

A CONSENSUALIDADE COMO NOVO PARADIGMA DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: BREVES CONSIDERAÇÕES E SUGESTÕES DE APERFEIÇOAMENTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E DO NEGÓCIO JURÍDICO PROCESSUAL NO ESTADO DE SÃO PAULO

Artur Barbosa da Silveira¹

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Um novo olhar humanista do Direito Tributário com foco na Justiça Fiscal; 3. A transação tributária e o negócio jurídico processual como novos paradigmas da arrecadação fazendária: breves considerações conceituais sobre tais institutos; 4. Os atuais diplomas normativos sobre transação tributária e negócio jurídico processual vigentes no estado de São Paulo: breves apontamentos e sugestões de melhorias; 5. Conclusão. Referências bibliográficas.

RESUMO: Este artigo científico, sem pretender o esgotamento do tema, propõe, como hipótese, o aumento da eficiência da arrecadação tributária, com foco principal na consensualidade, para a obtenção de maior justiça fiscal. Nesse sentido, o aperfeiçoamento e a ampliação da utilização dos métodos consensuais de cobrança do crédito tributário pela via negociada, a saber: a transação tributária e o negócio jurídico processual, funcionam como instrumentos de otimização da arrecadação fazendária e, ao mesmo tempo, de efetivação dos direitos humanos e da justiça fiscal em nosso país. Entretanto, a atual regulamentação de tais institutos no Estado de São Paulo, salvo melhor juízo, merece aperfeiçoamento. Assim, na parte final do artigo, será feita uma breve análise dos atuais diplomas de transação tributária e negócio jurídico processual vigentes no nosso estado, e serão apresentadas singelas propostas de alteração dos respectivos textos normativos.

Palavras-chave: Consensualidade. Transação Tributária. Negócio Jurídico Processual. Justiça Fiscal. Estado de São Paulo.

1 Doutor em Direito Tributário pela Universidade Nove de Julho. Doutorando em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Mestre em Direito pela Universidade Nove de Julho. Pós-graduado em Direito Administrativo e Constitucional pela Escola Paulista de Direito. Pós graduado em Direito Tributário pela Universidade Dom Bosco. Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

1. INTRODUÇÃO

O Direito Tributário constitui uma ciência integrante do ramo do direito público que tem como propósito principal regular a cobrança de tributos em face das pessoas naturais e jurídicas, possuindo escopo constitucional principalmente a partir do artigo 145 da Constituição Federal (CF) de 1988, que instituiu o Sistema Tributário Nacional.

Nesse sentido, propõe-se, inicialmente, uma releitura das normas de direito tributário, à luz do princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF), com escopo de promover a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF) e a maior obtenção de justiça fiscal, visto que o objetivo arrecadatário estatal deve andar em compasso com o respeito dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. Assim, o ato estatal de instituição e majoração de tributos não pode se voltar contra o princípio do mínimo existencial, razão pela qual sugerimos, sem qualquer pretensão de esgotamento da discussão, o aperfeiçoamento dos atuais instrumentos de cobrança do crédito tributário.

Esse novo olhar sobre as normas tributárias deve levar em consideração a proteção dos direitos humanos em todas as suas dimensões, ainda mais em razão do atual cenário econômico mundial vivenciado pela sociedade brasileira, que alterna extremos de pobreza e de riqueza desigualmente distribuída entre a população.

Nesse ponto, a consensualidade tributária torna-se um importante vetor de promoção de justiça fiscal, a ser explorado pelos atores fazendários de todas as esferas de governo, com vistas à obtenção do equilíbrio entre a busca da efetividade na cobrança dos créditos tributários e a proteção aos direitos humanos, a ponto de não prejudicar o mínimo existencial e agravar ainda mais a extrema desigualdade social que até os dias atuais impera em nosso país.

2. UM NOVO OLHAR HUMANISTA DO DIREITO TRIBUTÁRIO COM FOCO NA JUSTIÇA FISCAL

No Brasil, os modelos de instituição e de arrecadação de tributos continuam a se diferenciar dos países desenvolvidos, visto que, quanto à instituição, os tributos se concentram predominantemente nos bens de consumo e serviços, em detrimento do patrimônio e da renda, o que implica maior oneração dos cidadãos mais pobres, que, sabidamente, utilizam a maior parte de sua renda na aquisição de bens e serviços.

De acordo com Melina Rocha Lukic², o sistema de instituição de tributos no Brasil predominantemente sobre bens e serviços apresenta graves problemas, entre eles a organização ineficiente das atividades empresariais, impactando negativamente na produtividade e causando insegurança jurídica:

O sistema de tributação de bens e serviços no Brasil é composto por diversos tributos que foram divididos segundo bases de incidências diferentes (circulação de mercadorias, prestação de serviços, industrialização e receita/faturamento) e cuja competência para instituição e arrecadação foi distribuída aos diversos entes federativos.

[...]

O sistema de tributação de bens e serviços no Brasil apresenta uma série de problemas. Em primeiro lugar, conforme já apontado, a fragmentação das bases e a incidência de vários tributos sobre a mesma base induzem uma organização ineficiente das atividades empresariais, o que impacta a produtividade nacional, aumenta a custo de conformidade para a apuração e o recolhimento dos tributos e gera enorme insegurança jurídica e contencioso administrativo e judicial³.

Por sua vez, a arrecadação tributária sofre com o paradigma da cobrança pela via judicial, não sendo uma prática comum e difundida culturalmente pela sociedade brasileira a consensualidade da cobrança do crédito fazendário.

Observada essa tendência mundial e considerando que o Brasil, país pretensamente em desenvolvimento, está na “contramão” do resto do mundo, surge como necessária a releitura do Sistema Tributário Nacional com foco nos direitos humanos e na justiça fiscal, sendo urgente o aperfeiçoamento dos métodos de instituição e de cobrança do crédito tributário.

O professor português Diogo Leite de Campos⁴ há muito tempo defende a “humanização do imposto”, no sentido que as normas tributárias devem observar o princípio da dignidade da pessoa humana, bem como partirem da premissa de que a cobrança do tributo não se caracteriza por um simples ato de coação praticado por uma autoridade estranha, mas como o resultado de um dever de solidariedade, no qual os cidadãos e as empresas contribuem de maneira direta para a sua imple-

2 LUKIC, Melina Rocha. A Tributação sobre Bens e Serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas. *Revista Desafios da Nação*, Brasília, DF, v. 2, p. 99-126, 2017.

3 *Ibid.* p. 99-100.

4 CAMPOS, Diogo Leite de. A arbitragem em direito tributário português e o estado-dos cidadãos. *Revista de Arbitragem e Mediação*, São Paulo, n. 12. p. 149-158, 2007.

mentação, adequando-o às suas necessidades e encarando-o como um dever moral, permitindo-se, assim, a consensualidade e a concretização dos direitos humanos:

Assim, o imposto não será o acto de uma autoridade estranha, para se tornar na assunção livre de um dever de solidariedade.

O cidadão colaborará directamente na feitura do imposto; adequá-lo-á às suas necessidades; senti-lo-á como um dever moral.

A Administração servirá; os tribunais dirão o direito criado previamente pelos seus destinatários. Já não se falará do “homem fiscal”, mas de “imposto humano”⁵.

No mesmo sentido, Rafael da Silva Santiago⁶ fundamenta que a atuação estatal trilhe o caminho da consolidação dos direitos humanos no âmbito da tributação, sendo que a instituição e a cobrança de tributos devem passar por uma nova leitura moral, inspirada em valores humanistas, democráticos e sociais, de forma que os Direitos Humanos permeiem todo o sistema tributário nacional:

A instituição e a cobrança de tributos não podem se desvencilhar de uma leitura moral, inspirada por valores sociais, democráticos, humanistas e de justiça. Por disposição expressa da Constituição, o Estado brasileiro e, por conseguinte, o sistema tributário se funda nesses valores, o que, por si só, viabiliza uma releitura humanista da tributação nacional, tendo como marco filosófico e teórico o pós-positivismo e o neoconstitucionalismo.

A normatividade presente nos preceitos constitucionais implica uma remodelagem da atuação da Administração Tributária, que também deve se guiar por elementos sociais e humanistas, à luz dos princípios constitucionais da solidariedade e da dignidade da pessoa humana, de modo que os Direitos Humanos passam a vincular toda a construção e manutenção do sistema tributário nacional.

Além disso, a adoção da nova hermenêutica constitucional para a aplicação das normas tributárias traz como consequência um enfoque especial aos Direitos Humanos.

Por sua vez, a relação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais deve ser delineada por meio de três vertentes: (i) a preservação do sistema tributário traduz um Direito Fundamental do contribuinte; (ii) os princípios referentes à tributação impõe limites ao poder estatal e (iii) o pagamento de tributos viabiliza a concretização dos Direitos Fundamentais⁷

5 *Ibid.* p. 154.

6 SANTIAGO, Rafael da Silva. Desjudicialização da Cobrança de Tributos: Um Caminho Para a Consolidação dos Direitos Humanos no Âmbito da Tributação. *Revista Thesis Juris*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 1-28, 2012.

7 *Ibid.* p. 9.

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento proferido na Questão da Ordem na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551/MG⁸, relacionou a eficiência da cobrança tributária com o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamentando que a arrecadação tributária mais eficiente não pode sugerir um esquecimento dos direitos humanos dos contribuintes, ao ponto de o Poder Judiciário, a qualquer custo, infiltrar-se no patrimônio do devedor inadimplente, indicando, assim, uma conduta confiscatória e violando o princípio constitucional da dignidade da pessoa humana. De acordo com o julgado, deve ser atingido um equilíbrio entre a busca da efetividade na cobrança dos créditos tributários e a proteção aos direitos humanos, a ponto de não prejudicar o mínimo existencial do contribuinte.

Nesse sentido e à luz dos doutrinadores supracitados, entendemos como fundamental repensarmos um novo modelo de interpretação das normas de tributação, pautado na análise do princípio da capacidade contributiva sob um aspecto humanista e com primazia no princípio da preservação do mínimo existencial, que contribuirá, sem dúvida, para o aperfeiçoamento do sistema tributário e da ciência econômica como um todo, atendendo à diretriz do legislador constitucional brasileiro que estabelece a ordem econômica ao lado da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, devendo assegurar uma existência digna de todos, conforme os ditames da justiça social (cf. artigo 170, caput, da Constituição Federal de 1988).

3. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E O NEGÓCIO JURÍDICO PROCESSUAL COMO NOVOS PARADIGMAS DA ARRECADAÇÃO FAZENDÁRIA: BREVES CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS SOBRE TAIS INSTITUTOS

Com base na visão mais humanista do Direito Tributário apresentada no tópico anterior, entendemos que os métodos consensuais de cobrança do crédito tributário podem funcionar como importantes aliados do estado na obtenção da tão almejada justiça fiscal.

No Direito Tributário vigora o princípio da legalidade estrita, tendo em vista que os bens jurídicos tutelados (tributos) são, em tese, indisponíveis, o que poderia ensejar, em um primeiro momento, a ideia de que a consensualidade seria um instituto incompatível com essa ciência jurídica. Mas essa ideia não representa a

8 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MC na ADI 2551/MG. Relator: Min. Celso de Mello, 2 de abril de 2003.

realidade, tendo em vista que a própria legislação autoriza o estado a utilizar-se dos métodos consensuais de solução dos conflitos.

A título exemplificativo, o artigo 334 do Código de Processo Civil (CPC) prevê que a audiência de conciliação ou de mediação poderá se operar somente quanto a direitos passíveis de autocomposição (cf. o parágrafo 4º, inciso II)⁹.

Na mesma linha, o artigo 190 do CPC permite a realização do negócio jurídico processual pelas partes, que podem estimular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa, desde que o direito em disputa seja passível de autocomposição¹⁰.

O artigo 171 do mesmo Código Tributário Nacional (CTN), ao tratar da transação, prescreve que, “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”. E prossegue o parágrafo único desse mesmo dispositivo, dizendo que “a lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”¹¹.

A lei de arbitragem também passou a prever, após as alterações da Lei nº 13.129/2015, no seu art. 1º, § 1º, que a Administração Pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis¹².

Desse modo, a consensualidade assume um papel essencial e constitui meio adequado para a resolução de conflitos na ordem tributária e nas execuções fiscais, desde que, em regra, seja cumprida a exigência legal de previsão em leis específicas dos entes públicos, nos seus âmbitos de competências, acerca das hipóteses de admissibilidade, bem como dos tributos atingidos.

9 BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015.

10 *Ibid.*

11 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

12 BRASIL. Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015. Brasília, DF: Presidência da República, 2015.

Nesse ponto, assumem grande importância os institutos da transação tributária e do negócio jurídico processual, ambos regulamentados no estado de São Paulo, conforme veremos com mais detalhes no próximo tópico.

A transação tributária, em síntese, se trata de hipótese de extinção do crédito tributário, de acordo com o artigo 156, inciso III, do CTN, tal como o pagamento, a compensação, a remissão, a prescrição, a decadência, e a conversão de depósito e renda, entre outros, por meio do qual o ente público e o contribuinte promovem concessões recíprocas para obter a regularização dos créditos estatais decorrentes de débitos inscritos em dívida ativa, conforme disposto no respectivo instrumento normativo do ente público.

De acordo com a doutrina de Paulo Ayres Barreto¹³, escorada nas lições do professor Paulo de Barros Carvalho, a diferença fundamental entre a transação no Direito Civil e no Direito Tributário é o fato de que, no primeiro caso, basta a celebração de um negócio jurídico entre as partes, amparado na simples liberdade de contratar prevista no Código Civil e na Constituição Federal; já na esfera tributária, regida pelo princípio da legalidade estrita, a transação exige lei ordinária ou ato normativo equivalente que contenha todo o contorno do ato a ser praticado, incluindo as espécies tributárias e eventuais encargos legais e obrigações acessórias:

No entanto, a principal diferença entre a transação do Código Civil e a transação tributária diz respeito à exigência de amparo legal específico. Com efeito, enquanto a transação de obrigações civis opera-se por meio de negócio jurídico entre as partes, cujo amparo normativo é somente a liberdade de contratar e o Código Civil, para que haja transação tributária, não basta a Constituição, o CTN e um ato individual e concreto firmado entre Autoridade Administrativa e contribuinte. Exige-se que haja lei ordinária (ou instrumento equiparado), que preveja os contornos da transação especificamente considerada. Paulo de Barros Carvalho atribui essa exigência ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, que “impõe seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas¹⁴.

13 BARRETO, Paulo Ayres. *Enciclopédia Jurídica da PUC*. Tomo Direito Tributário, Edição 1, São Paulo, maio de 2019.

14 *Ibid.*

Lauro Tércio Bezerra Câmara¹⁵, ao estudar a estrutura normativa que rege a figura da transação tributária, a define como um negócio jurídico bilateral, por meio do qual as partes promovem a composição do litígio, inserindo, na ordem jurídica, uma norma transacional individual e concreta de comportamento, regida pelas normas gerais e abstratas presentes no sistema jurídico nacional:

Sob a perspectiva da fonte da norma transacional, o acordo de transação configura um negócio jurídico bilateral, pelo qual se compõe o litígio e se insere, na ordem jurídica brasileira, a norma transacional individual e concreta de comportamento. Esse fato jurídico regula-se, em termos de existência, validade e eficácia, pelas normas de estrutura gerais e abstratas que fazem parte do sistema jurídico brasileiro¹⁶.

No tocante ao negócio jurídico processual, Paulo Cesar Conrado (2022) o define como meio de customização, segundo a vontade das partes, na linha de desenvolvimento do processo, numa espécie de substituição individualizada do rito legal pelo rito contratual.

Já a doutrina de Danielle Eugenne Fratini (2022) define o negócio jurídico processual como um acordo feito entre as partes em matéria processual, que poderá abarcar livremente negócios não previstos expressamente no código processual, desde que não contrariem as normas cogentes:

Os negócios jurídicos processuais são convenções realizadas pelas partes em matéria processual. São acordos sobre regras processuais que, inclusive, podem estar previstos no código processual civil, sem embargo da possibilidade de as partes celebrarem tantos outros que entendam pertinentes e disponíveis, desde que não contrariem normas cogentes. O instituto admite que as partes possam pactuar livremente negócios que não foram expressamente dispostos no código processual, mas que atendem às suas necessidades e conveniências. Nessa hipótese, as partes podem modificar o regramento típico processual de acordo com o que melhor lhes aprouverem, e é justamente nesse ponto que a autonomia da vontade das partes e o acordo entre elas se sobressaem, revelando a existência do negócio jurídico processual (2022, p. 18).

15 CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. *Transação tributária no Direito Brasileiro*. Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

16 *Ibid.* p. 17.

A mesma doutrina de Fratini¹⁷, ao abordar as diferenças entre os institutos da transação tributária e do negócio jurídico processual, nos alerta que, enquanto a transação tributária constitui forma de extinção do crédito tributário, envolvendo o próprio direito material controvertido, o negócio jurídico processual não extingue – ao menos imediatamente – a obrigação tributária, havendo mera flexibilização do procedimento.

Como consequência, ao contrário da transação tributária, o negócio jurídico processual não necessita de normatização expressa prevendo seus requisitos e hipóteses, bastando o comando legal previsto no artigo 190 do Código de Processo Civil, norma com autonomia e fundamento próprio para o instituto em referência:

Ainda que, tanto no negócio jurídico processual como na transação tributária, verifique-se a existência de acordo de vontades dirigidas à solução do conflito (e não à resolução da lide), a principal distinção se dá quanto ao direito que é negociado, uma vez que, no negócio jurídico processual, o acordo se limita ao âmbito procedimental, enquanto a transação tributária envolve o próprio direito material controvertido. Justamente por não envolver direito material, ou sua disposição, é que o negócio jurídico processual geralmente não gera confissão do débito em discussão, pois há mera flexibilização do procedimento, ao passo que, na transação, as partes abrem mão de parcela de seu direito material para se chegar a um acordo. Do mesmo modo, e como consequência de não haver disponibilidade do direito material, no negócio jurídico processual não há previsão de descontos sobre o valor envolvido na discussão tributária.

[...]

O negócio jurídico processual foi definido e tem fundamento normativo no artigo 190 do Código de Processo Civil¹⁸.

Estudados os seus aspectos gerais e conceituais, acreditamos que os meios consensuais de solução das controvérsias constituem os novos paradigmas da arrecadação tributária, tendo em conta as inúmeras vantagens de utilização dos respectivos institutos, tanto para o ente público quanto para os contribuintes, tais como a maior viabilidade de recebimento do crédito tributário em menor prazo e a possibilidade do adimplemento das obrigações por formas alternativas e menos

17 FRATINI, Danielle Eugenne Migoto Ferrari. *Negócio Jurídico Processual em Matéria Tributária no Estado de São Paulo*. 2022. Dissertação (Mestre em Direito) - Escola de Direito de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2022.

18 FRATINI, Danielle Eugenne Migoto Ferrari. *Negócio Jurídico Processual em Matéria Tributária no Estado de São Paulo*. 2022. Dissertação (Mestre em Direito) - Escola de Direito de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2022, p. 26-27.

onerosas aos contribuintes, conforme disciplinado no instrumento próprio do respectivo instituto consensual, com preservação das empresas e dos empregos, possibilitando a realização de maior justiça fiscal e respeito à dignidade da pessoa humana.

4. OS ATUAIS DIPLOMAS NORMATIVOS SOBRE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E NEGÓCIO JURÍDICO PROCESSUAL VIGENTES NO ESTADO DE SÃO PAULO: BREVES APONTAMENTOS E SUGESTÕES DE MELHORIAS

Neste tópico, estudaremos os institutos da transação tributária e do negócio jurídico processual, com base na análise sintetizada dos instrumentos normativos atualmente em vigor no estado de São Paulo, apresentando ao final algumas sugestões de aperfeiçoamento dos referidos diplomas.

No estado de São Paulo - que seguiu os passos da União na esfera federal (Lei Federal nº 13.988/2020) - a transação tributária tinha previsão na Lei estadual nº 17.293, de 15 de outubro de 2020, que estabeleceu medidas voltadas ao ajuste fiscal e ao equilíbrio das contas públicas, dando outras providências correlatas, tratando do instituto da transação tributária entre os artigos 41 a 56.

Atendendo-se à necessidade de atualização do instrumento normativo que rege a transação no estado de São Paulo, foi publicada a Lei nº 17.843, de 07 de novembro de 2023, que passou a dispor sobre a transação nas hipóteses que especifica e sobre a cobrança da dívida ativa, revogando os artigos 41 a 56 da lei anterior, referida no parágrafo acima.

A Lei nº 17.843/2023¹⁹, que conta com 43 artigos, está dividida em 4 capítulos, em que inicialmente são trazidas as disposições gerais, em que estão contidos os requisitos gerais de admissibilidade da transação, com possibilidade de abarcar dívidas tributárias e não tributárias de pagar, sendo seu objeto limitado às dívidas inscritas em dívida ativa (art. 1º, § 4º), podendo ser celebrada por adesão ou proposta individual ou conjunta, de iniciativa do devedor ou do credor (art. 2º).

Os devedores interessados em transacionar os seus débitos tributários com o Estado de São Paulo, ao formularem o pedido, devem assumir diversos compromissos, como não alienar seus bens e direitos dados em garantia sem a prévia

19 SÃO PAULO. Lei nº 17.843, de 07 de novembro de 2023. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo.

comunicação ao ente público, desistir das impugnações e dos recursos administrativos e judiciais eventualmente interpostos e confessar expressamente a dívida objeto da transação, renunciando aos direitos sobre os quais se fundam as ações relativas aos créditos transacionados (art. 3º).

A lei em estudo ainda apresenta algumas hipóteses nas quais é vedada a transação, tais como aquela que envolva débitos não inscritos em dívida ativa, ou que tenha por objeto redução de multa penal e seus encargos, entre outros (art. 9º). Prevê a lei, ainda, as causas de rescisão da transação firmada, por exemplo, em razão do descumprimento pelo contribuinte das cláusulas avençadas, da tentativa de esvaziamento patrimonial ou da decretação de falência do devedor (art. 10).

A proposta de transação não suspende, em regra, a exigibilidade dos créditos tributários executados e o andamento das execuções fiscais em curso - salvo expressa convenção das partes nos respectivos autos judiciais -, tampouco implica novação da dívida (art. 11, §§1º e 2º).

Destaca-se, ainda, a possibilidade da celebração de transação, pelo Estado de São Paulo, na forma de adesão, quando houver relevante e disseminada controvérsia jurídica tributária, assim considerada aquela que trate de questões que ultrapassem os interesses subjetivos da causa (art. 16), bem como há previsão da possibilidade da celebração de transação, por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor, assim considerado aquele cujo montante não supere o limite de alçada fixado para o ajuizamento do respectivo executivo fiscal (art. 21).

No tocante à cobrança da dívida ativa, a lei em análise autoriza o Estado de São Paulo, suas autarquias e outros entes estaduais, a não ajuizar execuções fiscais, assim como a requerer a desistência das ajuizadas, deixar de contestar e de opor medidas judiciais em relação à cobrança de débitos, de natureza tributária ou não tributária, de valor consolidado igual ou inferior àquele estabelecido em ato do Procurador Geral do Estado, sem prejuízo da possibilidade da tomada de eventuais medidas cabíveis para a cobrança administrativa do débito tributário (art. 25 e seguintes).

A lei em estudo autoriza, outrossim, a criação do chamado “Cadastro Fiscal Positivo”, destinado, entre outros, a criar condições para a construção permanente de um ambiente de confiança entre os contribuintes e a advocacia pública, garantindo a previsibilidade das ações estatais e criando condições cada vez maiores para a solução consensual dos conflitos tributários (art. 31). Referido cadastro será objeto de posterior regulamentação, ficando autorizada, enquanto

não regulamentado, a utilização da classificação atribuída pela Secretaria da Fazenda e Planejamento (SEFAZ) aos contribuintes no programa “Nos Conformes”, nas categorias “A+”, “A” e “B”.

Por fim, a lei em testilha determinou à Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo que regulamentasse o instituto da transação tributária, editando atos complementares para o fiel cumprimento do disposto na nova lei (art. 33).

Atendendo ao comando legal, a Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo regulamentou o instituto da transação por meio da Resolução PGE de nº 6, de 6 de fevereiro de 2024, que disciplinou as condições necessárias à realização da transação resolutiva de litígio na cobrança de créditos inscritos em dívida ativa do Estado de São Paulo, suas autarquias e outros entes estaduais, cuja representação incumba à Procuradoria-Geral do Estado, por força de lei ou convênio, estabelecendo os procedimentos e os critérios para a aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, para a concessão de descontos relativos a créditos e para a definição da inadimplência sistemática, definindo, ainda, os parâmetros para a aceitação da transação individual.

Da análise acurada do referido instrumento normativo regulamentar, assumem relevância maior, na nossa concepção, as seguintes disposições, conforme abaixo.

A primeira é a classificação dos créditos transacionados por graus de recuperabilidade, podendo ser recuperáveis, de difícil recuperação ou irre recuperáveis, sendo tal classificação manejada por meio de fórmula matemática, que atribui uma nota ao devedor, que varia de 1 a 0, com base nos pagamentos e nas garantias apresentadas pelos devedores sobre o saldo atualizado da dívida inscrita. Alguns créditos, independentemente das notas atribuídas pelos cálculos, serão classificados automaticamente como irre recuperáveis, a exemplo das dívidas de pessoas naturais falecidas ou de pessoas jurídicas com situação cadastral baixada por inaptidão, omissão contumaz e encerramento da falência, dentre outras hipóteses (arts. 25 a 27).

Outra disposição que chama atenção refere-se aos descontos sobre juros e multas, que variam conforme o *rating* dos devedores, sendo maiores os descontos para os débitos de menor possibilidade de recuperação e vice-versa (art. 33), com prazo de quitação da transação sendo fixado no limite máximo de 120 meses, ou de até 145 meses, nas hipóteses de transação que envolvam microempresa, empresa de pequeno porte ou empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência (art. 34, caput e parágrafo único).

Na hipótese de parcelamento de créditos recuperáveis em número superior a 24 parcelas, tal benefício estará condicionado ao recolhimento à vista de 4% ou 5% do crédito final líquido consolidado, a depender do número de parcelas, salvo quando o débito estiver garantido integralmente com dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, caso em que ficará dispensado o pagamento de entrada mínima (art. 13).

Finalmente, merece destaque o tratamento legal dado ao devedor em inadimplência sistemática - também conhecido como devedor contumaz -, que fica impedido de obter, em sede de transação, descontos nas multas, nos juros e nos demais acréscimos legais do pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) (art. 9º, IV), devendo a definição da inadimplência sistemática ser atribuída por ato do Procurador Geral do Estado (art. 13, VI).

A partir dessa breve visão geral do tratamento normativo do instituto da transação no Estado de São Paulo, como aspecto positivo, vemos uma verdadeira democratização desse instituto, com a consubstanciação da eficiência, da consensualidade e da cooperação entre as partes no nosso Estado, possibilitando um ambiente de negociações entre o Fisco e os particulares, bem como a utilização da transação tributária como um efetivo meio alternativo de solução de controvérsias.

Por seu turno, como aspectos que merecem maior atenção e aperfeiçoamento regulatório, vemos que a exclusão de determinados tipos de crédito tributário, a classificação dos devedores em *ratings* e no cadastro fiscal positivo - sem critérios mais pormenorizados e que muitas vezes acabam por sendo avaliados subjetivamente -, a ausência de suspensão (em regra) dos créditos tributários transacionados - o que pode, em tese, dificultar o pagamento da dívida -, o condicionamento da celebração do acordo ao prévio recolhimento de percentuais do total do débito transacionado e a exclusão do devedor contumaz, dentre outras previsões restritivas, podem liminar a abrangência do instituto, tornando sua adesão menos atrativa e, por conseguinte, dificultando a celebração da transação tributária no estado de São Paulo.

Por outro lado, a flexibilidade e a maior margem de discricionariedade nas negociações envolvendo a transação tributária poderiam abrir precedentes para tratamentos desiguais entre contribuintes em situações semelhantes, especialmente quando se consideram as diferenças de capacidade de negociação entre empresas de grande monta e pequenos contribuintes. Dessa forma, é importante atentar-se a esses detalhes, a serem disciplinados por atos normativos da Procuradoria-Geral do Estado.

Com referência ao negócio jurídico processual no Estado de São Paulo, o Subprocurador Geral do Contencioso Tributário-Fiscal da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo (PGE-SP) editou a Portaria SUBGCTF n^o 14/2021²⁰, que regulamentou, no âmbito Fazenda Estadual de São Paulo, a celebração de Negócio Jurídico Processual (NJP) para resolução de litígios de natureza tributária e não tributária, à luz do que já havia sido feito no âmbito federal pela União, que editara anteriormente a Portaria PGFN n^o 742/2018.

Referida portaria paulista prevê a elaboração de plano para pagamento de débitos tributários ou não tributários, inscritos em dívida ativa contra uma mesma pessoa, natural ou jurídica, que não estejam com exigibilidade suspensa ou que ainda não sejam objeto de execução fiscal ou questionamento judicial; elaboração de plano de garantias para aceitação, substituição, levantamento e execução de garantias apresentadas em execuções fiscais; reunião de execuções fiscais; Calendarização da dívida ou de prazos processuais; delimitação de questões de fato e de direito arguidas em juízo; elaboração e conferência de cálculos para liquidação de sentença; cumprimento de decisões judiciais; procedimento de conversão do depósito em renda; e parcelamento de honorários fixados em favor do estado.

Embora o instrumento normativo no estado de São Paulo tenha inovado, sendo inclusive mais abrangente do que a portaria da União no que tange às possibilidades de sua utilização, também prevê importantes restrições, tais como a impossibilidade de celebração do NJP quando: (a) tenha por efeito, direto ou indireto, a confissão pelo Estado do fato ou direito material discutido, ressalvadas as hipóteses de dispensa de apresentação de contestação ou recursos; (b) enseje custos adicionais para o Estado, (iii) preveja a imposição de multa pecuniária; (iv) os débitos nele contidos tiverem sido objeto de NJP previamente rescindido pelo contribuinte ou (v) envolver órgãos externos à PGE/SP para seu cumprimento, a menos que referido órgão manifeste anuência com relação ao negócio celebrado.

Ademais e com base nos ensinamentos de Frattini²¹, observa-se que a portaria em questão não prevê, como possibilidade, a liberação parcial das garantias

20 PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO. Portaria SUBGCTF n^o 14, de 24 de julho de 2021. Regula o negócio jurídico processual. São Paulo: PGE-SP, 2021.

21 FRATINI, Danielle Eugenne Migoto Ferrari. *Negócio Jurídico Processual em Matéria Tributária no Estado de São Paulo*. 2022. Dissertação (Mestre em Direito) - Escola de Direito de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2022.

pelos devedores conforme o débito venha sendo adimplido. Sobreleva também o fato de que a exigência de inclusão, no âmbito do NJP, de todos os débitos do contribuinte, é deveras rigorosa e desproporcional, impedindo, muitas vezes, que o contribuinte possa realizar planejamento tributário, dificultando o andamento dos seus negócios empresariais.

Mariana Cardoso Martins também apresenta críticas doutrinárias ao referido instrumento normativo, tal como a previsão, em tese, de critérios subjetivos para a avaliação e o aceite das propostas de NJP, com base, por exemplo, no histórico de condutas processuais do contribuinte:

Um fato curioso sobre essa modalidade de negociação é a adoção de critérios, um tanto quanto subjetivos, para avaliação e aceite da proposta de NJP a ser ofertada pelo contribuinte, a exemplo de seu histórico de condutas processuais. Quais seriam esses critérios? Cumprimento de prazos e diligências dentro das execuções respectivas, quando o NJP versar sobre débitos inscritos em dívida ativa já ajuizados? O ânimo do contribuinte para o ajuizamento de ações contra a Fazenda Pública paulista para discussões quanto à exigibilidade de débitos e à redução de multas e juros? Os processos administrativos de recuperação de créditos de ICMS, por exemplo, pela via do e-Credac, também entrariam nessa classificação, já que a norma fala em conduta processual, sem limitá-la ao âmbito judicial? Essas são dúvidas que já pairam e que podem afugentar, em um primeiro momento, contribuintes com débitos elegíveis à regularização pela via do NJP²².

Ainda para a mencionada autora, a divisão dos devedores em *ratings* distintos para fins de exigência de determinado percentual de garantia dos débitos negociados também pode ser vista como um impedimento para a celebração do negócio jurídico processual, mormente para aqueles devedores com reduzida capacidade de pagamento, limitando o instituto, na prática, para os contribuintes mais abastados, classificados com *rating* “A”, restando o benefício da transação tributária para os demais devedores.

Entendemos, portanto, que a normatização da transação tributária e do negócio jurídico processual no âmbito do estado de São Paulo é válida, fruto de notável avanço e constitui um novo paradigma estatal na cobrança dos seus créditos tributários, embora necessite de alguns aperfeiçoamentos, conforme resumidamente apontado acima.

22 MARTINS, Mariana Cardoso. *Negócio Jurídico Processual paulista: Uma alternativa aos devedores mais abastados?* Revista JOTA, Brasília, DF, 30 jul. 2021.

5. CONCLUSÃO

O direito tributário necessita um novo olhar humanista, no qual o princípio da dignidade da pessoa humana, que irradia os seus efeitos para todo o texto constitucional, seja observado tanto na instituição quanto na cobrança dos tributos.

A consensualidade constitui o novo paradigma em todas as áreas do direito, inclusive na seara do direito tributário, cuja indisponibilidade do bem jurídico tutelado não impede, como visto, a utilização dos meios alternativos de solução das controvérsias pelo estado, preenchidos os requisitos legais.

Nesse sentido, por meio da solução pacífica das controvérsias, Estado e contribuinte chegam a uma solução consensual, com benefícios recíprocos, ensejando maior justiça fiscal e respeito aos direitos humanos fundamentais.

Dentre os métodos consensuais de solução das controvérsias tributárias, estudamos resumidamente os institutos da transação tributária e do negócio jurídico processual que, como visto, se diferenciam por diversos fatores, tendo sido regulamentados no âmbito do estado de São Paulo, respectivamente, por meio da Lei estadual n° 17.843, de 7 de novembro de 2023, da Resolução PGE de n° 6/2024²³ e da Portaria SUBGCTF n° 14/2021.

Referidos diplomas normativos trouxeram notáveis avanços, sendo elogiáveis e relevando uma mudança de mentalidade da Administração Pública na cobrança do seu crédito tributário. Entretanto, alguns pontos relativos a ambos institutos necessitam de atenção e aperfeiçoamento, conforme acima proposto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARRETO, Paulo Ayres. *Enciclopédia Jurídica da PUC*. Tomo Direito Tributário, Edição 1, São Paulo, maio de 2019. Disponível em <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/273/edicao-1/transacao>. Acesso em: 1 jun. 2023.

BRASIL. Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. **TD 2449 - Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil**. Autores: Rodrigo Cardoso Fernandes, Bernardo Campolina e Fernando Gaiger Silveira. Brasília, DF: Ipea, 2019. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34664&Itemid=444%EF%BB%BF. Acesso em: 15 mar. 2023.

23 PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO. Resolução PGE/SP n° 6, de 6 de fevereiro de 2024. São Paulo: PGE-SP, 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **MC na ADI 2551/MG**. Relator: Min. Celso de Mello, 2 de abril de 2003. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266148> e <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur92127/false>. Acesso em: 1 jun. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 18 out 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 18 out 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015**. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13129.htm. Acesso em: 18 out 2024.

CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. **Transação tributária no Direito Brasileiro**. Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020. Disponível em <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/23257/2/Lauro%20T%c3%a9rcio%20Bezerra%20C%c3%a2mara.pdf>. Acesso em 1 jun. 2023.

CAMPOS, Diogo Leite de. A arbitragem em direito tributário português e o estado-dos cidadãos. **Revista de Arbitragem e Mediação**, São Paulo, n. 12. p. 149-158, 2007. http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idc=31559&idsc=45582&ida=45619. Acesso em: 5 abr. 2023.

CONRADO, Paulo Cesar. Limites do Negócio Jurídico Processual: como avaliá-los? **Conjur**, Brasília, DF, 3 abr. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-abr-03/processo-tributariolimites-negocio-juridico-processual-avalia-los>. Acesso em: 2 jun. 2023.

FRATINI, Danielle Eugenne Migoto Ferrari. **Negócio Jurídico Processual em Matéria Tributária no Estado de São Paulo**. 2022. Dissertação (Mestre em Direito) - Escola de Direito de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2022. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/32781/Disserta%c3%a7%c3%a3o_Danielle%20EugenneMigotoFerratiFratini.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 1 jun. 2023.

LUKIC, Melina Rocha. A Tributação sobre Bens e Serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas. **Revista Desafios da Nação**, Brasília, DF, v. 2, p. 99-126, 2017. Disponível em http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180413_desafios_da_nacao_artigos_vol2_cap19.pdf. Acesso em 01 abr.2023.

MARTINS, Mariana Cardoso. **Negócio Jurídico Processual paulista: Uma alternativa aos devedores mais abastados?** Revista JOTA, Brasília, DF, 30 jul. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/negocio-juridico-processual-paulista-uma-alternativa-aos-devedores-mais-abastados>. Acesso em: 1 jun. 2023.

SANTIAGO, Rafael da Silva. Desjudicialização da Cobrança de Tributos: Um Caminho Para a Consolidação dos Direitos Humanos no Âmbito da Tributação. *Revista Thesis Juris*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 1-28, 2012. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/thesisjuris/article/view/9716>. Acesso em: 15 mar. 2023.

SÃO PAULO. **Lei nº 17.843, de 07 de novembro de 2023**. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2023/lei-17843-07.11.2023.html>. Acesso em: 1 ago. 2024.

SÃO PAULO. Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo. **Portaria SUBGCTF nº 14, de 24 de julho de 2021**. Regula o negócio jurídico processual. São Paulo: PGE-SP, 2021. Disponível em: https://ses.sp.bvs.br/wp-content/uploads/2021/07/E_PT-PGE-SUBGCTF-14_240721.pdf. Acesso em: 18 out. 2024.

SÃO PAULO. Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo. **Resolução PGE/SP nº 6, de 6 de fevereiro de 2024**. São Paulo: PGE-SP, 2024. Disponível em: <https://www.doe.sp.gov.br/executivo/procuradoria-geral-do-estado/disciplina-a-lei-n-17843-de-7-de-novembro-de-2023-na-parte-em-que-202402071110110122383>. Acesso em: 1 ago. 2024.