça, os “elementos da relação jurídica tributária obrigatoriamente encontram fundamento de validade na legislação ordinária e constitucional, não podendo ser afastados por simples acordo de vontade entre as partes”.³⁴

Naqueles precedentes, é bom notar, o Tribunal não tinha em vista a ocorrência de uma transação, mas apenas a cláusula de “confissão” em programas legais de “recuperação” e os seus efeitos sobre o débito. De todo modo, o que dizer de um indébito decorrente de “aspectos fáticos”³⁵ do lançamento, mais corriqueiros, e que para o Superior Tribunal não poderiam ser rediscutidos? Ou, então, de débito que configure legítima *res dubia*, inexistindo certeza de ambas as partes sobre a existência e o limite da cobrança? Nunca poderia o contribuinte pleitear, nestes casos, a eventual restituição do indébito, dado o efeito novatório da transação? No silêncio da lei, parece que não: com a transação, já se torna irrelevante qualquer circunstância que pudesse afetar aquele crédito tributário (original), que não mais existe; somente no caso de a própria transação ser inválida (e.g. celebrada por agente incapaz) é que caberá a repetição – repetição, note-se, que se reportará à invalidade do crédito surgido da transação, não do original.

A solução, que decorre da natureza da transação, pode não ser seguida pelo legislador: tem este a possibilidade de, anteendo tal consequência, optar por solução distinta. É o que se vê na Lei nº 13.988/20, que, conforme mencionado, cuidou para que a proposta de transação não implicasse, desde o aceite, a “novação dos créditos por ela abrangidos” (artigo 12), dispondo então que “os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo” (artigo 3º). Qual uma condição suspensiva da transação, o regime legal assegura a suspensão do efeito novatório até o cumprimento das condições definidas legalmente ao contribuinte. Naquele íterim, pode o contribuinte rescindir a transação e prosseguir com o seu pleito, dado que ainda não se operou, por novação, a extinção do crédito tributário originalmente constituído contra si. Concluído o pagamento, desaparece a condição e surge, aí sim, a novação. Dessa forma, já não há que se investigar se o crédito original era devido, ou não. Afinal, ele foi extinto pela transação. O que se

³³ Cf. DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. *Parcelamento tributário: entre vontade e legalidade*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2015, p. 173.

³⁴ Cf. Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 1.724.932/SP, Relator Ministro Herman Benjamin, j. em 20.03.18.

³⁵ Cf. Superior Tribunal de Justiça, AgInt no AgRg no REsp nº 1.368.356/PB, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, j. em 17.12.19.

pagou foi outro crédito igualmente público: aquele que surgiu com a novação. Se este não contiver vício, não há que cogitar repetição do indébito.

Menos evidente é a situação de programas legais de “recuperação” que, sob designações genéricas como Refis ou Paex, combinam a transação com institutos jurídicos como a moratória e o parcelamento. Naqueles programas ditos de recuperação fiscal, não se encontra dispositivo que, a exemplo da lei de 2020, cuide expressamente de lidar com os efeitos (novatórios) da transação ali prevista. Na falta de semelhante dispositivo, os efeitos ordinários da transação são assegurados pelo CTN: a pronta e integral extinção do crédito tributário, com um novo vínculo obrigacional entre as partes. Cabe, daí, ver o que dizem os dispositivos legais que tratam de tais programas.

Nos tais programas de recuperação fiscal, não se estabelece faculdade geral de transação em matéria tributária que, a nosso ver, seria incompatível com a legalidade exigida pelo CTN. Ao contrário: ainda que programas de recuperação, via de regra, não discriminem a natureza dos débitos elegíveis ou litígios a que se refiram, ficam limitados no tempo os créditos tributários passíveis de transação, dado o prazo definido para a adesão. Mais importante: para o Fisco e os contribuintes, estão estabelecidas as condições do acordo – notadamente a desistência de ações e recursos, com a renúncia a alegações de direito –, assim como as contrapartidas possíveis, todas elas em critérios postos na lei. Não sobra espaço para a discricionariedade, mas fica um convite, feito pelo legislador, para que o sujeito passivo, querendo, tome os passos definidos em lei para que seja extinta a sua obrigação, também nos termos legais do programa.

Tratando-se, pois, de transação a participação no contribuinte nos programas legais de recuperação fiscal, seria lícito que o contribuinte, como no regime da Lei nº 13.988/20, pleiteasse a repetição do indébito depois de rescindir a sua participação no programa, no decurso das parcelas da nova obrigação acordada com a União? Ou seja: qual é o efeito da exclusão do programa sobre a transação realizada e, por conseguinte, sobre a própria obrigação dela decorrente, em novação? Apresentada nestes termos, a questão cuida da possibilidade de que uma transação, embora já celebrada entre as partes, condicione a nova obrigação a um determinado evento futuro – como, no caso dos programas legais, a conclusão satisfatória do parcelamento pelo contribuinte.

Em Direito Privado, a questão é apresentada como a condicionalidade ou atenuação da própria novação, havendo uma “diferença entre condicionalidade do negócio jurídico posterior, ou atenuação do negócio jurídico posterior, e condicionalidade ou atenuação da novação” – noutras palavras, “é preciso não se confundir com a novação condicional ou a termo (efeito novativo *se ocorrer a*, ou *quando ocorrer a*), o que depende do que os interessados convencionarem, a sujeição da dívida nova a condição ou a termo”.³⁶ Nesta premissa, ensina Pontes de Miranda que a novação pode ser condicionada suspensiva ou resolutivamente, a depender da vontade das partes.

Opondo-se, por um lado, cláusula suspensiva à novação, ter-se-á que, “enquanto pende a condição, ou não se atinge o termo, a nova dívida não exsurge”; ou seja, “se é o caso de novação condicionada, a eficácia novativa (e pois extintiva) só se produz ao se impelir a condição”, colocando-se “de lado, portanto, que a novação se haja dado antes, ao se concluir o negócio jurídico novativo”. Por outro lado, a novação pode se dar sob uma condição resolutiva, sendo que a “resolutividade, de que se cogita, é a do efeito jurídico novativo”.

³⁶ Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado: direito das obrigações*. Tomo XXV. Rio de Janeiro: Borsoi, 1959, p. 111 e ss.

Aqui, o dilema que se trava é acerca da natureza da obrigação que, caso verificada a condição resolutiva, passa a vigorar entre as partes. Afinal, sob o Código Civil, “se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico”, mas uma vez “sobrevindo a condição resolutiva, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que ela se opõe” (artigos 127 e 128), i.e. extingue-se a novação que houvera cessado o vínculo obrigacional original. Na dúvida enunciada por Pontes de Miranda, depois de ocorrida aquela condição, “a *prior obligatio* extingue-se, mas outra se estabelece por efeito da novação resolutivamente condicionada?”.

Aquele autor, parecia, de fato, que “não se trata de ressurgimento da dívida extinta, mas de *nova obligatio* em dois tempos, a *obligatio* que existe até a resolução e a *obligatio* que se implanta com essa, irradiada do negócio jurídico novativo”, i.e. “não há identidade entre a *prior obligatio* e essa *nova obligatio*, ainda após a resolução”. O estudioso concedeu, todavia, que a sua posição não é unânime, mas concorreria com o entendimento de autores como Demolombe, Aubry e Rau, para quem “resolúvel seria a extinção da *prior obligatio*”. Nesta linha alternativa, haveria “a *prior obligatio*, a *nova obligatio* e, depois, em virtude da resolução da novação (resolução da extinção da *prior obligatio*!), mais uma vez a *prior obligatio*”, raciocínio que “permitiria renascimento, ressurreição de vínculo” original.

Em Direito Tributário, todavia, a posição que, para Pontes de Miranda, “repugna aos princípios” do Direito Privado não é apenas elucubração de doutrina menos advertida. É, sim, decorrência de uma escolha legislativa positiva: basta ver que a Lei nº 9.964/00 já determinava que “a exclusão da pessoa jurídica do Refis implicará exigibilidade imediata da totalidade do crédito confessado e ainda não pago e automática execução da garantia prestada, restabelecendo-se, em relação ao montante não pago, os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores” (artigo 5º, §1º). Idêntica providência constou do Parcelamento Especial (Paes ou Refis II) na Lei nº 10.684/03 (artigo 12), assim como do Parcelamento Excepcional (Paex) na Medida Provisória nº 303/06 (artigo 7º, §2º). Na Lei nº 11.941/09 e no dito Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) da Lei nº 13.496/17, determinou-se, no mesmo sentido, que, uma vez rescindido o parcelamento, “será efetuada a apuração do valor original do débito, com a incidência dos acréscimos legais, até a data da rescisão” (respectivamente, artigos 1º, §14º; e 9º, §1º).

Naqueles regimes legais, se são restabelecidos os juros de mora devidos pelo prazo em que perdurou a *nova obligatio*, é porque retorna a *prior obligatio*. A técnica legislativa é adequada: embora a nova obrigação derivada da transação bem possa ser fundamentada na vontade, uma obrigação tributária não pode prescindir do “fato gerador” definido em lei para a sua ocorrência. É dizer: o “ressurgimento” do vínculo original é uma técnica legislativa que, por remeter a *prior obligatio*, já constituída em lançamento, acomoda-se ao CTN, que define o “fato gerador” como a situação “necessária e suficiente” para a ocorrência da obrigação tributária (artigo 114). Não seria lícito que, pela mera rescisão da transação com a condição resolutiva, fosse então estabelecido novo vínculo tributário entre partes, dada a ausência do “fato gerador” hábil para ocorrência de uma obrigação tributária. Daí que, para restabelecer o crédito tributário, a legislação remete à obrigação tributária original, conforme já materializada no respectivo “fato gerador”.

Consistentemente, é firme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça “no sentido de que o pedido de parcelamento interrompe o prazo prescricional, que recomeça a ser contado por inteiro da data em que há a rescisão do negócio jurídico celebrado em

questão por descumprimento da liquidação das parcelas ajustadas no vencimento”.³⁷ O que se tem para o Tribunal é a “interrupção do prazo prescricional, nos termos do inciso IV do artigo 174 do CTN”, sendo que o “descumprimento do acordo” importa “iniciar novamente a contagem do prazo prescricional do crédito”.³⁸ Rescindida a transação, tem-se o mesmo crédito tributário antes constituído: a pretensão executória é a mesma que já assistia à Fazenda Nacional, desde a constituição definitiva do crédito tributário, apenas interrompida pelo reconhecimento do débito pelo devedor, como no artigo 174 do CTN. A rescisão da transação não cria novo vínculo entre as partes, mas reestabelece o crédito tributário constituído em lançamento.

Daí que, quando paga as prestações convencionadas nos programas de recuperação, o sujeito passivo já não tem diante de si o crédito tributário constituído em lançamento. Tem, sim, uma nova obrigação, decorrente da transação e inconfundível com aquela obrigação tributária primeira. Nesses termos, uma vez adimplidas todas as parcelas, já não há que cogitar o ressurgimento do crédito original. Este desapareceu por conta da transação e o que se pagou foi nova dívida, surgida por conta da transação e – como visto – com causa distinta da própria obrigação tributária. Daí que eventual discussão que se pudesse ter quanto ao crédito tributário original (e.g. inconstitucionalidade do tributo) se torna irrelevante, já que não foi este que se pagou, e sim a dívida nova. A menos que a própria transação tenha vício, não há como alegar houvesse pagamento indevido, já que se adimpliu dívida surgida por um acordo entre as partes. Não se pagou – cabe insistir – o tributo; o crédito tributário não foi extinto por pagamento, mas por transação. Daí que não cabe cogitar a repetição do indébito tributário na transação, quando esta se dá por aperfeiçoada. E não há repetição de indébito tributário porque não há crédito tributário pago. Há um crédito de natureza pública, sem dúvida, mas não tributário. É crédito que decorre da vontade das partes, por ocasião da transação.

Nos termos legais, todavia, a verificação de uma das condições opostas nos programas de parcelamento – e.g. a rescisão do parcelamento – implicará a resolução da nova obrigação, com o restabelecimento do crédito tributário originalmente constituído em lançamento. Com o cancelamento da transação, o débito já adimplido pelo contribuinte no decurso programa de recuperação naturalmente aproveitará, por imputação, o crédito tributário restabelecido, que se restaura líquido das parcelas quitadas no programa. Ora, se o crédito tributário original foi restabelecido, então fica evidente que se indevido o tributo, pode o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos termos do artigo 165 do CTN. Afinal, o que se pagou foi o tributo.

6 Conclusões

Até pela prática mais limitada no tempo, não se viu em Direito Tributário brasileiro o desenvolvimento que se encontra para a transação em Direito Privado. Foram poucos os que se debruçaram sobre a natureza e o regime jurídico do instituto, mormente

³⁷ Cf. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 945.956/RS, Relator Ministro José Delgado, j. em 04.12.07.

³⁸ Cf. Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 976.652/RS, Relator Ministro Benedito Gonçalves, j. em 03.09.09.

sobre os efeitos da celebração e rescisão. Mesmo aqueles que, contrapondo-se aos que entendem que a transação não extinguiria *per se* o crédito tributário, sustentam que “a transação teria por efeito imediato a extinção do crédito tributário”, terminam por assim sustentar sem “qualquer referência à necessidade do cumprimento das condições pactuadas na transação”.³⁹ Na literatura, restam “dúvidas acerca da forma como essa extinção ocorre, se no momento da celebração do termo de transação, com o surgimento de uma nova obrigação, ou se no momento da celebração, mas com a condição do cumprimento integral do termo de transação”, então “permitindo que a obrigação originária fosse retomada no caso de descumprimento”.⁴⁰

Este artigo argumentou que, *ex vi* do artigo 156 do CTN, a transação extingue imediata e integralmente o crédito tributário, com o efeito de novação para estabelecer um novo vínculo obrigacional entre as partes. O efeito novatório, assegurado pelo CTN, pode ser modulado pela lei, com vistas a permitir que o contribuinte, mesmo já tendo entabulado uma transação com a Administração, ainda possa rescindir o negócio e pleitear eventual restituição do indébito, antes de verificada a condição legal para a novação. Na recente Lei nº 13.988/20, o efeito novatório é expressamente suspenso até o cumprimento das condições definidas ao contribuinte. Nos programas de recuperação fiscal, a estipulação de certas condições na lei – especialmente o adimplemento de todas as parcelas da nova obrigação firmada – tem o efeito de resolver o novo vínculo entre as partes, opondo uma condição resolutiva da novação, cuja verificação reestabelece a obrigação tributária.

Por conseguinte, até que cumpridas as condições legais, seja na Lei nº 13.988/20, seja nos programas de recuperação, a rescisão da transação pelo contribuinte não impede que se prossiga com eventual pedido de repetição do indébito, dada a ineficácia da novação até aquele momento. Se não operou a novação, o crédito tributário persiste e, sendo indevido o tributo, cabe a repetição do indébito tributário. Depois de cumpridas as condições legais, todavia, opera a novação e já não poderá mais o contribuinte se reportar ao crédito tributário original para postular a repetição do indébito, porque a transação terá extinguido o vínculo pretérito, substituído em novação pela obrigação acordada.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SCHOUER, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Transação e novação: a extinção do crédito tributário pelo artigo 171 do CTN e a (im)possibilidade de repetição do indébito. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2023. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário; v. 1). p. 219-234. ISBN 978-65-5518-407-5.

³⁹ Cf. OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2015, p. 124.

⁴⁰ Cf. SOUZA, Priscila Maria F. Campos de. *A reiteração de parcelamentos extraordinários de créditos tributários federais*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 118.

CONFISSÃO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO E A SUPERVENIENTE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF

MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES

Em homenagem ao *Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*, dedico este estudo e agradeço aos organizadores o convite para participar desta obra.

Falar do homenageado é falar do professor, jurista, estudioso do Direito Tributário, que tem contribuído de forma marcante para o debate de temas de grande relevância para o Direito Tributário. Suas obras bem refletem o pensamento jurídico como doutrinador e contribuem para a melhor interpretação do direito em nosso país.

A iniciativa dos coordenadores pela merecida homenagem deve ser aplaudida pela comunidade jurídica e em especial pelos estudiosos do Direito Tributário.

1 Considerações iniciais

O tema objeto deste estudo compreende também aspectos da teoria geral do direito e normas de interpretação, enfrentadas pelos tribunais superiores.

Um dos problemas mais discutidos e relevantes no Poder Judiciário é o *acesso à Justiça*. No Estado Democrático de Direito, o acesso de todos à Justiça é indispensável e *um direito fundamental* que consta do rol do artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição