

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Maria Júlia Campelo Lima Rodrigues

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL COMO CAUSA EXTINTIVA DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO**

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo

2023

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Maria Júlia Campelo Lima Rodrigues

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL COMO CAUSA EXTINTIVA DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito (área de concentração: Direito Constitucional e Processual Tributário), sob a orientação do Professor Doutor Roque Antonio Carrazza

São Paulo

2023

Autorizo a reprodução parcial ou total da presente dissertação de MESTRADO, para fins exclusivamente acadêmicos e científicos, por processos eletrônicos ou fotocopiadoras.

Assinatura: _____

Data: //

e-mail: _____

ESPAÇO RESERVADO PARA A FICHA CATALOGRÁFICA

Maria Júlia Campelo Lima Rodrigues

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL COMO CAUSA EXTINTIVA DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito (área de concentração: Direito Constitucional e Processual Tributário), sob a orientação do Professor Doutor Roque Antonio Carrazza

Aprovado em ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Dr. Roque Antonio Carrazza – PUC/SP

Dr. Claudio de Abreu – PUC/SP

Dr. Rangel Perrucci Fiorin - Mackenzie

AGRADECIMENTOS

As conquistas raramente são esforços isolados, e esta não é uma exceção. Agradeço a todos que me acompanharam e estiveram ao meu lado durante essa trajetória.

Minha maior inspiração, meu pai, agradeço a você por nunca deixar de me incentivar a ir além e batalhar diariamente pelo estudo e aprendizado, tanto no direito tributário, quanto na vida. À minha mãe, que se doa por todos que ama, e sempre me mostrou que não importa quão alto é o voo, há sempre ninho para voltar.

Ao meu noivo, Lucas, agradeço o apoio incondicional, principalmente, nos momentos de incerteza. A você, todo meu amor.

Aos meus irmãos, João e Pipe, que são alegria cotidiana, que torna a rotina mais leve. Meninos, vocês são os melhores e grande orgulho da minha vida, eu sou grata pelo companheirismo de sempre, desde que vocês chegaram ao mundo.

Ao meu avô, Raimundo, que me ensinou o valor da determinação, e foi um grande incentivador dessa jornada, sempre interessado em saber sobre minha rotina de estudos. Às minhas avós, Lourdinha e Graça, agradeço por estarem sempre ao meu lado e me inspirarem a levar uma vida com mais leveza.

À minha equipe do Da Fonte Advogados, que tenho o prazer de dividir a convivência diária, agradeço por compreenderem minhas ausências, me ensinando a imprescindibilidade da leveza para superação dos desafios diários.

Aos exímios professores da PUC/SP, instigadores do pensamento crítico, com os quais tive a oportunidade de aprender nas aulas do mestrado, sempre dispostos a colaborar com meu crescimento profissional. Sou grata pelo privilégio de compartilhar essa experiência com vocês, que foram os grandes catalizadores do meu aprendizado, em especial: Tácio Lacerda Gama, Estevão Horvath, Luiza Nagib, Nathaly Campitelli Roque, Willis Santiago Guerra Filho e Luiz Alberto David Araújo.

Aos brilhantes professores que compuseram a banca de qualificação, Cláudio de Abreu e Flávio Alberto Gonçalves Galvão, agradeço pelas valiosas considerações feitas, que foram essenciais para a conclusão do trabalho.

Não poderia deixar de agradecer à professora Sandra Lúcia Guilardi Ferreira por sua imensa generosidade e apoio na reta final do trabalho. Serei eternamente grata!

Não menos importante, agradeço ao meu brilhante orientador, o Professor Roque Antonio Carrazza, a quem só posso dispensar os melhores elogios. Agradeço – e admiro – sua dedicação, que possibilitou uma jornada mais prazerosa. Sou grata por todo o

incentivo, paciência, confiança, apoio e disposição durante a elaboração desse estudo. Foi um privilégio a possibilidade de estar perto e aprender com uma fonte inesgotável de conhecimento e técnica. Roque, a você meu mais sincero obrigada.

RESUMO

Nessa dissertação analisamos o instituto da transação tributária, positivado no artigo 171 do Código Tributário Nacional, e implementado no âmbito federal com a edição da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Essa forma de solução de controvérsias vem sendo estimulada no cenário brasileiro, como uma alternativa célere e eficaz diante do contexto de alta litigiosidade encontrado atualmente. Foi feita uma análise do respaldo constitucional conferido à transação, através da apreciação dos princípios que fundamentam a aplicação do instituto, com atenção em relação à indisponibilidade do crédito tributário. O estudo também analisa o surgimento do crédito tributário e sua extinção através do instituto da transação, conforme disposto no art. 156, inciso III do Código Tributário Nacional. Ainda, foi analisada a regulamentação recente da transação e sua evolução legislativa, no contexto federal, bem como serão tecidas considerações acerca de problemáticas que surgem com a aplicação do instituto e perspectivas futuras, que se comunicam com a reforma tributária em andamento através da PEC nº 45/2019.

Palavras-chave: Transação Tributária; Redução de Litigiosidade; Indisponibilidade do Crédito Tributário; Extinção do Crédito Tributário; Lei nº 13.988/2020.

ABSTRACT

This study intends to analyze the institute of tax transaction, established in article 171 of the National Tax Code and implemented, at the federal level, by the enactment of Law no. 13.988 of April 14th, 2020. This form of dispute resolution has been stimulated in the Brazilian scenario as a swift and efficient alternative, due to the highly litigiousness context currently present. An analysis of the constitutional support granted to the transaction was made, through the assessment of the principles that substantiate the application of the institute, with attention to the unavailability of the tax credit. The study also analyses the emergence of tax credit and its extinguishment through the tax transaction institute, as established in article 156, item III of the National Tax Code. Furthermore, the recent regulation regarding tax transaction and its legislative evolution, in the federal context, was analyzed, and considerations regarding the issues that arise from the application of the institute and future perspectives, that communicate with the tax reform currently ongoing through PEC n° 45/2019, were made.

Keywords: Tax Transaction; Litigiousness decrease; Unavailability of the tax credit; Extinguishment of tax liability; Law no. 13.988 of April 14th, 2020.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Evolução da recuperação de débitos fiscais com a transação	122
---	-----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Quadro resumo das principais características da transação, arbitragem, mediação e negócio jurídico processual	38
Quadro 2 – Fórmula da capacidade de pagamento para fins de transação	115
Quadro 3 – Transações oferecidas pela PGFN desde 2020.....	117
Quadro 4 – Transações oferecidas pela RFB desde 2021	119
Quadro 5 – Quadro comparativo dos cenários das negociações	129

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAPAG – Capacidade de Pagamento

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CC – Código Civil

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CF – Constituição Federal

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CPC – Código de Processo Civil

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DAE - Documento de Arrecadação do eSocial

DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DAS - Documento de Arrecadação do Simples

DCOMP – Declaração de Compensação

DOI – Declaração sobre Operações Imobiliárias

DIRF – Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte

DRJ – Delegacia da Receita Federal de Julgamento

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

INSPER – Instituto de Ensino e Pesquisa

IPTU – Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana

ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens *Inter vivos*

IRS - Internal Revenue Service

LC – Lei Complementar

ME – Ministério da Economia

MP – Medida Provisória

NPJ – Negócio Jurídico Processual

PEC – Proposta de Emenda Constitucional

PERSE – Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos

PGDAU - Procuradoria-Geral Adjunta da Dívida Ativa da União

PGFN – Procuradora Geral da Fazenda Nacional

PGE/SP – Procuradoria Geral do Estado de São Paulo

PL – Projeto de Lei

PLR – Participação nos Lucros e Resultados

PLS – Projeto de Lei do Senado

REFIS – Programa de Recuperação Fiscal

RFB – Receita Federal do Brasil

RPV – Requisição de Pequeno Valor

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
2	A TRANSAÇÃO E SUAS ACEPÇÕES NA LINGUAGEM	17
2.1	A linguagem no Direito.....	17
2.2	Os sentidos da transação na linguagem	19
3	A CONJUNTURA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015 E O CONTEXTO QUE IMPULSIONOU O INSTITUTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	23
3.1	A transação como um meio alternativo de solução de conflitos	26
4	OUTROS MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÕES DE CONFLITOS.....	29
4.1	Arbitragem	32
4.2	Mediação.....	34
4.3	Negócio Jurídico Processual	36
5	OS PRINCÍPIOS PERTINENTES À TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	39
5.1	Princípio da legalidade	40
5.2	Princípio da eficiência	43
5.3	Princípio da razoável duração do processo	45
5.4	Princípio da transparência e publicidade.....	47
5.5	Princípio da capacidade contributiva e igualdade.....	48
5.6	Princípio da supremacia do interesse público.....	50
5.7	Princípio da indisponibilidade do interesse público e a renúncia de receitas fiscais	52
6	A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	59
6.1	Transação é parcelamento?	62
6.2	Transação pressupõe litígio?.....	65
6.3	A obrigação tributária.....	68
6.4	Lançamento tributário	71
6.5	O crédito tributário	73
6.6	A transação como um modo de extinção do crédito tributário	74
6.7	Instrumentos acessórios da transação.....	78
6.7.1	Concessão de descontos	79
6.7.2	Possibilidade de parcelamento.....	80

7	EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA TRANSAÇÃO	83
7.1	Outros modos de extinção previstos no artigo 156 do CTN.....	83
7.2	Análise da extinção do crédito tributário pela transação.....	89
8	MODALIDADES DA TRANSAÇÃO	97
8.1	Transação na cobrança de créditos da união e de suas autarquias e fundações públicas	97
8.2	Transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica	98
8.3	Transação no contencioso tributário de pequeno valor	101
9	A (RECENTE) EVOLUÇÃO LEGISLATIVA ACERCA DA TRANSAÇÃO NO BRASIL – ESPECIFICAMENTE NA MODALIDADE DA COBRANÇA ..	102
9.1	Regulamentação da transação tributária federal	103
9.2	Lei n. 13.988/20 (ANEXO A).....	105
9.3	Portaria n. 6.757/2022 (ANEXO B).....	110
9.4	Capacidade de pagamento	112
9.5	Últimas transações abertas pela PGFN até a apresentação do trabalho	117
9.6	Receita Federal e a crescente evolução da transação tributária	118
10	RESULTADOS DA TRANSAÇÃO NO ÂMBITO DA PGFN.....	121
10.1	A transação federal em números	121
10.2	A transação nos Estados e Municípios	124
10.2.1	A experiência do Estado e do Município de São Paulo.....	125
10.3	A experiência da transação no direito comparado: o modelo norte-americano.....	127
11	AS PROBLEMÁTICAS NO ÂMBITO DA TRANSAÇÃO	131
11.1	Estímulo ao mal pagador?	131
11.2	Discricionariedade na concessão de benefícios.....	134
12	PERSPECTIVAS FUTURAS PARA A TRANSAÇÃO	137
12.1	Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019: a reforma tributária ..	137
12.2	Transação 2.0	138
13	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	141
	REFERÊNCIAS	144
	ANEXO A – Lei nº 13.988/2020.....	154
	ANEXO B – Portaria PGFN nº 6.757/2022	165

1 INTRODUÇÃO

A transação tributária é uma das formas alternativas de solução de controvérsia que mais vem ganhando espaço dentro do ordenamento jurídico e na prática das discussões sobre o crédito tributário. Isso porque há de se reconhecer uma ineficiência do engessado sistema atual de discussão do crédito tributário, que resulta em um alto grau de litigiosidade.

Percebe-se que há um forte interesse na redução do estado de litigiosidade que se encontra o ordenamento atual, assim como há também um incentivo à regularização da situação fiscal de contribuintes inadimplentes, na medida em que isso pode representar uma recuperação de crédito fiscal.

Na primeira parte do trabalho, será demonstrada a fundamentação constitucional do instituto da transação. Apesar de não haver previsão expressa na Carta Magna acerca da transação tributária, existe um arcabouço constitucional que dá suporte à transação, pautado na busca por uma tributação justa, que atenda ao bem da coletividade. Ainda, existe o objetivo constante de redução da desigualdade, para que seja atingido um maior equilíbrio fiscal.

A transação surge como um caminho para que se atinja esses objetivos. Outros princípios também atuam como alicerce para a aplicação da transação em matéria tributária.

A prevalência do interesse público, e, conseqüentemente, a debatível indisponibilidade desse também devem ser levados em consideração quando da aplicação da transação. Não como limitadores, mas em uma nova roupagem como possibilitadores dessa alternativa à discussão do crédito tributário de modo forçoso. Ainda, é importante analisar se a transação acarreta renúncia fiscal.

Além disso, o instituto está previsto no artigo 171 do Código Tributário Nacional. O *codex* deve ser observado na medida em que não conflite com as normas Constituição Federal.

Também merece destaque a análise do contexto que possibilitou um crescimento da regulamentação da transação tributária dentro do ambiente normativo nacional,

impulsionado pelo Código de Processo Civil de 2015. Conforme se demonstrará, o CPC/15 estimula um ambiente de desjudicialização, pautado na cooperação entre as partes e busca atingir uma maior eficiência na resolução de conflitos. Tal evolução, de certo modo, pavimentou o caminho para o sancionamento da Lei n.º 13.988/2020, que disciplina a transação no âmbito federal.

Em um segundo momento, será estudado de forma aprofundada o instituto da transação tributária, bem como a sua relação com a extinção do crédito tributário, conforme previsão contida no art. 156, III do Código Tributário Nacional.

Dentro dessa investigação, primeiramente, será necessário definir o que é o crédito tributário e qual sua posição na relação jurídico tributária. Também será analisada a possibilidade de a transação tributária implicar novação da dívida e os posicionamentos doutrinários acerca de tal questão. A partir dessas análises, será possível chegar a uma conclusão sobre se o instituto da transação pode, de fato, ser considerado uma causa extintiva do crédito tributário ou se configura apenas um meio para tal.

Por fim, na terceira parte do presente estudo, será analisada a normatização atual da transação, no seu âmbito federal, por meio da Lei n.º 13.988/2020. Ainda, para garantir a efetividade ao instituto e, conseqüentemente, ao direito dos contribuintes, os órgãos fiscais de cobrança devem fazer sua própria edição de normas que viabilizem a utilização da transação, o que também será analisado no trabalho.

Com o início da utilização do instituto, se faz necessário apontar algumas críticas inerentes à aplicação da transação na sua forma atual, que, provavelmente, só serão efetivamente respondidas com a prática e a consolidação da transação no ordenamento jurídico tributário. O lado positivo também será abordado, por meio dos principais resultados obtidos nesses últimos anos de aplicação do instituto, no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

A relevância do presente trabalho se justifica pela investigação de um instituto que, apesar de não ser recente no Direito, pois é comumente utilizado no direito privado, vem ganhando destaque em matéria tributária. Há uma pungente e constante evolução legislativa que regulamenta a utilização da transação de créditos tributários e subsidiam a sua aplicação.

A transação tem se demonstrado um importante aliado na solução de conflito de uma forma mais célere e justa. Como consequência, há uma redução da litigiosidade, e a utilização do instituto com a atenção à capacidade contributiva dos contribuintes e suas necessidades, sempre de forma a atender ao interesse público.

2 A TRANSAÇÃO E SUAS ACEPÇÕES NA LINGUAGEM

2.1 A linguagem no Direito

Um dos enfoques do estudo do Direito é através daquilo que o permite ser o que é, a linguagem. O modelo constructivista, capitaneado pelo professor Paulo de Barros Carvalho, trouxe uma mudança no paradigma do conhecimento e da interpretação. Essa escola busca estabelecer um método para a construção do sentido das normas, por meio de um enfoque linguístico.

Uma das influências dessa escola é o chamado Giro-linguístico, movimento impulsionado por Martin Heidegger e Ludwig Wittgenstein. Em seus ensinamentos, os precursores do movimento enfatizam a importância da linguagem na medida em que afirmam que “a linguagem é a morada do ser, o lugar onde o sentido se mostra”¹ e “os limites da minha linguagem significam o limite do meu mundo”², respectivamente.

Esse movimento trouxe uma mudança na concepção filosófica do século XX, tirando a linguagem de uma posição coadjuvante no conhecimento, para que ela passasse a figurar em um papel central, auxiliando na construção do sentido. Na verdade, a linguagem preexiste à compreensão, e a realidade é determinada pelos significados que são atribuídos às palavras.

Segundo Aristóteles, o homem é um animal com a vida pautada em uma comunidade política, e, nesse sentido, a vida em comunidade prescinde de comunicação e esta, de palavras, seja no campo social, seja no campo político-jurídico.³

Lourival Villanova entende a linguagem como a confluência do Direito, da lógica e da própria ciência:

O direito positivo é linguagem e não somente linguagem: é fato do mundo da cultura, fato valioso (o desvalioso ao domínio do valor). A Ciência-do-Direito, que é a ciência em que trabalham os juristas, como juristas – a ciência dogmática – é conhecimento do direito positivo, mas

¹ HEIDEGGER, Martin. **A caminho da linguagem**. São Paulo: Vozes, 2003. p. 170.

² WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus logico-philosophicus**. São Paulo: Edusp, 1977. p. 111.

³ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 79.

verte esse conhecimento em linguagem e a Lógica é uma linguagem formal e simbólica, sobre estas duas linguagens.⁴

Nesse sentido, as significações são o principal elemento que compõe a linguagem, e, dentro dessas, é inegável que exista a lógica jurídica, pois “para que exista lógica jurídica é indispensável que exista linguagem, pois com a linguagem são postas significações.”⁵

Nessa toada, ensina Roque Antonio Carrazza que, principalmente no Direito, cabe a cada indivíduo direcionar e indicar o sentido a que destina determinada expressão:

De fato, as palavras e expressões jurídicas não raro padecem de ambiguidade, motivo pelo qual devem passar, para serem corretamente compreendidas, por um processo de elucidação (Carnap), no qual, quem as utiliza, indica expressamente o sentido que está a lhes emprestar.⁶

Direcionando tal pensamento para o presente estudo, todo o direito é formado por estruturas linguísticas positivadas em enunciados jurídicos-prescritivos. O Direito é um produto da sociedade, que prescreve e regula as condutas intersubjetivas, pautadas em valores específicos daquela sociedade⁷, por meio de construções linguísticas válidas. Nas palavras de Tácio Lacerda Gama:

Criar ou extinguir direitos, que surgem na medida em que estão constituídos em linguagem, requer produção de mais linguagem. Nada no direito acontece de forma automática. É insólita a ideia de normas sendo criadas ou se extinguindo por conta própria, como se fossem entes vivos. Uma vez aceita a premissa de que o direito é um conjunto de normas, que se manifestam em linguagem, não dá para conceber que acontecimentos sociais, destituídos de uma linguagem competente, promovam qualquer tipo de alteração a esse conjunto.⁸

Nesse sentido, supera-se a ideia da hermenêutica clássica, na qual o exegeta extrai o sentido dos textos normativos, como se ele fosse ofertado pelo legislador. O intérprete do Direito é aquele que atribui significado às estruturas linguísticas, construindo sua

⁴ VILANOVA, Lourival. Lógica, ciência do Direito e Direito. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 9, n. 36, p. 335-356, out./dez. 1972. p. 336.

⁵ VILLANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 27.

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 8.

⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 75.

⁸ GAMA, Tácio Lacerda. Obrigação e crédito tributário: anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 11, n. 50, maio/jun. 2003. p. 9.

Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/94310>. Acesso em: 20 jul. 2023.

interpretação por meio da lógica e da semântica. É necessário um trabalho construtivo de valoração da norma, através da semiótica, ponderando a influência do contexto social em que se encontra o intérprete.

Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho:

[...] os enunciados linguísticos não contêm, em si mesmos, significações. São objetos percebidos pelos nossos órgãos sensoriais que, a partir de tais percepções, ensejam, intrassubjetivamente, as correspondentes significações. São estímulos que desencadeiam em nós produções de sentido.⁹

A partir da atribuição de valor às normas, nem sempre se chegará ao mesmo resultado interpretativo, posto que a análise possui um caráter subjetivo. Contudo, quando situados em um mesmo contexto histórico-social, o legislador e o intérprete podem convergir em suas significações, em certa medida, é um fenômeno que vem ocorrendo com o instituto da transação tributária, conforme se demonstrará adiante.

2.2 Os sentidos da transação na linguagem

Assim, para se compreender melhor o instituto da transação tributária, faz-se uma breve digressão para analisar, primeiramente, as suas acepções.

O termo “transação” possui diferentes significados a depender do contexto em que está inserido. Na perspectiva da linguagem natural é um substantivo feminino e significa “negócio, processo, prática ou ação comercial”¹⁰, comumente utilizado para designar atos negociais, abrangendo também o sentido de contrato ou acordo, conforme vulgarmente utilizado.

Já na perspectiva da linguagem técnica, transação é assim definida por Tathiane Piscitelli, Andrea Mascitto e Priscila Faricelli:

A transação põe fim ao litígio pendente entre as partes presumindo a existência de concessões mútuas, sendo essencial, desse modo, que ambas as partes abram mão de parcela do seu direito em disputa como

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 199.

¹⁰ TRANSAÇÃO. In: DICIO, Dicionário Online de Português. Porto: 7Graus, 2020. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/transacao/>. Acesso em: 24 jul. 2023.

forma de solucionar a controvérsia. Dito de outro modo, um acerto entre as partes por meio do qual somente uma delas abrirá mão de seus direitos não poderá, nos termos da legislação civil, ser qualificada como transação. É necessário que haja solução de um conflito previamente estabelecido entre as partes, com concessões dos envolvidos.¹¹

Ou seja, nesse contexto, é utilizada para designar um ato jurídico específico, pelo qual as partes convergem para uma solução de modo a terminar um litígio, lançando mão de concessões mútuas.

O conflito é inerente à vida em sociedade e a resolução de conflitos por meios consensuais é uma forma natural de solução nas sociedades, desde as mais primitivas. Portanto, a transação não se trata de um instituto novo ao Direito, visto que a *transactio* já era prática comum dentre os romanos. Desde seu surgimento, nos tempos remotos da civilização romana, a transação segue propagando efeitos, sendo uma prática comumente utilizada para a resolução de controvérsias no direito privado, principalmente.

Feitos esses esclarecimentos, faz-se um corte metodológico na segunda perspectiva da transação, para voltar os olhares para a acepção de instituto jurídico que visa a prevenir ou a extinguir litígios, mediante concessões recíprocas. Assim, toma-se a transação em seu enfoque jurídico, a qual será objeto do presente estudo.

No Brasil, a transação teve sua previsão inicial no âmbito do Direito Civil nos termos do texto positivado entre os artigos 840¹² e seguintes do Código Civil. O art. 841¹³ especifica que apenas direitos patrimoniais de caráter privado podem ser transacionados, portanto, questões de direito de família, por exemplo, não podem ser objeto do instituto da transação.

Neste campo do Direito, prevalece o interesse dos indivíduos que fazem parte da relação, que é livre e disponível. Ainda, esses indivíduos possuem plenos poderes para representarem a si mesmos e são capazes de realizar a manifestação das suas próprias vontades. A transação surge como uma alternativa às controvérsias, de modo a garantir segurança às partes de uma relação jurídica de que os conflitos poderão ser solucionados de maneira justa, eficaz e célere.

¹¹ PISCITELLI, Tathiane, MASCITTO, Andréa, FARICELLI, Priscila. **Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 189.

¹² Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.

¹³ Art. 841. Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação.

Em um primeiro momento, o estabelecimento da transação também como um instrumento apto dentro do Direito Tributário pode ser visto como um equívoco, pois o Direito Tributário está atrelado aos princípios do Direito Público, o qual é regido pela supremacia do interesse público e pela própria indisponibilidade dele.

Nesse sentido, como poderia haver uma renúncia, por parte do Estado, do interesse público em uma negociação com interesses privados? Essa questão específica será melhor trabalhada mais adiante no presente estudo.

De toda forma, essa relação de aparente incompatibilidade pode, na verdade, indicar uma forma de se atingir o próprio interesse público. Assim, mais adiante, será feita a análise da transação positivada no Direito Tributário, e os princípios que fundamentam sua aplicação em controvérsias tributárias. Contudo, antes, é necessário analisar o contexto de consensualidade que possibilitou o desenvolvimento do instituto dentro da legislação tributária nacional.

3 A CONJUNTURA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015 E O CONTEXTO QUE IMPULSIONOU O INSTITUTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme já afirmado, a transação é um instrumento de cooperação entre as partes, que, por meio de concessões mútuas, celebram um acordo para satisfazer determinada controvérsia. O instituto amplamente utilizado nas soluções de controvérsias do Direito Privado é assim definido por Fernanda Drummond Parisi¹⁴:

Constata-se que a transação pressupõe concessões recíprocas entre partes juridicamente relacionadas, com vistas a elidir um impasse sobre determinado direito/dever de uma para com a outra. Nesse sentido, reveste a natureza de verdadeira modalidade de solução de conflito pelas próprias partes envolvidas, podendo-se, inclusive, prescindir do apoio de terceiros ou da intervenção de autoridades quaisquer para que se ponha termo à questão. Infere-se que a transação implica em convenção entre as partes envolvidas, para que haja o encerramento consensual do conflito de seus interesses, sem a intervenção de terceiros para o seu deslinde, diferenciando-se nesse ponto, da mediação ou da arbitragem nas quais se opera um terceiro como viabilizador do acordo entre as partes.

No âmbito do Direito Tributário, não se pode afirmar que o instituto é inovação trazida pela Lei 13.988/20. Afirma-se isto porque já havia sido previsto, ainda que de forma embrionária, por Rubens Gomes de Sousa, no anteprojeto do CTN.¹⁵

E, apesar de até então não existir lei geral de transação, o próprio CTN, em seu artigo 171, faz referência ao término do litígio com a consequente extinção do crédito tributário, mediante concessões recíprocas, prevendo a transação.

Contudo, embora houvesse tal previsão, o instituto ainda carecia de regulamentação no ambiente normativo pátrio, que possibilitasse sua utilização na prática. Nesse cenário, pode-se afirmar que o Código de Processo Civil, sancionado em

¹⁴ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 112. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7038>. Acesso em: 20 jul. 2023.

¹⁵ Texto do anteprojeto do CTN. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>. Acesso em: 24 jul. 2023.

16 de março de 2015 (CPC/15), teve grande impacto para as evoluções legislativas no tema da transação.

O CPC/15 surgiu, primordialmente, com um propósito de evitar o excesso de contenciosidade e tentar se afastar da cultura de litigiosidade tão marcante no país.

O Código trouxe à tona uma nova perspectiva para o ordenamento brasileiro, ao privilegiar a cooperação entre as partes, positivada em seu artigo 6º¹⁶, assim como ao privilegiar o princípio da eficiência, atuando em um movimento que converge para a desjudicialização das controvérsias.

Além disso, o CPC/15 garante a possibilidade de solução de conflito por meio diverso daquele judicial, nos termos do seu artigo 334, na medida em que determina a realização de conciliação ou mediação, antes da prolação da sentença:

Art. 334. Se a petição inicial preencher os requisitos essenciais e não for o caso de improcedência liminar do pedido, o juiz designará audiência de conciliação ou de mediação com antecedência mínima de 30 (trinta) dias, devendo ser citado o réu com pelo menos 20 (vinte) dias de antecedência.

Mais uma vez, estimula a consensualidade entre as partes, legitimando a resolução dos conflitos através da negociação e da cooperação. Isto é um reflexo da crise em que se encontra o sistema Judiciário dos últimos tempos, modelo tradicional de resolução de conflitos, que conta com um alto grau de congestionamento. O cenário é especialmente difícil no que se refere às execuções fiscais.

Além do volume expressivo, o que mais desencoraja a busca pela solução de controvérsia pela jurisdição estatal é ausência de eficiência, o que leva à reflexão da necessidade de se buscar novos mecanismos de solução de conflitos, nos quais possa haver uma maior participação do contribuinte, de modo a aumentar a efetividade na cobrança dos créditos tributários.

O litígio é uma questão cultural brasileira. Os contribuintes, por vezes, estruturam os débitos que serão quitados e aqueles que serão discutidos, cientes da morosidade do contencioso, para, em momento posterior, se aproveitar de eventual parcelamento. Por

¹⁶ Art. 6º. Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

outro lado, o fisco utiliza de cobranças forçosas para tentar recuperar os créditos, e na maioria das vezes, não atingem o nível de eficiência necessário.

De acordo com os dados obtidos pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), no ano de 2021, a taxa de congestionamento no Poder Judiciário atingiu o percentual de 74,2%, e apenas as execuções fiscais são responsáveis por 35% dos casos pendentes no Judiciário.

Dentre as classes de processos com a taxa de congestionamento mais alta no ano de 2021, a execução fiscal possui o segundo maior percentual, que totaliza 89,7%, ficando atrás apenas das execuções fiscais privativas de liberdade, que possuem um congestionamento de 93%.

Inclusive, conforme destaca o CNJ, em diversas dessas execuções congestionadas, já foram esgotados todos os meios previstos em lei para a cobrança, e, ainda assim, não foi localizado patrimônio suficiente para a satisfação do crédito. Portanto, o processo permanece pendente no Judiciário, gerando um custo desnecessário à Administração.

Outro dado que impressiona é o de que a “cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2020, apenas 13 foram baixados.”¹⁷. As execuções fiscais são uma das vias mais utilizadas para a cobrança dos créditos, até mesmo pelo grau de privilégio que a CDA possui, por ser presumidamente líquida, certa e exigível. Entretanto, os dados demonstram que a sua finalidade de recuperação do crédito, dificilmente, é alcançada de forma célere e eficaz.

Além disso, a demora na solução acaba por gerar uma insegurança tanto para o contribuinte quanto para a Administração. Por um lado, o contribuinte acaba sendo obrigado a carregar o fardo da execução durante anos, até que consiga uma resolução que pode ser desfavorável. E, por outro lado, o fisco permanece brigando por um valor que não está disponível no caixa e poderá sequer ser recuperado.

Esses ingratos pódios nos quais está localizada a execução fiscal acabam por impulsionar a busca por formas alternativas, mais saudáveis, efetivas e menos onerosas.

¹⁷ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2022**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2023.

Em alguma medida, o Judiciário não pode ser a única instância a se recorrer para a resolução desses litígios fiscais.

3.1 A transação como um meio alternativo de solução de conflitos

Pode-se dizer que o instituto da transação tributária é um reflexo desse contexto, na medida em que é uma técnica alternativa resolução de conflitos que pressupõe a cooperação entre as partes, com a finalidade máxima de extinção da controvérsia com o objetivo de pôr fim à obrigação tributária. Ponderam, nesse mesmo sentido, Juliana Furtado e Paulo Conrado:

Esse novo ambiente normativo, muito mais permeável a figuras como a conciliação, a arbitragem e o negócio jurídico processual – todas prestigiadoras da busca do consenso –, constitui verdadeiro marco para a realidade jurídica nacional, indo muito além do campo estritamente processual.”¹⁸

Nesse contexto, a cultura litigante, marcada pelo antagonismo e pela ausência de diálogo, abre espaço para que o contribuinte deixe de ser a “parte adversa” pura e simplesmente, da qual se irá extrair os créditos tributários, e passe a assumir um papel de coprotagonista na relação tributária, tendo seus interesses sopesados (de certa maneira, como nunca antes, diga-se de passagem).

Na verdade, cria-se uma aproximação entre as partes da relação tributária. Contudo, conforme será melhor abordado mais adiante no presente estudo, a isonomia das partes na transação ainda não ultrapassou o limite do razoável, tendo em vista que a Fazenda é a parte que “lidera” a transação.

Também é seu papel analisar a capacidade contributiva de cada interessado e optar, mediante a análise de oportunidade e conveniência, dar seguimento ao acordo de transação. Ao contribuinte, via de regra, cabe aderir às modalidades de transação oferecidas pela Fazenda, nas suas modalidades por adesão, e tentar negociar as condições que lhe são favoráveis, na modalidade individual.

¹⁸ CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Transação tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da Lei nº 13.988/2020. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 19.

De todo modo, a transação busca demonstrar que a eficácia do Estado, principalmente, na questão arrecadatória, pode ser inversamente proporcional à sua potência coercitiva. A eficiência arrecadatória pode ser atingida mais facilmente quando se voltam os olhares à capacidade contributiva individual de cada sujeito passivo, de um modo mais cooperativo e objetivo, numa abordagem diferente daquela beligerante utilizada em todos os âmbitos do Direito, principalmente no Direito Tributário.

Conforme brevemente elucidado acima e, de acordo com Camila Campos Vergueiro, o CPC/15 possui seu alicerce em 3 pilares: (i) efetividade, (ii) cooperação e (iii) desjudicialização.¹⁹. Isso posto, pode-se afirmar que a transação se pauta nos mesmos pilares, na medida em que almeja uma conciliação entre o contribuinte e o ente tributante, em um procedimento que conta com concessões mútuas com o intuito de encerrar a litigiosidade presente na discussão do crédito tributário.

Assim, por meio do desestímulo ao estado de conflito presente no contencioso tributário, administrativo e judicial, pode-se buscar soluções de controvérsias que beneficiem ambas as partes, pondo fim ao estado de litigiosidade.

Mais adiante, no presente estudo, serão analisados os princípios que subsidiam a aplicação da transação tributária. Contudo, não se pretende exaurir a análise de todos, não por sua insignificância, pelo contrário, todos os valores que servem de sustentáculo às opções de solução de controvérsia, especialmente a transação merecem atenção e possuem grande relevância.

No entanto, por questão metodológica, visando a um aprofundamento da matéria, especificamente, a problemática que se pretende atacar adiante é: a transação tributária possui um arcabouço principiológico que atue como alicerce à sua aplicação? Caso sim, quais são esses princípios que norteiam o instituto e como eles devem ser aplicados pela Administração Pública e contribuintes? O crédito tributário é, de fato, extinguido com a transação tributária? A transação tributária já é um instrumento que representa uma solução definitiva e ideal para a extinção do crédito?

¹⁹ VERGUEIRO, Camila Campos. CPC/15, regulamentação da transação e suas modalidades. *In*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado. **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 30.

No decorrer do presente estudo, será apresentado respaldo teórico para fundamentar o instituto da transação e sua aplicação, a fim de que sejam elucidados esses questionamentos.

4 OUTROS MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÕES DE CONFLITOS

Antes de adentrar na figura da transação, propriamente dita, é necessário fazer uma análise acerca de outras formas alternativas que vêm ganhando destaque no ordenamento brasileiro, inclusive no âmbito tributário.

A dualidade instaurada entre o fisco e o contribuinte vem, gradativamente, se transformando em uma relação de coautores. Isso acaba por permitir um maior diálogo entre as partes, a fim de que se atinja uma solução menos custosa e mais efetiva.

Foi-se o tempo em que a relação do fisco com o contribuinte era baseada em atos de império, com a cobrança forçada da tributação. Ditos atos podem ser compreendidos como um meio por meio do qual o Estado exercia o seu poder de tributar. Os atos de império eram aquelas medidas do Estado que são baseadas exclusivamente na lei, sem que houvesse, por parte do contribuinte, qualquer manifestação da sua vontade.

Cabia ao contribuinte apenas pagar para evitar consequências que podiam afetar tanto seu patrimônio, mas principalmente a sua integridade física. A Constituição Federal de 88, apelidada de Constituição Cidadã²⁰, já iniciou uma mudança de mentalidade, principalmente por trazer princípios essenciais às defesas dos direitos das partes, de modo que suavizou os papéis das partes da relação jurídica tributária.

As cobranças são feitas mediante processo administrativo ou fiscal e podem ser usados atos constrictivos para se obter a recuperação dos valores devidos, entretanto, sempre é conferido o direito do contribuinte ao contraditório e à ampla defesa, conforme disposto no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal²¹.

No entanto, o Judiciário fiscal fica sobrecarregado, por vezes, devido à ideia ultrapassada de que este meio seria o único a se atingir uma resolução. Infelizmente, já se internalizou uma prática e uma crença de que os processos possuem uma longa duração,

²⁰ Constituição Cidadã. Brasília: STF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=391400>. Acesso em: 24 jul.2023.

²¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

de que existem inúmeras possibilidades de se recorrer de uma decisão, e de que, nem sempre, se obtém uma decisão justa e efetiva.

Esse cenário não é benéfico para nenhuma das partes. No âmbito tributário, o Estado e o contribuinte possuem um alto custo para a manutenção desse panorama litigioso e a crise só é amplificada. Esse raciocínio é validado pelos dados já trazidos no capítulo anterior, apontados no relatório do CNJ, que demonstram o altíssimo grau de congestionamento dos processos judiciais, principalmente, no âmbito das execuções fiscais.

O Direito Tributário vem evoluindo nessa questão e abrindo novas possibilidades que buscam uma justiça fiscal, pautadas no princípio da legalidade e da capacidade contributiva. Os novos mecanismos não são utilizados apenas com a finalidade arrecadatória, mas ponderam a consensualidade entre as partes da relação jurídico tributária.

Diante disso, essas formas alternativas de solução de conflito são uma arfada de ar, ante o afogamento no meio do mar de contencioso administrativo e judicial, que não possui vencedores. Geila Diniz demonstra que não existe uma aversão ao sistema judicial, mas existiria uma coligação de forças, a fim de que fosse atingida a finalidade da demanda, com eficiência:

Essa perspectiva, ao contrário do que possa aparentar num primeiro momento, não representa qualquer menosprezo à atuação do Poder Judiciário. Muito pelo contrário. Ela significa retirar das estruturas jurisdicionais aqueles conflitos cujas características recomendem uma solução negociada entre as partes, reservando a atuação judicial – que assim terá condições de prestá-la adequadamente – às contendas mais complexas ou cuja solução não foi possível obter-se por outras vias (atuação residual).²²

Conforme já tratado no tópico anterior, o CPC/15 instituiu um novo percurso para a resolução de conflitos, diferente daquele utilizado por tanto tempo. Essa nova

²² DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. A transação na Lei nº 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações com o sistema de precedentes do CPC/2015. *In*: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 199.

perspectiva é pautada na consensualidade e na colaboração entre as partes, a fim de que possam atingir uma solução suficientemente adequada para ambas.

No contexto dessas alternativas ao conflito carreado no Poder Judiciário, além da transação, tema principal do presente trabalho, existem outros dois formatos que são necessários destacar. São eles a arbitragem, a mediação e o negócio jurídico processual, que serão melhor detalhados mais adiante no presente tópico.

Ainda, atualmente, muito se defende a alteração da nomenclatura de meios “alternativos” para que passem a ser chamados de meios “adequados”. A principal justificativa é que esses mecanismos trariam um resultado muito mais eficiente às demandas do que uma decisão judicial, que, por vezes, pode não ter aplicação da técnica adequada.

Além dos mecanismos já citados, também se pode mencionar a autocomposição que figura como um método autocompositivo de resolução de conflito, pois as próprias partes chegam a uma solução. A sua previsão legal foi feita na Lei n. 13.140/2015²³, em que está regulamentada sua utilização.

Mas, a fim de não fugir do objeto principal do trabalho, não serão tecidas considerações acerca desses métodos, deixando clara a relevância de cada um deles para o ordenamento brasileiro, principalmente em outras áreas do Direito. Portanto, para o momento, serão brevemente explorados os métodos, além da transação, da arbitragem e do negócio jurídico processual.

É importante destacar que não se pretende esgotar o tema de cada uma dessas formas alternativas de resolução de conflitos, no entanto, o principal objetivo aqui é destacar os seus principais aspectos e no que elas se diferenciam da transação. Ora, sob a ótica de quem não está familiarizado com esses modelos, podem todos parecer similares, justamente, devido ao distanciamento que seus procedimentos configuram, daquele tradicional modelo beligerante de solução de controvérsias através da disputa judicial.

²³ De acordo com a Lei n. 13.140/2015, em seu Art. 1º, esta Lei dispõe sobre a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública.

Nesse contexto, a transação tributária, conforme inicialmente demonstrado, constitui uma forma de extinção do crédito tributário, por meio de concessões mútuas. Geila Diniz aponta alguns pressupostos básicos para a transação tributária, quais sejam:

(i) Necessidade de lei autorizativa específica a facultar a transação tributária, definindo as suas condições e indicando a autoridade competente para autorizá-la em cada caso; (ii) a existência de concessões mútuas entre Fisco e contribuinte; (iii) o fim do litígio, com a consequente extinção do crédito tributário.²⁴

Mais adiante, serão detalhados esses pressupostos. Para a finalidade desse tópico, passa-se a uma breve análise acerca da arbitragem tributária.

4.1 Arbitragem

A arbitragem é um instrumento heterocompositivo de resolução de litígios. Isso pois, depende de terceiros para que se atinja uma solução. A arbitragem confere a renúncia da intervenção estatal para a solução de litígios, assumindo os árbitros o poder decisório, de forma privada.

A consensualidade existe desde um momento anterior à instauração do litígio. As partes devem pactuar a possibilidade de solução de eventual conflito que possa surgir através da arbitragem, o que usualmente é feito por cláusula compromissória. A partir do momento em que se instaura o conflito arbitral, devido à renúncia da intervenção estatal, o Judiciário não está autorizado a intervir no processo, que será decidido exclusivamente através da deliberação do(s) árbitro(s).

Ainda, na arbitragem, apenas podem ser discutidos direitos disponíveis, ou seja, questões de família, por exemplo, não poderão ser solucionadas por meio da decisão de um árbitro.

Carmona conceitua a arbitragem da seguinte forma:

A arbitragem é uma técnica para a solução de controvérsias através da intervenção de uma ou mais pessoas que recebem seus poderes de uma

²⁴ DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. A transação na Lei nº 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações com o sistema de precedentes do CPC/2015. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 201.

convenção privada, decidindo com base nesta convenção sem intervenção do Estado, sendo a decisão destinada a assumir eficácia de sentença judicial.

Para que possam recorrer a este meio de solução de controvérsias – que tem natureza jurisdicional²⁵ os interessados devem ser capazes de contratar (capacidade civil) e o litígio deverá versar sobre direitos patrimoniais disponíveis.²⁵

A escolha pela via arbitral não possui a consequência da disponibilidade do crédito tributário, apenas a abdicação de submeter o litígio à resolução judicial. A sentença arbitral irá identificar se subsistem as causas extintivas da obrigação tributária. Ela, por si só, não possui o condão de encerrar a relação jurídico tributária. Destaca-se que a sentença arbitral possui a eficácia de sentença judicial.

Portanto, o que se verifica na transação é uma espécie de deslocamento da competência, que sai da jurisdição estatal e passa a um ou mais árbitros, especialistas naquele tema discutido. Além disso, a arbitragem confere solução de forma eficiente, além de trazer celeridade em relação ao procedimento jurisdicional.

Ocorre que, como já pontuado, a arbitragem usualmente decorre de uma cláusula arbitral incluída no contrato. Entretanto, a relação jurídico tributária decorre da verificação da hipótese de incidência prevista na legislação, inexistindo contratos para o surgimento da obrigação tributária. Assim, discute-se a possibilidade dessa cláusula arbitral, no caso, o interesse na resolução do conflito através da arbitragem, ser indicado na notificação fiscal.

A arbitragem está disciplinada no ordenamento brasileiro de forma geral na Lei n. 9.307/96, sem qualquer especificidade para a matéria tributária. O CTN também não traz nenhuma previsão específica do instituto. Entretanto, atualmente, estão em discussão, no congresso, três projetos de lei que tratam sobre a efetiva implementação e a regulamentação da arbitragem tributária. São eles:

(i) o PL n. 4.257/2019, de autoria do senador Antonio Anastasia, e de acordo com sua ementa “*Permite ao executado optar pela adoção de juízo arbitral, caso a execução esteja garantida por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, bem*

²⁵ CARMONA, Carlos A. **Arbitragem e processo**: um comentário à Lei nº 9.307/96. 3. ed. Barueri: Grupo GEN, 2012. p. 15.

como permite à Fazenda Pública optar pela execução extrajudicial da dívida ativa de tributos e taxas que especifica, mediante notificação administrativa do devedor."²⁶;

(ii) o PL n. 4.468/2020, de autoria da senadora Daniella Ribeiro, que *“permite a instauração de arbitragem especial tributária, com a finalidade de solucionar controvérsias sobre matérias de fato no curso de fiscalização ou de quantificar crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, estabelece condições para o seu processamento e dispõe sobre o tribunal arbitral, o compromisso e o laudo arbitral e a ação de anulação de laudo arbitral.*”²⁷; e

(iii) o PL n. 2.791/22, de autoria do deputado Alexis Fonteyne, que *“dispõe sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira.*”²⁸

Neste momento, é importante esclarecer que o instituto da arbitragem ainda não foi expressamente positivado no sistema constitucional tributário brasileiro. Ademais, proposto para ser meio de solução de conflitos entre o fisco e o contribuinte²⁹, não se confunde com a mediação, conforme será mais bem detalhado no item adiante.

4.2 Mediação

O instituto da mediação também constitui uma relação de negociação entre as partes, que são auxiliadas por um terceiro, assim como a arbitragem, mas na mediação, o terceiro será nomeado mediador. Todavia, dito terceiro não possui poder decisório algum, a sua principal função é auxiliar as partes a chegarem em um denominador comum.

²⁶ BRASIL. **Projeto de Lei nº 4.275/2019**. Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Brasília, DF: Senado Federal, 1980. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 24 jul. 2023.

²⁷ BRASIL. **Projeto de Lei nº 4.468/2020**. Institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2020. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 24 jul. 2023.

²⁸ BRASIL. **Projeto de Lei nº 2.791/2020**. Dispõe sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2338627>. Acesso em: 24 jul. 2023.

²⁹ Sobre a arbitragem tributária, o Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias apresenta estudos atualizados e realiza eventos com doutrinadores referência para discutir o tema e suas últimas atualizações. Mais informações podem ser conferidas em: <https://ibatt.org.br/>. Acesso em: 24 jul. 2023.

O mediador irá tentar desenvolver um ambiente fértil para o diálogo, no qual as partes terão sua autonomia para estabelecerem as condições que consideram apropriadas para cada uma delas. Lembra-se que a função do mediador deve ser exercida de modo imparcial, para que o conflito seja solucionado por meio da consensualidade atingida entre as partes.

A mediação está expressamente prevista na Lei n. 13.140/2014³⁰, que regulamenta a aplicação da mediação. Poderão ser objeto da mediação aqueles direitos disponíveis e transigíveis, e poderá ser discutido todo o conflito ou apenas parte dele, nos termos do art. 3º da Lei supracitada.³¹ Portanto, na mediação, as partes irão discutir um litígio proveniente de vínculo anterior, e o mediador figurará de maneira indireta e impessoal, a fim de auxiliar as partes a atingirem um consenso que seja suficiente às suas necessidades.

No âmbito tributário, a mesma Lei supracitada prevê a possibilidade de se utilizar a mediação para solucionar conflitos que envolvam “tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União”³², nos termos do seu artigo 38. Todavia, ainda é necessário que seja normatizada a sua procedimentalização para que o instituto possa ser plenamente aplicável no âmbito do direito tributário.

Dessa forma, expostas as características fundamentais da mediação³³, se avança à análise do negócio jurídico processual (NPJ). Lembra-se que, conforme já indicado no

³⁰ Lei nº 13.140/2014: Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública.

Parágrafo único. Considera-se mediação a atividade técnica exercida por terceiro imparcial sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxilia e estimula a identificar ou desenvolver soluções consensuais para a controvérsia.

³¹ Art. 3º Pode ser objeto de mediação o conflito que verse sobre direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação.

§ 1º A mediação pode versar sobre todo o conflito ou parte dele.

§ 2º O consenso das partes envolvendo direitos indisponíveis, mas transigíveis, deve ser homologado em juízo, exigida a oitiva do Ministério Público.

³² Lei nº 13.140/2014: Artigo 38.

³³ Mais acerca do instituto da mediação pode ser encontrado na recente literatura nacional publicada acerca do tema. Dentre as obras, destaco a tese de doutorado de Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares. Nela, a autora conceitua a mediação como: “Na mediação, procura-se recuperar o diálogo entre as partes, pois são elas que decidem. O mediador tenta de início restaurar o diálogo para que posteriormente o conflito possa ser tratado e solucionado adequadamente.

Nesse sistema, as partes chegam a um acordo, sendo responsáveis por suas próprias soluções. O mediador, o terceiro na relação, não interfere na resolução do conflito, cabendo unicamente às partes conversarem e decidirem.”. SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho. **A Mediação em Matéria Tributária**. 2021. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em:

início desse tópico, o objetivo do presente trabalho não é acolher todas as características e discussões desses institutos, pois, tal exame demandaria análise aprofundada que desviaria do tema principal do trabalho.

4.3 Negócio Jurídico Processual

Esse instrumento também está diretamente ligado à mudança de paradigma trazida pelo CPC/15, tratada no tópico anterior. Uma consequência direta do princípio da cooperação, o negócio jurídico processual está previsto no artigo 190 e 191 do CPC³⁴.

Fredie Didier Jr. define o instituto nos seguintes termos:

negócio processual é o fato jurídico voluntário, em cujo suporte fático confere-se ao sujeito o poder de escolher a categoria jurídica ou estabelecer, dentro dos limites fixados no próprio ordenamento jurídico, certas situações jurídicas processuais.³⁵

Além disso, o instrumento também passou a ser previsto na Lei n. 10.522/2002, após introdução do artigo 19 pela Lei n. 13.874/2019. Nele, estão previstas as hipóteses em que a Fazenda Pública fica dispensada de contestar ou apresentar recursos e contrarrazões.

Tratam, especificamente, sobre o negócio jurídico processual os parágrafos 11 e 12 do mesmo artigo³⁶, que preveem a possibilidade de ser realizado o ato de caráter

<https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/24595/1/Maria%20Helena%20Tavares%20de%20Pinho%20Tinoco%20Soares.pdf>. Acesso em: 24 jul. 2023.

³⁴ Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.

Parágrafo único. De ofício ou a requerimento, o juiz controlará a validade das convenções previstas neste artigo, recusando-lhes aplicação somente nos casos de nulidade ou de inserção abusiva em contrato de adesão ou em que alguma parte se encontre em manifesta situação de vulnerabilidade.

Art. 191. De comum acordo, o juiz e as partes podem fixar calendário para a prática dos atos processuais, quando for o caso.

§ 1º O calendário vincula as partes e o juiz, e os prazos nele previstos somente serão modificados em casos excepcionais, devidamente justificados.

§ 2º Dispensa-se a intimação das partes para a prática de ato processual ou a realização de audiência cujas datas tiverem sido designadas no calendário.

³⁵ DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento I. 17. ed., Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015. p. 376-377.

³⁶ § 12. Os órgãos do Poder Judiciário e as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderão, de comum acordo, realizar mutirões para análise do enquadramento de processos ou de recursos nas hipóteses previstas neste artigo e celebrar negócios processuais com fundamento no disposto no art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

negocial, na cobrança de créditos fiscais pela via administrativa ou judicial. Apenas a título de procedimentalização do instituto, foi publicada a Portaria n. 742/2018³⁷, que disciplina a celebração do negócio jurídico processual no âmbito da execução fiscal. Importante fazer o destaque que a referida portaria apenas possui a função de dispor sobre os procedimentos, não podendo ir de encontro àquilo disposto na Constituição Federal.

Nesse sentido, Rangel Perrucci Fiorin condensa as principais características do negócio jurídico processual:

O negócio jurídico processual possibilita a convenção das partes, visando o término da prestação jurisdicional, sem envolver a disposição de direito material, versando, na realidade, sobre o procedimento de cobrança, sem acarretar necessariamente o fim do litígio. De fato, busca equacionar as execuções, mediante calendarização da execução fiscal, plano de amortização de débitos, além da avaliação, substituição e liberação de garantias. Em resumo, o negócio jurídico processual tem por pressuposto reduzir a litigiosidade, o tempo de cobrança e os custos mediante a customização da cobrança, a previsibilidade de desembolso e a constrição ou alienação de bens.³⁸

Em síntese, o negócio jurídico processual busca obedecer ao princípio da razoável duração processual. Nele, não haverá discussão de mérito, apenas a formalização dos procedimentos para a cobrança. Também não é permitida a concessão de descontos ou outros benefícios próprios da transação.

Ainda, o juiz, apesar de não fazer parte do negócio, atua como controlador na fase posterior à celebração, a fim de evitar a prática de atos que possam acarretar a nulidade ou eventual cláusula abusiva no acordo.

As ponderações desenvolvidas nesse tópico estão consolidadas adiante, em um resumo executivo, no qual consta, além dos aspectos da transação, as principais informações que podem ser utilizadas para diferenciar os mecanismos tratados acima; quais são os momentos no qual é possível se utilizar de cada um deles; os interessados

§ 13. Sem prejuízo do disposto no § 12 deste artigo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional regulamentará a celebração de negócios jurídicos processuais em seu âmbito de atuação, inclusive na cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União.

³⁷ BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 742/2018**. Disciplina, nos termos do art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, e art. 19, § 13, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a celebração de negócio jurídico processual - NJP [...]. Brasília, DF: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97757>. Acesso em: 24 jul. 2023.

³⁸ FIORIN, Ranger Perrucci. **A transação como instrumento de autocomposição**. 1. ed. São Paulo: Rideel, 2021. p. 91.

que possuem participação ativa; o objeto que é discutido e a previsão legal no ordenamento brasileiro que, por sua vez, valida a existência dos mecanismos de solução de conflitos:

Quadro 1 – Quadro resumo das principais características da transação, arbitragem, mediação e negócio jurídico processual

	Transação	Arbitragem	Mediação	Negócio jurídico processual
Momento	Após a instauração do litígio, seja ele administrativo ou judicial;	Antes da instauração do litígio;	Antes ou durante o processo judicial;	Antes ou durante o processo judicial;
Partes	Contribuinte e fisco;	Árbitros, contribuinte, fisco;	Mediador, contribuinte e fisco;	Contribuinte e fisco;
Objeto	Crédito tributário e seus encargos;	Direito material e crédito tributário e seus encargos;	Direito material;	Crédito tributário e seus encargos;
Base legal	CTN e Lei nº 13.988/2020.	Inexistente para matéria tributária até o momento.	Lei nº 13.140/2014.	CPC/15 e Lei nº 10.522/2002.

Fonte: elaborado pela autora.

Além das características destacadas nesse tópico, cada um dos mecanismos tratados acima possui uma ampla gama de peculiaridades, que merecem um estudo aprofundado para que seja possível compreendê-los em sua totalidade. Entretanto, o presente trabalho possui a transação tributária como foco principal, razão pela qual se limitou a destacar as principais diferenças entre cada um dos mecanismos de resolução de litígios.

5 OS PRINCÍPIOS PERTINENTES À TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Nesse momento, adentra-se no cerne do presente estudo, em que se busca analisar e compreender os princípios que atuam como alicerce do instituto da transação tributária. Como é sabido, o sistema tributário nacional é composto por normas, dentre elas, a Constituição Federal, as leis ordinárias, as leis complementares, dentre outros instrumentos normativos. Sistema foi definido pelo professor Roque Antonio Carrazza da seguinte maneira:

Reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios, e o sistema é tanto mais perfeito quanto em menor número existam.³⁹

Os princípios, portanto, merecem destaque no estudo do Direito e no presente trabalho. Nesse sentido, os princípios traçam diretrizes a serem observadas por todos aqueles que estão inseridos no ordenamento jurídico de modo a tentar promover uma harmonia dentro do sistema jurídico. Segundo Maria Helena Diniz, eles atuam como o “fundamento de integração do sistema normativo e como limite da atividade jurisdicional”⁴⁰.

São pressupostos inafastáveis que servem de alicerce para condicionar a compreensão das normas, legitimando aspectos gerais representativos de uma sociedade e vinculando a aplicação das normas jurídicas. No entendimento mais aprofundado de Norberto Bobbio:

Os princípios são apenas, a meu ver, normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais. A palavra ‘princípio’ leva a engano, tanto que é velha a questão entre os juristas se os princípios gerais são normas. Para mim não há dúvida: os princípios gerais são normas como todas as outras.⁴¹

³⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. ed. São Paulo: Jus Podivm, 2023. p. 47-48.

⁴⁰ DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**: introdução à teoria geral do direito, à filosofia, à sociologia jurídica e à lógica jurídica. Norma jurídica e aplicação do direito. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 475.

⁴¹ BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. In: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 31.

Nesse sentido, estão consagrados na Constituição Federal inúmeros princípios com o propósito de balizar a atuação do poder de tributar. A partir deste momento, serão analisados os princípios tributários que subsidiam a transação tributária e a compatibilidade desse instituto com o ordenamento jurídico.

5.1 Princípio da legalidade

A Constituição Federal prevê o princípio da legalidade em seu art. 37, *caput*⁴², e este é fruto do Estado Democrático de Direito, na medida em que a lei emana do Legislativo, Poder no qual os representantes são eleitos pela população. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, “o Legislativo detém a exclusividade de editar normas jurídicas que fazem nascer, para todas as pessoas, deveres e obrigações, que lhes restringem ou condicionam a liberdade”.⁴³

O princípio da legalidade possui concepções distintas quando se trata de Direito Público e Direito Privado. No âmbito privado, a sua concepção é, predominantemente, no sentido da liberdade conferida aos indivíduos para agirem nos limites legais, ou seja, seu único óbice está nas disposições da lei. Prevalece a chamada autonomia da vontade, por meio da qual os particulares podem atuar de acordo com suas vontades individuais e celebrar obrigações entre si, desde que não descumpram eventual proibição legal.

Já no âmbito público, a concepção é um pouco mais restrita, podendo a Administração Pública apenas agir dentro daquilo que está determinado por lei. Não existe a autonomia da vontade que é conferida amplamente aos particulares.

Nesse sentido, no Direito Privado, a lei assume configuração negativa, na medida em que a atuação do particular não necessita ser precedida por lei que autorize, e este não poderá ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei, enquanto no Direito Público, a lei assume configuração positiva, só sendo possível agir de acordo com aquilo que está previsto na legislação.

⁴² Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]

⁴³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. ed. São Paulo: Jus Podivm, 2023. p. 279.

Assim, na medida em que a legislação cria uma limitação para a atuação estatal, também garante uma validade a sua atuação.

Desse modo, pode-se afirmar que o princípio da legalidade assume uma dupla função de resguardar os direitos individuais em face do Estado e, ao mesmo tempo, atuar como fundamento de validade da atuação estatal.

Nesse sentido, ensina a professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

[...] o direito administrativo nasceu e desenvolveu-se baseado em duas ideias opostas: de um lado o da proteção dos direitos individuais diante do Estado, que serve de fundamento ao princípio da legalidade, um dos esteios do Estado de Direito⁴⁴.

Assim, a Legalidade acaba por proteger o indivíduo ao limitar a atuação estatal. Ainda, no âmbito tributário, todos os aspectos da tributação devem estar previstos na legislação. Ou seja, os elementos que compõem a norma tributária devem estar previstos no texto legal, para indicar a quem aquele tributo se destina, qual é a sua base de cálculo e quais alíquotas poderão ser aplicáveis, a fim de que possa haver segurança quanto à incidência específica daquele tributo.

Portanto, Roque Antonio Carrazza entende que a legalidade em matéria tributária está em um patamar ainda além, ao dizer que, “podemos dizer, portanto, que, em matéria tributária, vigora, mais que o simples princípio da legalidade, o da estrita legalidade (ou da reserva absoluta da lei formal)”⁴⁵.

Ocorre que, no âmbito tributário, os contribuintes veem, muitas vezes, o oposto desse raciocínio. Isto porque as normas tributárias acabam por criar um verdadeiro manicômio legislativo, ao apresentar obrigações, restrições e, até mesmo, ônus aos contribuintes.

Nesse sentido, afirma Marco Aurélio Greco:

[...] a legalidade perdeu seu perfil inicial de instrumento de libertação do contribuinte para se transformar num instrumento de sua dominação.

⁴⁴ PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. O princípio da supremacia do interesse público: sobrevivência diante dos ideais do neoliberalismo. In: PIETRO, Maria Sylvia Zanella di *et al.* (Coord.). **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010. p. 93.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 24.

A lei tributária, hoje em dia, é utilizada mais frequentemente para impor ônus e restrições ao contribuinte do que para limitar a ação da Administração Fazendária. Este é um subproduto da obsessão pela legalidade vista apenas da perspectiva formal e hierárquica.⁴⁶

No que se refere à transação, a Administração Pública precisa observar os parâmetros para atuar dentro do seu âmbito de liberdade. De acordo com Onofre Alves Batista Júnior, o princípio da legalidade concede uma maior discricionariedade no âmbito da celebração de acordos pelo Poder Público:

[...] A Administração Pública não atua no quadro do direito privado portando autonomia privada, mas age com base em normas de organização e de competência, que lhe fazem as tarefas administrativas que pode/deve desempenhar, mesmo quando se vale de ferramentas típicas do mundo privado.⁴⁷

Assim, percebe-se que a Administração possui uma margem valorativa de atuação quando da utilização de ferramentas para celebração de acordos, que está presente antes mesmo da previsão legal que regulamenta a transação tributária, o que não representava afronta ao princípio da legalidade.

Outrossim, para além de haver a previsão no CTN, em seus arts. 171 e 156, III, a regulamentação específica do instituto da transação foi trazida ao ordenamento jurídico federal com a edição da Lei n. 13.988/20. A nova normatização está obrigada a observar tanto os preceitos constitucionais como também os diversos princípios constitucionais fundamentais. Geraldo Ataliba destaca a necessidade de haver essa observância:

Só legislação que respeite as exigências decorrentes desses princípios (constitucionais) poderá ser aceita como legítima e válida. E é na conformidade das exigências dos princípios – mormente os mais conspícuos e básicos – que se há de interpretar essa mesma legislação. As competências recebidas pelos órgãos legislativos do País hão de ser desenvolvidas não só na conformidade das balizas expressas contidas no Texto Constitucional, como, ainda, hão de ser todos os preceitos assim emanados realizadores e respeitadores dos princípios constitucionais fundamentais.⁴⁸

Portanto, em matéria de transação tributária, é inegável a observância ao princípio da legalidade, o que valida o procedimento no Direito brasileiro.

⁴⁶ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da Legalidade. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P. 108.

⁴⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 474.

⁴⁸ ATALIBA, Geraldo; FOLGOSI, Rosolea Miranda. **República e constituição**. Malheiros Editores, 2011. p. 15.

5.2 Princípio da eficiência

A transação tributária possui um de seus principais alicerces no princípio da eficiência. Esse princípio consta no rol dos preceitos que devem ser observados pela Administração Pública, nos termos do artigo 37, *caput*, da Constituição Federal⁴⁹.

A atividade tributante submete-se à eficiência, como princípio norteador do Direito Público, o qual busca, em suma, o atendimento do interesse público, com a melhor qualidade possível, de forma eficaz e célere.

Nas palavras do Professor Roque Antonio Carrazza:

[...] o princípio da eficiência exige que toda a intervenção da Fazenda Pública se dê na justa medida e de modo adequado, tendo em vista a máxima eficácia e otimização dos direitos concorrentes do fisco e do contribuinte.⁵⁰

No âmbito da eficiência da atuação pública dos entes tributantes, leciona José Eduardo Soares de Melo:

Na seara tributária, a morosidade também incomoda, e até mesmo prejudica, tanto os objetivos fazendários como os interesses particulares. A fiscalização que demora para concluir o seu trabalho junto a um empresário prejudica a Fazenda (falta de eventual lançamento) e o próprio contribuinte (insegurança de comprometimento de seu patrimônio).

O mesmo ocorre com o processo administrativo lento, que nunca termina, ficando anos nas gavetas para solução, causando transtornos às partes litigantes. A Fazenda vê-se prejudicada no tocante ao recebimento do crédito tributário, na hipótese de o contribuinte dilapidar seu patrimônio, cair em insolvência durante o tramite processual, passando a inexistir bens suficientes para garantirem a execução judicial. O contribuinte também pode ver-se prejudicado na medida em que permanece na incerteza quanto à legitimidade do seu procedimento (objeto da atuação).⁵¹

⁴⁹ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 224.

⁵¹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 43.

É necessário observar o cenário atual de excesso de litigiosidade e agir de modo a atingir o bem comum, dentro dos limites da discricionariedade da Administração Pública, da maneira menos burocrática e dispendiosa possível. Assim, deve buscar-se uma arrecadação eficiente, evitando *déficits* nas contas públicas e, também, evitando prejudicar as atividades destinadas ao bem comum, pois, como se sabe, a maior fonte de recursos da Administração Pública advém da arrecadação tributária.

Além disso, a transação possui como principal objetivo a resolução da controvérsia, atuando de forma eficiente também quando se observa da perspectiva daquele contribuinte que reconhece o débito, mas não possui condições de quitá-lo sem que isso influencie a saúde financeira da sua empresa ou de seu lar.

Logo, ao invés de litigar judicialmente por anos, discutindo o crédito, o contribuinte poderá utilizar de benefícios para adimplir o valor devido, de acordo com a sua capacidade contributiva. Ou seja, atuará como um parceiro da Administração Pública na persecução do adimplemento do crédito, numa relação pautada pela cooperação das partes para o atingimento do interesse em comum de forma mais efetiva.

Ainda, a eficiência representa a busca por uma atuação mais direcionada à resolução do problema, em contraponto à morosidade verificada na via judicial para a consecução do crédito tributário devido. Mais especificamente à vinculação da eficiência com a Lei da Transação, Rangel Perrucci Fiorin aponta que:

Para fins de aplicação e de regulamentação da Lei nº 13.988/2020, tal mecanismo inclui a eficácia material que fiz respeito ao cumprimento pelos entes administrativos das funções que lhes são inerentes e a eficácia formal, que se relaciona ao curso do processo administrativo, inclusive com medidas a propiciar a desburocratização e a busca da qualidade e da tributação adequada.⁵²

Portanto, deve-se analisar o princípio da eficiência a partir desse novo paradigma, no qual os efeitos desse princípio são aplicáveis a ambas às partes da relação tributária, a fim de que sejam alcançadas soluções produtivas e verdadeiramente eficientes. Nesse sentido, ainda é necessário considerar um elevado número de contencioso judicial e

⁵² FIORIN, Ranger Perrucci. **A transação como instrumento de autocomposição**. 1. ed. São Paulo: Rideel, 2021. p. 110.

administrativo que possui um grau de incerteza quanto ao seu resultado, se favorável ao fisco ou ao contribuinte.

Nessa situação, é necessário ponderar os custos de manutenção daqueles litígios e a possível perda e impossibilidade de recuperação daqueles valores face à redução dos custos com a cobrança forçada e os ganhos com a imediata recuperação dos valores pendentes.

5.3 Princípio da razoável duração do processo

Nessa toada de eficiência, também deve ser ponderada a duração dos litígios. A Constituição Federal passou a prever a razoável duração do processo como garantia, com a ampliação dos direitos fundamentais pela Emenda Constitucional n. 45/2004, nos termos do inciso LXXVIII, do art. 5º da CF.⁵³

O princípio é aplicável a todos os processos inerentes ao direito brasileiro, seja no âmbito administrativo, seja no judicial. Apesar de ser importante o zelo com a duração do processo, a sua velocidade não pode desrespeitar outras garantias constitucionais, a exemplo do contraditório e do devido processo legal.

Ainda, importante destacar que garantir celeridade ao processo, não necessariamente garantirá sua efetividade. Assim explicam Cláudio de Abreu e Maria Carolina Barbosa:

Importante pontuar que a celeridade, duração razoável do processo e a primazia do julgamento de mérito são importantes instrumentos para garantir a efetividade processual. No entanto, não são sinônimos. Isso porque a celeridade contempla apenas uma das características para que o processo seja, de fato, efetivo, sendo certo que mencionada celeridade deve respeitar as garantias constitucionais entre as quais se encontram a ampla defesa e a produção de prova. Logo, um processo célere, mas que ofenda o devido processo legal, por exemplo, não pode, por consequência, ser considerado efetivo.⁵⁴

⁵³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

⁵⁴ ABREU, Cláudio de. BARBOSA, Maria Carolina Guarda Ramalho. Princípio da razoável duração do processo em matéria tributária, **Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos**

Nesse sentido, percebe-se que o objetivo principal não pode ser apenas a razoável duração do processo, mas a efetividade também deve ser almejada, principalmente para que seja colocado fim ao conflito em questão, sem desrespeitar os princípios e garantias constitucionais.

Assim, diante da necessidade desse olhar atento ao tempo de duração do processo, surge o estímulo às formas alternativas de solução de conflitos. Isso se dá, pois, tais soluções possuem uma procedimentalização, de modo geral, mais célere que um processo judicial ou administrativo, que garante a resolução do litígio

A duração razoável do processo é um denominador comum entre as partes na relação processual de natureza tributária. De um lado, o contribuinte encontra-se nas sombras a respeito do deferimento de seu pedido, sem saber se deverá desembolsar eventual valor que venha a ser reconhecido como devido. Ainda, muitas vezes, se vê diante da necessidade de garantir o valor discutido, que fica indisponível para a manutenção de suas atividades, além de possuir o alto custo para a assessoria jurídica necessária às defesas nos processos.

Por outro lado, o fisco encontra-se obrigado a suportar, também, um alto custo para a manutenção daquele litígio, além de não obter a arrecadação prevista, que ainda não foi cumprida pelo contribuinte.

Nesse sentido, os autores já citados afirmam que a morosidade da justiça ainda pode ter um impacto no cenário econômico:

Desta feita, verifica-se que o cenário jurídico, com a devida observância do devido processo legal e da duração razoável do processo, influenciará diretamente o cenário econômico, na medida em que o desenvolvimento deste depende, invariavelmente, do grau de confiabilidade daquele; sendo certo que a previsibilidade nas relações jurídicas, dentre elas a duração razoável do processo, são medidas imprescindíveis para encorajar o investimento, a eficiência e o crescimento econômico.⁵⁵

alternativos de cobrança do crédito tributário, volume I. Organizadoras: Renata Elaine Silva Ricetti Marques, Isabela Bonfá. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2020. *E-book*. p. 608

⁵⁵ ABREU, Cláudio de. BARBOSA, Maria Carolina Guarda Ramalho. Princípio da razoável duração do processo em matéria tributária, **Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário**, volume I. Organizadoras: Renata Elaine Silva Ricetti Marques, Isabela Bonfá. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2020. *E-book*. p. 611.

Portanto, a transação atua como uma alternativa a esse lapso temporal incerto que é inerente aos processos fiscais e, por sua vez, garante uma alternativa significativamente mais célere e eficaz, que estimula a justiça fiscal e o crescimento econômico.

5.4 Princípio da transparência e publicidade

Para que a transação seja um instituto confiável e validado dentro do ordenamento brasileiro, é necessário que haja a publicação dos principais resultados e transparência durante todo o trâmite. Por se tratar de ato discricionário da Administração Pública, o instituto é sujeito à prática de corrupção e a atos que ferem a igualdade, caso não haja uma fiscalização e acompanhamento próximo.

O princípio da publicidade deve ser seguido pela Administração Pública de forma geral, na prática de toda sua atividade estatal, conforme o disposto no art. 37 da Constituição Federal. A Constituição Federal prevê como direito fundamental a informação, nos termos do art. 5º, inciso XXXIII, bem como o direito de petição e de certidão para que seja possibilitado ao indivíduo a sua defesa contra eventual ilegalidade ou abuso de poder, conforme prevê o inciso XXXIV do artigo supracitado.

A transparência e a publicidade são dois fatores de grande relevância para a perfectibilização da transação. Nas transações por adesão, conforme será melhor elaborado mais adiante no presente trabalho, as condições são impostas pela Administração e não há muito espaço para discricionariedade. Todavia, devem ser claros aos contribuintes os requisitos publicados para as referidas transações.

Já nas chamadas transações individuais, a publicidade e a transparência devem possuir sua aplicação maximizada. Isso porque, nessa modalidade de transação, existe um grau de discricionariedade dos agentes públicos. Os descontos, prazos e benefícios serão negociados de forma individual com cada contribuinte que apresentar o pedido de transação.

Portanto, apesar de a negociação acontecer de forma sigilosa e privada, os resultados devem ser publicizados, para que haja a garantia da justiça fiscal, com a certeza de que não foram realizadas ilegalidades que venham a ferir o princípio da igualdade. O controle da transação, para que o instituto possa ser consolidado, depende da transparência durante o trâmite e a publicidade dos seus resultados.

5.5 Princípio da capacidade contributiva e igualdade

Outro princípio basilar da transação tributária é a capacidade contributiva, prevista no artigo 145 da Constituição Federal⁵⁶ e no §2º do artigo 1º da Lei n. 13.988⁵⁷. Pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva volta o olhar diretamente ao legislador, balizando sua atuação de modo a limitar a incidência dos tributos pautando-se no contexto econômico dos contribuintes.

De acordo com esse princípio, deve ser garantido um mínimo patrimônio do contribuinte sem que haja a incidência da tributação, para que este possa fruir de uma vida minimamente digna. Assim, ensina Renato Lopes Becho:

Pela capacidade contributiva, deve-se respeitar, deixando intocada pela tributação, a parcela mínima do patrimônio ou da renda do contribuinte, para que este não seja privado de valores básicos necessários a uma vida digna. A título de exemplificação metodológica, consideraremos que esse mínimo necessário constitua-se no salário mínimo a que todo trabalhador tem direito. É um exemplo simplista, reconhecemos, mas que nos será útil. Assim, se a tributação deixar incólume esse salário mínimo, o princípio estará sendo respeitado. Não importará, para este, se o contribuinte recolheu um valor expressivamente alto de tributos, mas que não comprometeu seu mínimo, e outro nada recolheu, mas também preservou seu mínimo. Não há, só pelo princípio da capacidade contributiva, necessidade de se comparar um contribuinte com outro, ou uma situação com outra. Basta analisar o contribuinte isoladamente, em seu contexto econômico. Entretanto, o princípio maior (a justiça tributária) não pode ser atingido por nenhum desses princípios isoladamente. Há que se fazer uma superposição sistêmica de ambos, para atingir o tão buscado equilíbrio na tributação, pelo aspecto da sujeição passiva. A capacidade contributiva, então, é um limite mínimo da igualdade tributária, demonstrando qual o espaço que o legislador não pode violar ao tributar os contribuintes, sob pena de inviabilizar, em análise sociológica, sua manutenção. A partir daí, o princípio da

⁵⁶ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁵⁷ Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.
[...]

§ 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

igualdade tributária reina, em busca do equilíbrio entre os contribuintes, sempre quanto ao grau de sacrifício econômico suportado pelo recolhimento de tributos.⁵⁸

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva se comunica com o da igualdade. Isso porque decorre do princípio republicano a noção de que cada contribuinte apenas deverá contribuir para o erário na medida de sua capacidade, sendo vedada discriminações entre os indivíduos de forma arbitrária.

No âmbito da transação tributária, a capacidade contributiva é privilegiada em um momento posterior à atuação do legislador. Em razão da transação buscar a resolução da controvérsia utilizando-se de concessões mútuas, há uma observância a esse princípio, na medida em que o contribuinte terá seu caso analisado individualmente.

Nesse sentido, percebe-se que o instrumento da transação possui seu alicerce principal nas concessões e condições que são postas à disposição do contribuinte, ou seja, nos benefícios que auxiliarão o contribuinte a liquidar a dívida, para que possa ser extinta a obrigação tributária.

Todo o processo da transação é pautado na aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, na medida em que o ente pode classificar os débitos dos contribuintes entre irrecuperáveis e de difícil recuperação, a fim de verificar em quais condições podem ser oferecidas, conforme será melhor explorado mais adiante.

Assim, verifica-se que o instituto da transação tributária atua como medida de efetividade da igualdade e de justiça fiscal, posto que leva em conta a capacidade contributiva dos contribuintes, para soluções individualizadas.

Nesse âmbito, verifica-se a chamada capacidade contributiva relativa ou subjetiva, por considerar o contribuinte de forma individualizada. Assim, explica Regina Helena Costa:

Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano,

⁵⁸ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 389.

presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário.⁵⁹

Portanto, almeja-se, além, obviamente, do adimplemento do crédito tributário, a conciliação entre as partes, de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte, os quais possuem a liberdade de aderir às condições e aos prazos que mais se adequam à sua realidade.

Assim, percebe-se que a transação tributária presta observância aos preceitos apontados pelo princípio da capacidade contributiva e da igualdade, a fim de regularizar a situação fiscal dos contribuintes, de maneira justa e adequada a cada situação, sem que haja um tratamento diferenciado como privilégio, mas como forma de garantir justiça fiscal.

Dessa forma, a capacidade contributiva agrupada com a igualdade, ambas direcionadas a um caminho de justiça fiscal, auxiliam a legitimar a transação tributária, na medida em que o instituto, de certo modo, possui também o respaldo da praticabilidade tributária.

5.6 Princípio da supremacia do interesse público

Para analisar esse princípio, antes de tudo, é fundamental que seja compreendido o conceito de interesse público. Para facilitar a compreensão, pode-se fazer uma ruptura no termo para analisar os conceitos de “interesse” e “público” de forma individual. O primeiro caracteriza um valor, algo de relevância para um determinado indivíduo ou um grupo e o segundo caracteriza algo relativo a um povo, uma coletividade.

Nesse sentido, pode-se inferir que o interesse público é um valor preponderante para o conjunto dos membros de uma sociedade.⁶⁰ Portanto, o interesse público é o

⁵⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023. p. 76.

⁶⁰ DE OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires. **A transação em matéria tributária**: série doutrinária tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 93.

princípio inerente ao Estado Democrático de Direito que visa ao bem comum da sociedade. Nesse sentido, Onofre Alves Batista Júnior destaca que:

No Estado Social de Direito, em uma sociedade pluralista moderna, os fins que o Estado deve perseguir são amplos, não se restringindo à segurança, e cobrem, na realidade, quase tudo o que se referir à promoção do bem comum. Nesse contexto, o parâmetro primeiro de balizamento da atuação administrativa está mesmo em primeiro lugar na prossecução do bem comum. Em realidade, a razão última para a atribuição de poder/dever à Administração Pública está exatamente nesta sua potencial condição de atender ao bem comum.⁶¹

Esse princípio deve ser observado pelos representantes da Administração Pública, na busca por uma atividade estatal exercida com os olhares voltados à coletividade, assegurando seus direitos. Contudo, trata-se de um conceito dotado de vagueza, característica marcante dos princípios, através da qual não se permite uma compreensão absoluta do termo. Assim, deve ser analisado o contexto ao qual será aplicado o princípio, com seus elementos circunstanciais.

A Administração Pública deve ter seus atos pautados na persecução do interesse público, princípio previsto na Constituição, e de modo a garantir a efetividade da prestação estatal e o bem da coletividade.

Contudo, essa supremacia do interesse público não pode ser tomada como algo absoluto. A aplicação cega da supremacia do interesse público pode acarretar prejuízos ao próprio ordenamento, portanto, devem ser analisados os casos concretos.

Além disso, deve existir um sopesamento dos princípios, em determinadas situações, de modo a proteger os direitos fundamentais dos cidadãos e buscar a eficiência na atuação estatal. Na medida em que não ocorre o recolhimento devido em razão de controvérsias que permanecem inertes no contencioso judiciário e administrativo, há uma afronta direta ao interesse público. Isto em razão do não abastecimento dos cofres públicos para a aplicação em suas atividades de gestão.

Por essa ótica, tem-se nas formas alternativas de discussão do crédito tributário, tal qual a transação, uma forma de se atingir a finalidade do recebimento do tributo e

⁶¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no Direito Tributário, Discricionariedade, e Interesse Público. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 83, p. 116-125, ago. 2002. p. 116.

resolução da controvérsia, beneficia ambas as partes que iriam dispende tempo e esforços em um litígio judicial ou administrativo.

Assim, percebe-se que há a observância do princípio da supremacia do interesse público, pois, ainda que o valor final arrecadado seja inferior ao devido à época do lançamento, não obstante, pode-se dizer que este é um panorama preferível a passar anos litigando, ainda com o risco da não obtenção de êxito.

Do princípio da supremacia do interesse público decorre um outro princípio, o qual está intrinsecamente ligado a este primeiro, e deve sempre ser analisado de forma concomitante, o da indisponibilidade do interesse público.

5.7 Princípio da indisponibilidade do interesse público e a renúncia de receitas fiscais

Como já afirmado, decorrente da supremacia do interesse público, esse princípio implica que os representantes da Administração Pública não possuam a titularidade e não podem dispor livremente do interesse público. Mas, para conferir uma melhor exegese desse princípio, é necessário fazer uma digressão para diferenciar o interesse público primário do interesse público secundário.

O interesse público primário diz respeito aos valores da coletividade, aos princípios basilares que regem o Estado de Direito acerca da atividade pública em si. Por outro lado, o interesse público secundário consiste naquele referente à pessoa jurídica de direito público, o Estado. Conceitua, nesse sentido, Luís Roberto Barroso:

O interesse público primário é a razão de ser do Estado e sintetiza-se nos fins que cabe a ele promover: justiça, segurança e bem-estar social. Estes são os interesses de toda a sociedade. O interesse público secundário é o da pessoa jurídica de direito público, que seja parte em determinada relação jurídica – quer se trate da União, que se trate do Estado-membro, do município, ou de suas autarquias. Em ampla medida, pode ser identificado como interesse do erário, que é o de maximizar a arrecadação e minimizar as despesas.⁶²

⁶² BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 51.

Percebe-se que ambas as espécies do interesse público devem conviver de forma harmoniosa para um bom funcionamento da máquina pública. Ou seja, os interesses das pessoas jurídicas de direito público não podem estar em desconformidade com o interesse público primário, assim como este não pode ser utilizado de modo a impedir a atuação efetiva e eficiente daqueles que exercem a atividade estatal.

Proveniente do arcabouço normativo que versa acerca desses conceitos, desponta a indisponibilidade do crédito tributário, o qual é considerado de tal maneira na medida em que não pode ser renunciado, tendo em vista a sua finalidade de custeio das atividades essenciais exercidas pela administração pública.

O crédito tributário é um dos pontos de convergência entre os interesses primário e secundário, posto que interessa à coletividade como forma de recursos financeiros para a manutenção do Estado e interessa aos entes tributantes responsáveis na medida em que figura como a receita decorrente do crédito, o que custeia suas atividades.⁶³

Nesse sentido, faz-se necessária a ponderação de que a indisponibilidade não é absoluta, no sentido de que já há no ordenamento pátrio previsão “renúncia” justificada pela função extrafiscal do tributo, na persecução de interesses de maior amplitude, por exemplo, a recuperação de créditos da Administração Pública⁶⁴.

Ainda, existe uma ponderação acerca da indisponibilidade do interesse público e da discricionariedade na cobrança do crédito tributário. O parágrafo único do art. 142 do CTN determina que a autoridade administrativa deve realizar o lançamento quando verificada a ocorrência do fato gerador, e essa atividade é vinculada e obrigatória. Caso não haja o lançamento, o agente pode ser pessoalmente responsabilizado. Vide:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o

⁶³ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil**: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário. 2016. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 65. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7038>. Acesso em: 20 jul. 2023.

⁶⁴ Sobre o interesse público voltado à recuperação de créditos, Roque Antonio Carrazza pontua que: Convém, neste ponto, afastarmos, de uma vez por todas, a superadíssima ideia de que o interesse fazendário (meramente arrecadatório) equivale ao interesse público. Em boa verdade científica, o interesse fazendário não se confunde nem muito menos sobrepõe o interesse público. Antes, subordina-se ao interesse público, e, por isso, só poderá prevalecer quando em perfeita sintonia com ele. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. Ed. São Paulo: Jus Podivm, 2023. P. 566.

procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Parte da doutrina entende que, ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, não restaria outra alternativa ao fisco que não fosse o lançamento e a consequente cobrança. Eurico Marcos Diniz de Santi afirma que “trata-se de ato totalmente vinculado à lei. Não se admite juízo de conveniência ou oportunidade por parte da administração”⁶⁵.

Por outro lado, existe o entendimento contrário. Heleno Torres entende que:

No Brasil, onde a Constituição Federal discrimina competências prévias, prescrevendo os tributos que cada pessoa pode criar, isso permitiria vislumbrar uma indisponibilidade absoluta da competência tributária; mas não do ‘crédito tributário’ – previsto em lei – que pode ser disponível para a Administração segundo os limites estabelecidos pela própria lei, atendendo a critérios de interesse coletivo, ao isolar (a lei) os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, bem como de resolução de conflitos guardados os princípios fundamentais, mui especialmente daqueles de igualdade, da generalidade e da definição da capacidade contributiva.⁶⁶

Assim, entende-se que a cobrança do crédito é vinculada e obrigatória, conforme disposto na legislação. Entretanto, existem inúmeros institutos que auxiliam na extinção do crédito tributário. O art. 156 do CTN elenca diversas formas além do pagamento para se extinguir o crédito, como a compensação, a remissão, a dação em pagamento em bens imóveis, dentre outras.

Dentre as possibilidades, está a transação, que, inclusive, é utilizada por meio da combinação das demais formas previstas no artigo supracitado. Nesse sentido, Vinícius Alves entende que:

Também não se concorda que haveria obstáculo à transação na indisponibilidade do interesse público, caso adotadas renúncias de cunho patrimonial, como renúncias fiscais, pois estas podem justamente

⁶⁵ SANTI de, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 266.

⁶⁶ TORRES, Heleno Taveira. Princípio da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.) **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 34.

servir ao interesse público. O limite que se observa é a necessidade de que haja autorização legal para que o agente possa transacionar, bem como a definição dos limites e dos critérios para que as transações sejam celebradas, pois conferir uma ampla margem de liberdade às autoridades fazendárias poderia servir ao atendimento de interesses públicos secundários e não primários.⁶⁷

No caso, a transação, devidamente inserida na legislação, atua como uma forma de se buscar a finalidade da cobrança, qual seja, a efetividade do pagamento. Maria Sylvia Di Pietro destaca que, por vezes, a finalidade a se atingir é preservar o interesse público, inclusive, por meio da sua disponibilidade:

O interesse público é sempre indisponível pela Administração Pública, porque ele é de titularidade da coletividade e não do poder público. A Administração Pública apenas o administra, protege e tem o dever de dar-lhe efetividade. Mas não pode dele dispor livremente porque não lhe pertence. Portanto, é correto afirmar que o interesse público é indisponível. Mas isto não significa que todos os direitos patrimoniais, no âmbito do direito público, sejam indisponíveis. Por vezes, a disponibilidade de um patrimônio público pode ser de mais interesse da coletividade do que sua preservação.⁶⁸

Dessa forma, levanta-se a questão acerca da transação e sua relação com a indisponibilidade do interesse público, no que diz respeito à suposta renúncia dos créditos. Sobre o tema, a Constituição Federal prevê que qualquer forma de renúncia de receita, como isenção, subsídio, redução de base de cálculo, anistia ou remissão, apenas poderá ser feita mediante a edição de lei específica, nos termos do parágrafo sexto do artigo 150.⁶⁹

⁶⁷ ALVES, Vinícius Augustus de Vasconcelos Rezende. **Transação tributária federal à luz da igualdade: análise do modelo inaugurado pela Lei nº 13.988/2020**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023. p. 749.

⁶⁸ PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 36. ed. Barueri: Grupo GEN, 2023, p. 1072.

⁶⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Nesse mesmo sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2001), no seu artigo 14⁷⁰, prevê as condições para que haja renúncia de receitas.⁷¹ Dentre as diversas formas de renúncia, não há menção expressa à transação, o que por si só não poderia ser utilizado como pressuposto para determinar que não há renúncia fiscal.

No fim do dispositivo, há uma previsão não exaustiva dos benefícios que poderão significar renúncia de receitas, com a inclusão da frase “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”. Entretanto, para sanar eventual dúvida que possa existir, destacam-se alguns pontos que demonstram que a transação não implica renúncia de receita.

O primeiro deles decorre do fato de que o acordo de transação é feito bilateralmente, mediante concessões mútuas feitas entre as partes. A renúncia, conforme posto nos dispositivos indicados, pressupõe a concessão de determinado benefício de forma unilateral pela Administração Pública. Nesse sentido, explica Rangel Perrucci Fiorin:

A transação permite a negociação e a concessão mútua para extinguir a obrigação tributária ou eliminar o conflito, sem se confundir com

⁷⁰ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

⁷¹ Há o entendimento, compartilhado por Roque Antonio Carrazza, de que o referido artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal é inconstitucional por desrespeitar o texto constitucional, na medida em que cria restrições à renúncia fiscal. Ora, a Lei nº 101/2000 possui status de lei complementar, e, não poderia transgredir o princípio federativo, e à autonomia constitucional conferida às pessoas políticas, inclusive no âmbito tributário, para a concessão de benefícios e incentivos fiscais. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. Ed. São Paulo: Jus Podivm, 2023. P. 776.

favores fiscais, podendo, no entanto, envolver a redução da exigência fiscal, que não se qualifica como renúncia fiscal.⁷²

Assim, há uma contraprestação do contribuinte ao ato do fisco, na linha de que o instituto da transação, por si só, exige que sejam feitas concessões mútuas a fim de se atingir uma solução consensual. Portanto, não se trata um favor que está sendo concedido pelo fisco, mas há bilateralidade no negócio.

Em segundo lugar, deve ser considerado que a transação possui finalidade inversa à renúncia, qual seja, a recuperação de créditos para compor o orçamento financeiro da Administração. A Lei de Responsabilidade Fiscal visa a responsabilidade na gestão fiscal, o que envolve a redução de custos com cobranças infrutíferas.

Ainda, nesse sentido, a transação permite uma maior celeridade de eficiência para arrecadação de créditos tributários que estão sendo discutidos, por vezes, há anos, o que possui como consequência, um aumento da arrecadação.

Como será melhor demonstrado mais adiante no presente trabalho, no âmbito da maioria das transações, são buscados aqueles débitos considerados de difícil recuperação ou irrecuperáveis. Portanto, como pode haver renúncia de um valor que sequer é considerado como alcançável?

Ademais, existe a possibilidade de serem feitas exceções ao princípio da indisponibilidade, em estrita vinculação com a discricionariedade da Administração Pública, com fins de proteger e garantir o interesse público. Na verdade, não se trata de exceções, mas sim, de uma aplicação do princípio do interesse público para que seja atingida determinada finalidade. Discorre, nesse sentido, Halley Henares Neto:

A figura da transação, como concebida, não se contrapõe, a nosso ver, à supremacia e indisponibilidade do interesse público, na medida em que esse conceito encontra supedâneo na finalidade posta pela própria lei que a instituiu. Se a administração agir no sentido de dar fiel cumprimento à finalidade legal, ela estará atuando na concretização do interesse público.⁷³

⁷² FIORIN, Ranger Perrucci. **A transação como instrumento de autocomposição**. 1. ed. São Paulo: Rideel, 2021. p. 133.

⁷³ HENARES NETO, Halley. Transação tributária Delegação de poderes e discricionariedade no âmbito tributário e os aspectos comparativos com o negócio jurídico processual. *In*: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier et al. (Coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 232.

Ocorre que, conforme já afirmado, para além de haver a permissibilidade legal do instituto da transação, este ainda pode vir a ser uma maneira de oferecer proteção ao interesse público, nesse caso, o crédito tributário. Nesse sentido, é oportuno citar Regina Helena Costa:

Entretanto a objeção (que feriria o princípio da indisponibilidade do interesse público) não nos parece válida, uma vez que a transação, nesse contexto, somente poderá ser efetuada observados os parâmetros fixados na Constituição e na lei, em consonância com o aludido princípio.

Autêntico instrumento da praticabilidade tributária, por vezes, a transação revelar-se-á mais vantajosa ao interesse público do que o prolongamento ou eternização do conflito.⁷⁴

Nesse sentido, entende-se que a utilização do instituto da transação no âmbito tributário fica condicionada à edição de lei específica, que, além de prever a sua utilização, também deve prever suas balizas legais.

Assim, como forma de garantir a viabilidade da atuação estatal, a suposta violação à indisponibilidade do crédito tributário, pela utilização de formas alternativas de solução de conflitos, na verdade, atua como garantidora do interesse público tanto primário quanto secundário, na medida em que proporciona uma solução com maior eficácia e celeridade, em oposição a uma cobrança perpetrada no tempo, desde que observados os limites legais.

⁷⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023. p. 265.

6 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Por todo o exposto até o momento, pode-se afirmar que a transação é um instrumento de cooperação entre as partes, que, por meio de concessões mútuas, celebram um acordo para satisfazer determinada controvérsia. O instituto amplamente utilizado nas soluções de controvérsias do Direito Privado foi assim definido por Pontes de Miranda:

negócio jurídico bilateral, em que duas ou mais pessoas acordam em concessões recíprocas, com o propósito de pôr termo à controvérsia sobre determinada ou determinadas relações jurídicas, seu conteúdo, extensão, validade ou eficácia.⁷⁵

No âmbito do Direito Tributário, a legislação norteia o instituto e apresenta requisitos e condições para que a União e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígios envolvendo créditos tributários.

Apesar de haver diferenças entre a transação na esfera privada e na esfera pública, ambas podem ser entendidas como negociações para concessões entre ambas as partes, a fim de se atingir um denominador comum. Leandro Paulsen comenta nesse sentido:

Enquanto a transação civil dá-se por contrato, a tributária depende de lei autorizadora. Nas relações privadas, transaciona-se até mesmo para prevenir litígios; nas tributárias, só para terminá-los. Regina Helena Costa ressalta, exatamente, essas diferenças da transação no Direito Tributário: não possuir natureza contratual e só poder ser terminativa de litígio.⁷⁶

Inicialmente, foi implementada a Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019, conhecida também como MP do Contribuinte Legal⁷⁷, aprovada no Senado Federal com 77 votos favoráveis e 0 votos contra. A MP foi o início da regulamentação desse instituto da transação tributária, tão distante à época, tendo sido vista como uma inovação

⁷⁵ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado Atual**. Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2003, p. 151.

⁷⁶ PAULSEN, Leandro. A transação tributária. *In*: SEEFELDER, Claudio; PALLARETTI, Fábio; HENARES, Halley; CAMPOS, Rogério. **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 304.

⁷⁷ MP DO CONTRIBUINTE Legal: negociação de dívidas junto à União. **Gov.br**, Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2019/mp-do-contribuinte-legal-negociacao-de-dividas-junto-a-uniao>. Acesso em: 15 jul. 2023.

legislativa, estimulando a resolução alternativa dos conflitos tributários entre a Fazenda e os contribuintes, permitindo facilitar a regularização fiscal destes últimos.

Posteriormente, a MP foi transformada na Lei 13.988 de 14 de abril de 2020, dando ainda mais combustível para a locomotiva da resolução alternativa dos conflitos, com a pretensão de desafogar o Poder Judiciário, já tão saturado.

Contudo, não se pode afirmar que o instituto é inovação trazida pela Lei 13.988/20. Apesar de ter trazido uma aplicabilidade ao instituto, a nova norma não foi a pioneira ao tratar sobre o tema. Isso porque a transação tributária já havia sido prevista, como ensina Hugo de Brito Machado⁷⁸, ainda que de forma embrionária, por Rubens Gomes de Sousa, no anteprojeto do CTN⁷⁹. Assim explica Phelippe Toledo Pires de Oliveira⁸⁰:

[...] o art. 210 do anteprojeto do CTN elaborado por Rubens Gomes de Sousa previa que a lei tributária poderia autorizar a transação; posteriormente, quando da elaboração do Projeto do CTN, suprimiu-se o adjetivo 'tributária' do dispositivo; a justificativa apresentada para tanto foi de que outras leis, inclusive a lei orgânica do Ministério Público, poderiam autorizar a transação. Frise-se que, à época, era o Ministério Público quem defendia a União em matéria tributária e o art. 23, da Lei nº 1.341/51, permitia aos órgãos (membros) do Ministério Público transigirem desde que houvesse autorização de seu Procurador-Geral. Ora, evidencia-se, pois, que a intenção da comissão era permitir que mesmo uma lei genérica, que não especificasse caso a caso as particularidades do conflito e as condições para sua celebração, pudesse autorizar a transação em matéria tributária entre a Fazenda e os contribuintes.

Ainda assim, o próprio CTN, em seu artigo 171, fazia referência ao término do litígio com a consequente extinção do crédito tributário, mediante concessões recíprocas. Veja-se:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

⁷⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

⁷⁹ Texto do anteprojeto do CTN. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>. Acesso em: 15 jul. 2023.

⁸⁰ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**: série doutrinária tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 137-139.

Percebe-se que a transação caminha no sentido da resolução do litígio, atingindo sua finalidade com a extinção do crédito tributário. Nesse sentido, Rangel Perrucci Fiorin define a transação como:

Meio alternativo de solução de conflito, no âmbito processual, com substrato no artigo 171 do Código Tributário Nacional e legislações advindas, em face da necessidade e da evolução da busca, não só pela composição dos litígios, mas também para prevenir a cobrança do crédito tributário.⁸¹

Além disso, também há no CTN outra menção à transação tributária, nesse caso, especificamente como forma de extinção do crédito tributário, em seu artigo 156, III⁸².

De fato, não havia muita alternativa aos contribuintes para celebrarem as referidas transações sem que houvesse norma específica para regulamentar a questão. Até porque, por tratar-se de um instituto que pressupõe a bilateralidade, a transação possui como elemento indispensável a concessão recíproca entre as partes.

Portanto, o contribuinte necessariamente dependia da regulamentação do Estado, que autorizasse a parte contrária e provesse os meios e condições específicas para que fosse celebrado eventual acordo de transação. Portanto, até que isso ocorresse, os contribuintes possuíam uma única alternativa: seguir o caminho da litigiosidade.

Eventualmente, eram utilizados programas de negociação de dívidas tributárias como Refis,⁸³ parcelamentos, dentre outros para tentar amenizar a crítica situação fiscal, mas que ainda constituíam uma forma mais limitada de se atingir a solução buscada.

A similaridade entre a transação e o parcelamento, por exemplo, podem causar confusão ao contribuinte, que pode considerar como sinônimos ambos os institutos. Diante disso, é necessário fazer as esclarecimentos adiante.

⁸¹ FIORIN, Ranger Perrucci. **A transação como instrumento de autocomposição**. 1. ed. São Paulo: Rideel, 2021. p. 27.

⁸² Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] III - a transação;

⁸³ Refis é a nomenclatura comumente atribuída à programas de parcelamentos especiais elaborados pelo governo, que visam a regularização dos créditos tributários. Usualmente, são concedidos descontos e prolongamento do prazo para pagamento, conforme será melhor abordado no tópico 6.1.

6.1 Transação é parcelamento?

Aqui é necessário um importante esclarecimento. A transação não deve ser confundida com o parcelamento. Imediatamente após a publicação das primeiras portarias federais que dispõem sobre transação, começou, equivocadamente, a se falar em um novo parcelamento lançado pela União. Entretanto, apesar de ser compreensível a confusão entre os instrumentos, o parcelamento é muito mais restrito que a transação.

Este pode ser utilizado como instrumento dentro da transação, como forma de compor o plano de pagamento do contribuinte. Isso porque, como se demonstrará mais adiante, a transação não é fixa em suas condições. Pode ser desenhado um plano específico de acordo com as características de cada contribuinte.

Hugo de Brito Machado Segundo aponta uma analogia que resume com clareza a questão:

[...] debater a distinção entre transação e parcelamento é semelhante a discutir a diferença entre incentivo fiscal e isenção ou redução de base de cálculo: por meio destes últimos se realiza o primeiro, pois o incentivo fiscal pode consistir precisamente na concessão de uma isenção.⁸⁴

Pois bem. O parcelamento é uma estratégia da Administração, seja ela federal, estadual seja municipal, para aumentar a arrecadação de débitos fiscais. Normalmente, estipula-se uma ou mais opção de pagamento, baseado na quantidade de meses que o pagamento poderá ser realizado.

Já a transação, conforme explanado, pressupõe a existência de um litígio, que será encerrado por meio de concessões mútuas de ambas as partes litigantes.

Em outra linha, os diversos programas de regularização fiscal, implementados pelos governos, conhecidos popularmente como Refis são impessoais e, portanto, não levam em consideração as características de cada contribuinte individualmente.

⁸⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Breves notas sobre a transação tributária no âmbito federal (Lei 13.988/2020). In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 258.

O primeiro Refis foi previsto no ordenamento brasileiro através da Lei nº 9.964/00 e seu objetivo principal era, nos termos do art. 1º da referida Lei:

promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos.

Desde então, diversos outros programas especiais de parcelamento foram editados, sempre como forma de incrementar a arrecadação fiscal e recuperar os débitos em aberto. Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo, os programas possuem características específicas em comum:

(i) Eram excepcionais, permitindo a inclusão apenas de débitos decorrentes de fatos geradores ocorridos até determinada data, devendo a opção pela adesão ser formalizada também até uma data limite previamente indicada; (ii) exigiam a desistência de todos os questionamentos envolvendo os débitos a serem assim pagos; (iii) envolviam reduções importantes nas parcelas referentes aos juros e às multas, e a possibilidade de pagamento em parcelas não raro mais elásticas que as relativas aos parcelamentos em geral.⁸⁵

Portanto, para realizar a adesão, basta apenas que o contribuinte se enquadre nos requisitos estipulados e terá garantido o direito de quitar seu passivo fiscal em condições mais favoráveis. Ocorre que um outro efeito também decorreu desses programas: a utilização dos parcelamentos especiais como uma espécie de planejamento tributário às avessas.

Isso causou uma mudança de comportamento dos contribuintes, que passaram a não adimplir seus débitos tempestivamente, de maneira proposital, na certeza de que um novo programa de regularização seria aberto e haveria a concessão de descontos e a possibilidade de rolamento da dívida.

Em síntese, o contribuinte, deliberadamente, deixava de pagar seus tributos, utilizava sua receita para investir em aplicações financeiras ou no próprio negócio, para,

⁸⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Breves notas sobre a transação tributária no âmbito federal (Lei 13.988/2020). In: SEEFELDER FILHO, Cláudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 260.

posteriormente, se beneficiar das condições especiais do programa. Luís Eduardo Schoueri teceu críticas nesse sentido:

Desde 2000, têm sido frequentes os programas de parcelamento (ou pagamento integral) oferecidos no âmbito federal, sempre acompanhados de reduções substantivas de penalidades e de encargos financeiros. Posto que se possam encontrar méritos ao possibilitarem a regularização da situação tributária de diversos contribuintes, além dos óbvios efeitos arrecadatórios, especialmente relevantes para assegurar superávits diante de gastos crescentes, não é segredo que sua recorrência é prejudicial, já que acaba por incentivar a inadimplência. A expressão “impostos dos bobos” (Dummensteuer), cunhada na Alemanha para se referir à situação em que o adimplemento tributário não é assegurado, surge com crítica de implicar grave ofensa ao Princípio da Igualdade.⁸⁶

E, de fato, em uma situação hipotética, foi feita a simulação do Refis como uma forma de estratégia agressiva de planejamento tributário⁸⁷. No caso, foi verificado que não seria vantajoso à empresa a obtenção de empréstimo bancário para que o passivo fiscal fosse liquidado, principalmente devido às altas taxas de juros.

A hipótese que apresentou mais vantagens ao suposto contribuinte foi a de realizar uma aplicação financeira com os valores que deveriam ir para o recolhimento dos tributos. Isso porque, utilizando como parâmetro o Refis 2014, no qual houve a concessão de redução de 100% da multa e 55% dos juros, além de pagar o passivo tributário, a empresa hipotética ainda apresentou um lucro para ser reinvestido na atividade.

Portanto, o efeito contrário do Refis acaba por criar uma cultura do não pagamento dos tributos, para que, posteriormente, possam utilizar do parcelamento especial para reduzir o valor dos débitos, o que prejudica os chamados “bons pagadores”. Nesse sentido, a sua principal diferença em relação à transação é que o parcelamento/Refis oferece, de modo genérico, uma gama de benefícios que não levam em conta a capacidade

⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário [s. l.], v. 232, p. 103, 2015. Disponível em: <https://schoueri.com.br/o-refis-e-a-desjudicializacao-do-planejamento-tributario/>. Acesso em: 20 jul. 2023.

⁸⁷ NOGUEIRA, Gabriela Oliveira Justino Mendonça; DE SOUZA, Moisés Ozório; SOARES, José Mauro Madeiros Velôso. Planejamento tributário agressivo como forma de capitalização por meio do Refis: um estudo em uma empresa familiar. **Revista Controle: Doutrina e Artigos**, Fortaleza, v. 17, n. 2, p. 278, 2019. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7671484>. Acesso em: 20 jul. 2023.

contributiva dos contribuintes e que pode ter um efeito contrário e incentivar o inadimplemento tributário das empresas.

Uma outra questão que diferencia a transação dos parcelamentos é a necessidade de existir litígio prévio para celebrar o acordo de transação. Essa controvérsia será tratada a seguir.

6.2 Transação pressupõe litígio?

Pode-se dizer que o principal objetivo da transação é a solução de conflitos firmados entre o fisco e o contribuinte. Por meio de negociações entre as partes, é possível atingir um objetivo comum, que, apesar de não eleger um suposto “vencedor” da ação, consegue garantir benefícios a ambas e solucionar o conflito de modo mais efetivo e célere.

Como já visto anteriormente, o próprio artigo 171 do CTN⁸⁸, que traz a previsão inicial da transação no ordenamento jurídico, indica que a transação é utilizada para finalizar um litígio. Ainda, a Lei n. 13.988/2020 caminha no mesmo sentido da literatura do CTN, ao permitir a transação de forma a resolver litígio, nos termos do seu art. 1º:

Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas **realizem transação resolutiva de litígio** relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

A partir da leitura desses dois dispositivos, é possível ter a falsa impressão de que a transação irá solucionar um conflito judicial, no qual se discuta a cobrança dos débitos. Entretanto, o cerne da transação é a chamada pretensão resistida, seja ela no processo administrativo, seja no judicial.

Ainda, nesse sentido, a previsão legal inicial da transação foi como modalidade para extinção do crédito tributário. A Lei de transação que normatizou o instituto no âmbito federal estabeleceu, inicialmente, que, para que houvesse a transação que encerre litígio, o crédito deve estar inscrito em dívida ativa. Outrossim, a legislação tributária

⁸⁸ Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção do crédito tributário.

sofreu alterações e passou a admitir a transação para extinguir débitos que estejam em discussão em processo administrativo.

Conforme será melhor explorado mais adiante, a Receita Federal do Brasil (RFB) já adota a transação no contencioso administrativo, que dará fim ao litígio na sua fase inaugural, antes da inscrição em dívida ativa. Assim, verifica-se a desnecessidade de que o crédito já esteja no âmbito da cobrança da PGFN para que possa ser negociado por meio da transação tributária. Apesar da autorização para transacionar débitos em discussão administrativa, determinadas escolhas políticas e econômicas, até o momento, limitaram essa forma de transação.

Diferentemente da transação na dívida ativa, inexistem uma ampla variedade de programas de transação destinados aos processos sob a administração da RFB. O fato de a PGFN ter sido pioneira na abertura de oportunidades da transação federal deixou a RFB com um papel, até o momento, secundário no panorama das transações. Entretanto, percebe-se que a Receita está galgando caminhos para uma aplicação mais naturalizada da transação na sua esfera de competência.

Nesse sentido, retomando o ponto central, o litígio é representado pelo conflito de interesses ou controvérsias, seja ele na seara administrativa ou judicial, conforme apontado por Paulo de Barros Carvalho:

Ao contrário do que sucede no direito civil, em que a transação tanto previne como termina o litígio, nos quadrantes do direito tributário só admite a transação terminativa. Há de existir litígio para que as partes transijam. Agora, divergem os autores a propósito das proporções semânticas do vocábulo litígio. Querem alguns que se trate de conflitos de interesses deduzido judicialmente, ao passo que outros entendem a acepção a ponte de abranger as controvérsias meramente administrativas. Em tese, concordamos com a segunda alternativa. O legislador do Código não primou pela rigorosa observância das expressões técnicas, e não vemos porque o entendimento mais largo viria em detrimento do instituto ou racionalidade do sistema. O diploma legal permissivo da transação trará, certamente, o esclarecimento desejado, indicando a autoridade ou as autoridades credenciadas a celebrá-la.⁸⁹

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 540/541.

Portanto, é necessário não apenas que haja o lançamento ou a constituição do débito tributário, também é imprescindível que este esteja sendo discutido pelo contribuinte. Corrobora este entendimento Hugo de Brito Machado, que afirma que:

[...] a transação não pode ser validamente utilizada para prevenir litígios. Não pode haver acordo prévio ao lançamento, como forma de evitar que ele seja efetuado, ou para que seja levado ao efeito de maneira que o sujeito passivo pague a quantia lançada sem discussão. Apenas depois de instaurado o conflito, seja na via administrativa, seja na via judicial, o crédito tributário previamente lançado poderá ser, por meio de concessões mútuas, extinto, com a terminação – e não “determinação”, como equivocadamente dispõe o texto legal – do litígio em torno dele instaurado.⁹⁰

Apesar de dar razão a este entendimento, importante destacar que há parte da doutrina que discorda da necessidade de haver litígio prévio. Sob essa ótica, seria possível também a celebração de transação antes mesmo de sequer instaurado qualquer litígio. Isso se daria com fundamento nos princípios constitucionais que lastreiam a transação tributária – os quais serão analisados mais adiante – tais quais a eficiência e a capacidade contributiva. Nesse sentido, Priscila Faricelli de Mendonça entende⁹¹:

Dos aspectos ressaltados verifica-se, sem prejuízo de posições contrários, haver entendimento doutrinário que vislumbra haver campo para que o poder público e o contribuinte dialoguem antes mesmo da existência do crédito tributário, na medida em que o acerto poderá interferir na própria formação do mesmo na qualidade de preventivo de litígio, na medida em que a legislação tributária abre campo para dúvidas e questionamentos que intervirão nos aspectos da regra matriz de incidência tributária. [...] Entende-se, assim, pela possibilidade de a transação operar-se em qualquer estágio em que haja controvérsia na seara tributária, a saber, antes da constituição do crédito tributário ou mesmo quando já constituída a obrigação do contribuinte, na medida em que diversos aspectos da regra matriz de incidência se definem em momentos distintos e podem, assim, gerar campo fértil para acertamentos entre o fisco e contribuinte na medida em que dúvidas instaurarão o litígio, sobretudo na medida em que se tratando de relação tributária não há opção de qualquer das partes pela configuração do fato tributário.

⁹⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Breves notas sobre a transação tributária no âmbito federal (Lei 13.988/2020). In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 258.

⁹¹ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 166. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/publico/dissertacao_mestrado_final_Priscila_Faricelli_de_Mendonca.pdf. Acesso em: 21 jul. 2023.

Por exemplo, o momento de quantificação da base imponible de tributos tais como IPTU ou ITBI (valor venal) pode gerar ampla discussão entre as partes antes mesmo que o lançamento tributário formalize sua constituição. Tal aspecto não afasta, no entanto, a divergência de posicionamento entre fisco e contribuinte a ensejar a existência do litígio.

Já em se tratando de IPI incidente no desembarço aduaneiro, pode haver divergência entre a classificação fiscal conferida pelo contribuinte ao produto e aquela que o fisco entende correta, sendo viável, nesse caso, que as partes discutam e alcancem a classificação mais adequada ao caso concreto, determinando-se eventuais acertos nos documentos de importação decorrentes e recolhimento de eventuais diferenças de exações incidentes. Ora, se há discordância quanto aos critérios declarados pelo contribuinte e aqueles que o fisco entende por corretos, há litígio instaurado a justificar que seja firmada a transação.

Apesar da existência desse debate, a transação, fundamentalmente, possui como consequência a extinção do crédito tributário, conforme previsão em legislação complementar. Ou seja, de qualquer modo, a transação é previsão terminativa de litígios, não podendo ser utilizada como prevenção aos litígios, ante a inexistência de previsão específica na lei geral de transação. Assim, o fato é que, sendo formada a obrigação tributária, há, inexoravelmente, o dever de pagar. Para compreender melhor esse dever de pagar, aprofunda-se o presente estudo na obrigação tributária.

6.3 A obrigação tributária

A relação jurídica é a origem da obrigação tributária. A partir dela é que surgirão os chamados sujeitos ativo e passivo que são unidos por uma obrigação tributária. Nas palavras de Rubens Gomes de Souza:

Obrigação tributária é o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação).⁹²:

Constituída a relação jurídica tributária, a consequência é o surgimento da obrigação tributária. O Código Tributário Nacional disciplina, inicialmente, sobre o tema em seu art. 113:

⁹² SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 83-84.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O legislador faz uma distinção entre a obrigação principal e a acessória. A primeira entende-se como a mais relevante da relação, que surge com a realização do fato gerador *in concreto* e acarreta a obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária. Já a segunda, decorre da principal e implica “condutas comissivas ou omissivas exigíveis dos contribuintes no intuito de assegurar o cumprimento da obrigação principal. Compreendem, sempre, um “fazer” ou um “não fazer”, voltados às atividades de controle e arrecadação tributária.”⁹³

Nesse momento, faz-se uma digressão para tratar sobre o chamado fato gerador *in abstracto* e *in concreto*. Não se pretende exaurir o tema, na medida em que as considerações feitas no presente estudo visam a subsidiar a análise sobre a transação tributária.

Como se sabe, e será melhor explanado dentro do princípio da legalidade, a lei tributária deve prever todos os elementos para a tributação, a fim de prever, de maneira específica, a sua incidência. Esta configura-se como a hipótese de incidência da norma tributária, localizada no plano hipotético. Esse é o chamado fato gerador *in abstracto*. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, “hipótese de incidência, em resumo, é o fato, descrito em lei, que, acontecido no mundo fenomênico, faz nascer a relação jurídico tributária, que tem por objeto a dívida tributária”⁹⁴. Este último conceito será tratado melhor mais adiante.

Essas hipóteses são vinculadas ao nascimento da obrigação tributária de pagamento de um determinado tributo. Amílcar Falcão utiliza a terminologia “fato gerador” – o presente trabalho não se debruçará sobre a discussão acerca da nomenclatura

⁹³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023. p. 147.

⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses. 2010. p. 51.

melhor aplicada para o fenômeno – e, apesar disso, defende que não é o fato que gera a obrigação:

A obrigação tributária nasce, cria-se, instaura-se por força da lei; na lei estão todos os seus fatores germinais. O chamado fato gerador marca, apenas, o momento, o pressuposto, a *fattispecie* normativa para que o *vinculum juris* legalmente previste se inaugure.⁹⁵

Assim, com a prática do ato previsto na norma, ocorre a subsunção que acarretará a formação da relação jurídica tributária. Ou seja, foi praticada no mundo real aquela hipótese apenas prevista em abstrato que, conseqüentemente, fará surgir uma obrigação tributária.

A partir do momento que o a hipótese de incidência é verificada, está instaurado o vínculo jurídico que interliga os dois sujeitos da relação jurídico tributária. Um deles, o contribuinte, possui o dever de adimplir com a aquela obrigação, no caso da obrigação principal, o pagamento do tributo. Já o outro, o credor, possui o direito de ver o cumprimento daquela obrigação.

O objeto dessa relação jurídico tributária é exatamente a obrigação, advinda justamente da previsão legal. Na verdade, advém da realização do pressuposto legal.

Assim, com a existência da obrigação no mundo real, ela poderá ser, eventualmente, cobrada pelo credor, até que seja extinta por alguma das formas previstas na legislação. Isso porque existe um vínculo obrigacional imutável, previsto em lei.

Para Luis Eduardo Schoueri, essa é uma das grandes relevâncias da natureza obrigacional da relação entre o fisco e o contribuinte:

Reconhecido um vínculo obrigacional, as partes se põem, ambas, sujeitas à lei. Seus direitos e obrigações estão previstos em lei. Sendo mais específico: se a relação é obrigacional, há um momento em que se estabelece o vínculo e, assim surgido, torna-se imutável. Se é verdade que o credor tem o direito de exigir o tributo, também o devedor tem o direito de pagar apenas aquele tributo, nada além. Lei posterior não atingirá o vínculo assim surgido.⁹⁶

⁹⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 5.

⁹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*. p. 1013.

Na mesma linha, sendo a hipótese de incidência ser decorrente de lei, percebe-se que inexistente vontade das partes para sua verificação. Nesse ponto, a nomenclatura “fato gerador” carrega uma característica clara da obrigação tributária. Schoueri também comenta sobre essa característica ao afirmar que:

É este aspecto relevante, porque indica que o elemento volitivo é desprezado na seara tributária. Pouco interessa se o contribuinte procurou, ou não, incorrer no fato jurídico tributário. Sua vontade aparece no momento de concretizar, ou não, a situação abstratamente descrita pelo legislador (ninguém o obriga a tanto). A ocorrência do fato jurídico tributário, por outro lado, é suficiente para a tributação. A obrigação é *ex lege*.⁹⁷

Sob essa ótica, percebe-se que a obrigação é contraída pelo contribuinte de modo involuntário, decorrente de atividades e situações que estão previstas na legislação como hipótese de incidência. Essa perspectiva é importante para o assunto aqui estudado, pois a transação surge como forma de solucionar um conflito decorrente da obrigação tributária.

O contribuinte encontra-se em uma situação que não pode mais arcar com o seu dever de pagamento e se vê diante da cobrança do fisco. Essa cobrança se estende até que haja a extinção do crédito tributário, seja pelo pagamento, seja por qualquer outra das modalidades de extinção elencadas no art. 156 do CTN.

Assim, percebe-se que a obrigação tributária é obrigatoriamente decorrente de previsão legal imutável, e é verificada com a realização da hipótese de incidência, fenômeno que independe da vontade do particular que a pratica.

6.4 Lançamento tributário

A obrigação tributária torna-se indiscutível após a ocorrência da hipótese de incidência, com a formação da relação jurídico tributária. Contudo, ainda não pode ser cobrada sem que sejam identificadas as suas características próprias que são fundamentais tanto para a cobrança quanto para que o seu pagamento possa ser realizado. Para tanto, existe o lançamento tributário. Para o escopo do presente trabalho, não se pretende adentrar na discussão quanto à natureza jurídica do lançamento.

⁹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*. p. 577.

Parte da doutrina entende que a natureza do lançamento seria constitutiva, na medida em que apresenta os elementos e constitui o crédito tributário. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho possui a seguinte definição para o lançamento tributário:

É o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.⁹⁸

Por outro lado, Roque Antonio Carrazza entende que o lançamento é o meio necessário para transformar um direito subjetivo do fisco em cobrança, pois o tributo já surge com o fato impositivo. Assim, o autor define⁹⁹:

O lançamento nada mais é do que o ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto. Não faz nascer o tributo, mas dá resposta, em caráter oficial, às seguintes indagações: 1ª) quem é o contribuinte?; 2ª) quanto ele deve ao fisco?; 3ª) onde ele deve efetuar o pagamento do tributo?; 4ª) como ele deve efetuar o pagamento do tributo?; e, 5ª) quando ele deve efetuar o pagamento do tributo?

Apesar da controvérsia sobre a natureza constitutiva ou declaratória do lançamento, para a construção do tema principal deste estudo, importa saber que, a partir do lançamento, serão conhecidas as circunstâncias daquela obrigação.

Com o nascimento da obrigação tributária, nasce também o chamado crédito tributário. Isso porque a obrigação é o objeto da relação jurídica prestacional, decorrente da prática concreta de um fato previsto na legislação como impositivo.

Importante ressaltar que o lançamento tributário está localizado neste limbo temporal entre a realização do fato gerador *in abstracto* e o surgimento do crédito tributário. Sua principal função é indicar o *an debeatur* e o *quantum debeatur*, ou seja, se e quanto é devido.

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 412.

⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 281.

A partir do lançamento, em qualquer das suas modalidades admitidas pela legislação tributária, é exigível o crédito tributário. Ou seja, o lançamento atua na formalização do crédito tributário, que poderá ser exigido pelo fisco.

6.5 O crédito tributário

Os tópicos anteriores foram necessários à compreensão da lógica temporal que culmina na existência do crédito tributário. De maneira sucinta, Luis Eduardo Schoueri resume o percurso feito até se chegar ao crédito tributário:

Ou seja, uma possível solução para entender a posição ambígua da lei complementar quanto à natureza do lançamento está em aceitar que o Código Tributário Nacional distingue dois momentos na relação jurídico-tributária. O primeiro, que surge com o fato jurídico tributário, é denominado “obrigação tributária”. Quando esta é determinada e quantificada, o Código Tributário Nacional passa a referir-se ao “crédito tributário”. Entre um e outro fenômeno, está o lançamento.¹⁰⁰

O Código Tributário, em seu artigo 139, dispõe, nesse mesmo sentido, de que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. Percebe-se, portanto, que o crédito tributário é complementar à obrigação tributária e condicionada a ela.

O crédito tributário decorre da verificação à hipótese de incidência e constitui o direito subjetivo do fisco, que atua como sujeito ativo na relação tributária. Já ao sujeito passivo, cabe cumprir com aquela obrigação que pode ser exigida a qualquer momento pelo sujeito ativo.

A obrigação prescinde o crédito, pois trata-se de um momento antecedente. É possível que um crédito seja constituído, o que confere liquidez e certeza à obrigação tributária, e, posteriormente, verifique-se um vício na sua constituição, eventual erro de cálculo ou indicação do sujeito passivo errado. O referido crédito pode ser anulado, mas a obrigação permanece existente. Caso o fisco identifique os elementos corretos, pode

¹⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1166. *E-book*.

fazer uma nova constituição do crédito, a partir da mesma obrigação e cobrar novamente ao contribuinte, até que seja extinto o referido crédito.

A relação jurídico tributária decorrente da obrigação, que acarretou o crédito, irá persistir até o momento da extinção do crédito tributário. O art. 156 do CTN elenca as hipóteses de extinção do crédito tributário, conforme será analisado mais adiante.

6.6 A transação como um modo de extinção do crédito tributário

Retomando o contexto geral do presente estudo, uma vez constituído o crédito tributário, o fisco está apto a cobrá-lo do particular. Este, por sua vez, caso esteja de acordo com o que está sendo cobrado, irá adimplir com sua obrigação tributária, colocando fim à relação jurídico tributária. Este é percurso usual da relação. Diz-se usual, pois existem fatores externos que podem ser verificados, e que acabam por alterar a rota natural do percurso que se inicia com o nascimento da obrigação tributária e termina na sua extinção.

A mais comum, é a situação na qual o contribuinte não concorda com o crédito que está sendo cobrado. Nesses casos, o litígio tem início no âmbito administrativo e pode se prolongar por anos na esfera judicial. O contribuinte irá utilizar todos os meios que possui para que seja reconhecida a ilegalidade daquela referida cobrança.

Como se sabe, o litígio, tanto administrativo quanto judicial, pode durar anos até que seja reconhecido ou não o direito de pagar.

Outro fator que é uma das causas desse contexto de litigiosidade, é a grande complexidade do sistema tributário brasileiro, gerada por um excesso de normas e que dificulta a regularização fiscal dos contribuintes. Além de haver uma insegurança provocada por essa complexidade, ainda se percebe um alto custo das empresas para que atuem em conformidade com as milhares de normas tributárias e suas alterações.

Nesse mesmo sentido, existem várias divergências interpretativas da própria administração tributária federal, que geram um elevado número de autuações e demandas tributárias.

Diante disso, ocasiona-se um outro cenário bastante comum no âmbito tributário, inevitavelmente, que é a inadimplência. O contribuinte sabe que o crédito cobrado é

devido, mas seja por deliberada vontade, seja por insuficiência de recursos, não quita a sua obrigação.

Esse inadimplemento é um dos problemas que a transação ajuda a resolver. Para o fisco, a transação é vista como um instrumento de arrecadação fiscal. As transações, pelo que se vê até o momento, visam a recuperação daqueles débitos considerados como de difícil recuperação ou irrecuperáveis.

Existe um estoque de dívida tributária, e parte dele está nessa situação, na qual, mesmo por meio da adoção de todos os meios constritivos que a União possui, não será possível recuperar. Conforme será melhor explorado mais adiante no presente trabalho, o fisco possui um direcionamento favorável à manutenção dos programas de transação, o que não acontece à toa. Os valores milionários que já foram recuperados são um dos principais motivos.

Verifica-se que o inadimplemento da obrigação tributária pode ocorrer, primordialmente, por duas razões: a discordância com os termos da exigência e a ausência de recursos financeiros para arcar com o débito. Seja como for, a consequência prática de ambos os casos é o surgimento do crédito tributário.

Para discuti-lo, inevitavelmente, haverá a instauração de um litígio, seja ele judicial e/ou administrativo. Dessa forma, emerge, de modo inequívoco, o dilema dentro do arcabouço brasileiro da cobrança do crédito tributário. E não há beneficiados. Nesse sentido, Heleno Torres discorre acerca do espectro dos conflitos tributários:

O processo fiscal teria início sempre por um ato do contribuinte, que reagia à decisão autoritária do Fisco. A impugnação do lançamento ou à negativa de restituição do indébito deflagrava o procedimento administrativo fiscal. Esse esquema simplista é incapaz de apreender a complexa conflitualidade desenvolvida entre o fisco e os contribuintes no Estado Democrático de Direito, que exige a participação e o consenso. Tal processualidade tributária estava ancorada em velhos princípios jurídicos, nomeadamente o princípio da superioridade do interesse público, entendido sobretudo em seu viés fazendário.¹⁰¹

¹⁰¹ TORRES, Heleno Taveira. Princípio da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.) **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 95.

Não é apenas a ineficiência do sistema, por si só, nem a prostração do contribuinte no momento de realizar a quitação do débito, mas sim uma necessidade inerente ao sistema, de manutenção da cadeia viciosa que alimenta a si mesma com a eternização do litígio, o que possui, como consequência, um efeito beligerante com a utilização de meios coercitivos para a satisfação da cobrança.

A recuperação dos créditos em exigência encontra obstáculos, em razão do engessamento dos mecanismos de cobrança. Mesmo com todas as prerrogativas do poder público, tal recuperação dos créditos não é realizada de forma eficaz, o que se torna um processo improdutivo para a Fazenda e desgastante para o contribuinte, o que, na maioria das vezes, se vê diante de meios constritivos de recuperação de créditos.

Por outro lado, o contencioso tributário, constituído a partir de um paradigma Soberano x súdito, não promove autonomia aos sujeitos passivos, que dispõem de poucos e custosos meios para o exercício de seu direito fundamental à defesa. Diante do modelo clássico de resolução judicial de conflitos, e, tal qual ainda principal forma de discussão do crédito tributário, é necessário compreender os interesses contemporâneos.

Isso porque, diante da busca pelos contribuintes, da defesa de seus interesses, acaba por ocorrer o que Larissa Peixoto Valente chama de efeito multiplicador¹⁰²:

Diante dessas alterações, o contribuinte tem buscado o Poder Judiciário para a tutela de direitos que entende ameaçados ou prejudicados, o que dá ensejo, na maioria dos casos, ao chamado “efeito multiplicador” das ações judiciais, com liminares, antecipações de tutela, efeitos suspensivos deferidos com o fim, entre outros, de suspensão da exigibilidade dos tributos, até a obtenção de uma decisão definitiva quanto ao mérito. Observa-se assim um abarrotamento do Poder Judiciário, dificultando a celeridade processual, em razão do grande número de processos correntes.

A morosidade do sistema Judiciário na resolução das demandas ajuizadas, dentre elas as discussões tributárias, pode dar lugar à celeridade conferida pelos métodos alternativos de controvérsias, garantida a efetividade necessária ao resultado final, mediante um diálogo entre as partes.

¹⁰² VALENTE, Larissa Peixoto. **A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no direito tributário**. 2016. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, Salvador, 2016. p. 136.

Nota-se que aguardar uma decisão judicial, muitas vezes, pode ser menos benéfico e efetivo tanto para o contribuinte quanto para o Estado, podendo, inclusive, ser proferida decisão sem o conhecimento técnico necessário ao deslinde do objeto da relação tributária discutida. Nesse sentido, a utilização e o estímulo à transação tributária teriam uma consequência lógica, a redução do volume de processos tributários no Judiciário brasileiro.

Dessa forma, utilizando uma forma não judicial, alternativamente, para a solução do conflito, pode ser conferido um grau de tecnicidade maior, bem como condições mais favoráveis para o adimplemento da obrigação, demonstrando uma aproximação da administração pública com o efetivo cumprimento de seu dever.

Percebe-se, portanto, uma mudança no paradigma da resolução da celeuma em torno da cobrança do crédito tributário, no qual se busca cada vez mais evitar a manutenção do rígido sistema tradicional. Nesse sentido, a diminuição do estado de litigiosidade é uma das principais finalidades do direito moderno, utilizando-se as técnicas convencionais, a exemplo da transação, como um dos principais aliados para atingir esse objetivo.

Esse objetivo também é apontado por Ricardo Lobo Torres:

A transação implica no encerramento do litígio através de ato do sujeito passivo que reconhece a legitimidade do crédito tributário, mediante concessão recíproca da Fazenda Pública. O objetivo primordial da transação é, por conseguinte, encerrar o litígio, tornando seguras as relações jurídicas. O seu requisito essencial é que haja direitos duvidosos ou relações jurídicas subjetivamente incertas. Para que se caracterize a transação torna-se necessária a reciprocidade de concessões, com vista ao término da controvérsia. Renúncia ao litígio fiscal sem a correspondente concessão é mera desistência, e, não, transação.¹⁰³

Assim, visa-se proteger os princípios basilares da administração pública, como a eficiência, pautando-se em uma relação de cooperação, que leva em consideração a capacidade tributária do contribuinte na resolução do conflito. Cada situação específica deve ser analisada de acordo com suas idiossincrasias, garantindo a prevalência do interesse.

¹⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 298-299.

Além disso, é importante destacar a natureza híbrida da transação, na medida em que ela, por si só, não é instrumento suficiente para atingir o fim pretendido. Assim, acaba por utilizar outras figuras acessórias que se transformam em ferramentas para o cumprimento das obrigações decorrentes da transação.

Nesse sentido, Paulo Cesar Conrado e André Luiz Fonseca Fernandes escrevem que “em si mesma, é certo concluir, portanto: a transação não é autossuficiente.”¹⁰⁴. Cita-se, brevemente, a concessão de descontos e o parcelamento. Estes são os principais aliados da transação tributária, pois contribuem na construção de um plano de pagamento personalizado e que se enquadra nas condições de pagamento de cada contribuinte.

A partir desses dois principais instrumentos, é possibilitado ao contribuinte fazer uma projeção do débito devido e adequar o seu pagamento ao fluxo de caixa da empresa, sem que seja afligido por surpresas ao longo do caminho.

Adiante, passa-se a analisar quais são os chamados institutos acessórios da transação, que dão suporte para que a função final do instituto, qual seja, o adimplemento do crédito tributário e, conseqüentemente, a extinção, possa ser atingida.

6.7 Instrumentos acessórios da transação

O ente tributante, ao regulamentar as modalidades de transação, pode definir critérios e limites de modo subjetivo, podendo também prever mecanismos para auxiliar o contribuinte no pagamento da dívida. No Direito como um todo, existem diversas normas de desoneração do crédito tributário. Os principais institutos aplicáveis no ordenamento são a remissão e a anistia, velhos conhecidos do Direito brasileiro. No primeiro, há a previsão no art. 172 do CTN¹⁰⁵, e ocorre a dispensa da cobrança da integralidade do crédito tributário, e no segundo, conforme previsão do CTN (art. 180 ao art. 182), há o perdão das penalidades, condicionadas às leis autorizadoras.¹⁰⁶

¹⁰⁴ CONRADO, Paulo Cesar; FERNANDES, André Luiz Fonseca. Impactos da Transação (Lei nº 13.988/2020 no exercício da jurisdição tributária. In: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária Desafios e Perspectivas debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2021. p. 208.

¹⁰⁵ Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário.

¹⁰⁶ FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 1. ed. São Paulo: Lumen Juris, 2019. p. 16.

De acordo com Rafael Novais, a remissão é constituída por um ato voluntário do credor de liberar o devedor daquela obrigação, e, no âmbito tributário, ocorre por meio do perdão, total ou parcial do crédito tributário (tributo + penalidade).¹⁰⁷ Já a anistia não pode se confundir com a remissão, na medida em que consiste no perdão pelas infrações cometidas, impossibilitando a constituição do crédito. Ou seja, a remissão possui o condão de dispensar o tributo e a anistia exclui as infrações cometidas, limitadas à data da vigência da lei que a decreta.¹⁰⁸ Acerca da diferença entre os institutos, tratou Luís Eduardo Schoueri:

Deve-se notar que a remissão não se confunde com a anistia, já que esta se refere ao perdão da penalidade, enquanto a remissão versa sobre o crédito tributário, incluindo, pois, o próprio tributo.¹⁰⁹

No bojo da transação, o artigo 11 da Lei n. 13.988/2020¹¹⁰ prevê benefícios aos contribuintes, por meio de concessões, quais sejam: (i) a concessão de descontos; (ii) o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e (iii) o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

Esses benefícios subsidiam a transação e atuam para a extinção da obrigação tributária. A análise visa a uma investigação de tais benefícios para averiguar a sua influência no âmbito da transação tributária, apesar de já serem conhecidos do direito tributário e não ensejarem um maior aprofundamento no contexto das pretensões do presente estudo.

6.7.1 Concessão de descontos

¹⁰⁷ NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário facilitado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018. p. 402.

¹⁰⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 249.

¹⁰⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 737.

¹¹⁰ Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios: I - a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária, nos termos do inciso V do caput do art. 14 desta Lei; II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

O primeiro dos benefícios é o desconto conferido ao contribuinte que aderir à transação. Atualmente, pode ser conferido desconto sobre os encargos incidentes sobre o valor total, como juros e multa. Esse mecanismo visa a facilitar o adimplemento do débito pelo contribuinte, sendo limitado nos termos da legislação específica.

Conforme já exposto acima, a transação é pautada em concessões simultâneas, sendo o desconto apenas um método auxiliar para se atingir a finalidade da solução do conflito com o devido pagamento referente à obrigação tributária, ainda que em valor reduzido, devido aos descontos concedidos.

No ordenamento jurídico já há a prática de concessão de descontos no pagamento dos créditos tributários. Um caso clássico é a possibilidade de os municípios concederem um abatimento no valor do IPTU para o bom pagador, que realiza o adimplemento do imposto à vista, ou realiza benfeitorias nos terrenos, a título de exemplo.

Verifica-se na legislação atual que trata da transação a concessão de descontos que podem ser bastante significativos, chegando, em alguns casos, a 70% sobre o valor devido (como o previsto na Lei n. 13.988/2020 para os optantes do Simples Nacional) ou até a 100%¹¹¹ sobre os valores de multas, juros e encargos, por exemplo. Tal benefício influencia de modo decisivo na escolha dos contribuintes à adesão aos procedimentos de transação, garantindo maiores chances de êxito.

6.7.2 Possibilidade de parcelamento

Outro artifício utilizado na transação para se atingir o adimplemento do crédito é o parcelamento da dívida. Tal instrumento também já é prática autônoma no direito tributário, inclusive, consta como causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, VI do CTN¹¹².

¹¹¹ Desconto previsto na chamada Transação Excepcional, disposta na Portaria nº 14.402 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a qual estabelece as condições para transação excepcional na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na perspectiva de recebimento de créditos inscritos.

¹¹² Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

Na transação, o parcelamento possui o mesmo sustentáculo de sua modalidade ordinária¹¹³, qual seja, a divisão do pagamento em parcelas ou prestações determinadas, em um interregno de tempo determinado em lei.

No âmbito desse procedimento de transação, poderá haver a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 e, ainda, as parcelas podem ser estendidas em até 145 meses, como ocorre no caso da quitação dos débitos dos contribuintes optantes do Simples Nacional, nos termos do §3º do artigo 11 da Lei nº 13.988/2020¹¹⁴.

Portanto, a concessão de prazo para o pagamento da dívida por meio do parcelamento se mostra um dos maiores aliados, tanto para o contribuinte quanto para o Estado, na consecução da conciliação almejada pela transação.

Também pode ser utilizada a moratória, como explica Rangel Perrucci Fiorin:

Todavia, a transação na cobrança também poderá ser aplicada com inserção dos outros institutos, tais como: - Moratória, que é modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito e prorrogação da data do pagamento da dívida, que poderá ser utilizada no curso da negociação, como instrumento viabilizador para a futura extinção do crédito ou até na perspectiva processual de autocomposição.¹¹⁵

Por fim, dentre os benefícios apontados pela Lei de Transação, também há a previsão de oferecimento, de substituição ou de alienação de garantias e constrições. O intuito é o de resguardar o ente tributante, como uma forma de salvaguardar o recebimento do crédito, podendo ser utilizado o produto da venda de bens para tal.

Assim, percebe-se que o instrumento da transação possui o seu alicerce principal nas concessões e condições que são postas à disposição do contribuinte, ou seja, nos

¹¹³ BRASIL. **Lei nº 10.522 de 19 de julho de 2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

¹¹⁴ Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios: [...] § 3º Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima de que trata o inciso II do § 2º deste artigo será de até 70% (setenta por cento), ampliando-se o prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição Federal.

¹¹⁵ FIORIN, Rangel Perrucci. **A transação como instrumento de autocomposição**. 1. ed. São Paulo: Rideel, 2021. p. 241.

benefícios que auxiliarão o contribuinte a liquidar a dívida, para que possa ser extinta a obrigação tributária.

Um dos principais pontos positivos da transação é que, com a concessão de tais benefícios, o contribuinte possui uma previsibilidade, quanto ao prazo em que terá sua controvérsia dirimida, diferentemente do que ocorre na esfera jurisdicional.

Portanto, almeja-se, além, obviamente, do adimplemento do crédito tributário, a conciliação entre as partes, de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte. Por outro lado, isso gerará uma redução de custos com a manutenção do contencioso fiscal e uma recuperação de débitos fiscais muito mais célere.

A partir dessas condições e desses benefícios que podem ser oferecidos com a transação, os contribuintes possuem a liberdade de aderir às condições e prazos que mais se adequam à sua realidade. Pode se afirmar que a transação atua como uma ferramenta antecedente à extinção do crédito tributário, conforme será mais bem demonstrado no capítulo seguinte.

Evidentemente, o presente trabalho não tem pretensão de esgotar o tema analisado, mas, a partir de agora, passa-se à análise da discussão acerca da previsão de ser extinto o crédito tributário pela celebração da transação, conforme o art. 156, III do CTN.

Todavia, antes de adentrar acerca da extinção do crédito por meio da transação, importante destacar e compreender as outras possibilidades de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do CTN.

7 EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA TRANSAÇÃO

7.1 Outros modos de extinção previstos no artigo 156 do CTN

Antes de adentrar a análise da transação como forma de extinção do crédito tributário, é preciso permear as outras formas elencadas pelo CTN, sem que haja o objetivo de esgotar o tema.

Essas outras modalidades também atingem a finalidade de colocar fim à relação obrigacional decorrente do nascimento da obrigação tributária. Conforme já mencionado anteriormente, são aquelas elencadas no art. 156¹¹⁶, a exemplo do pagamento, da compensação, transação, remissão, dentre outras.

Nas palavras de Fernanda Drummond Parisi:

Considera-se causa extintiva da obrigação tributária o fato, ou ato, de que resulte a liberação do sujeito passivo do liame obrigacional que lhe impõe o dever jurídico de prestar o objeto da obrigação tributária, fazendo desaparecer o direito de crédito da Fazenda Pública face a determinado contribuinte.¹¹⁷

A primeira modalidade indicada pelo CTN é o pagamento. Pode se dizer que essa forma de extinção do crédito é a mais imediata. Isso porque o caminho de formação do crédito tributário tem seu fim com o cumprimento da obrigação tributária, que,

¹¹⁶ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

¹¹⁷ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil**: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário. 2016. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 120. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7038>. Acesso em: 20 jul. 2023.

usualmente, se dá pelo pagamento. A matéria está disciplinada nos artigos 157 a 164 do CTN.

Nas palavras de Regina Helena Costa, o pagamento “significa a prestação, objeto do vínculo pertinente à obrigação principal, que o sujeito passivo realiza ao sujeito ativo, consubstanciada na entrega do valor em dinheiro correspondente ao débito tributário”¹¹⁸.

Acerca do pagamento, o CTN determina que ainda que seja aplicada penalidade, será necessário realizar o pagamento integral do crédito tributário¹¹⁹. É necessária a diferenciação, pois, no âmbito civil, a configuração da penalidade pode ser compreendida nos termos do art. 410 do Código Civil¹²⁰.

Na regra geral das obrigações, disciplinada pela doutrina civil, a penalidade pode ser utilizada para satisfazer à obrigação, pondo fim a esta. No âmbito tributário, a penalidade não é tratada como alternativa, mas sim, como acréscimo ao valor do tributo.

Outro esclarecimento em relação ao pagamento e ao tratamento diferenciado que ele possui em matéria tributária é quanto ao pagamento em quotas. O Código Civil determina que “quando o pagamento for em quotas periódicas, a quitação da última estabelece, até prova em contrário, a presunção de estarem solvidas as anteriores”, conforme o disposto em seu artigo 322.

Todavia, no Direito Tributário, não se pode fazer uma presunção de tal sentido. Para tanto, o disposto no artigo 158 do CTN¹²¹ afasta a aplicação do entendimento utilizado no Direito Privado. Sobre o tema, detalha Regina Helena Costa¹²²:

A norma contida no inciso I, distanciando-se da disciplina contemplada no direito privado para hipótese semelhante,³¹⁸ afasta a presunção de pagamento das prestações anteriores. Assim, no pagamento parcelado do IPTU, por exemplo, o pagamento da última parcela não pressupõe o das anteriores.

¹¹⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023. p. 198.

¹¹⁹ Art. 157 do CTN. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário

¹²⁰ Art. 410. Quando se estipular a cláusula penal para o caso de total inadimplemento da obrigação, esta converter-se-á em alternativa a benefício do credor.

¹²¹ Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:

I - quando parcial, das prestações em que se decompõe;

II - quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.

¹²² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023. p. 199.

Já consoante a norma estampada no inciso II, o pagamento integral do IPVA referente a determinado exercício não supõe o pagamento do mesmo imposto relativo a exercícios anteriores. Também, por óbvio, não acarretará a presunção de pagamento de outros tributos.

Ainda acerca das características do pagamento, sobre o local onde este será realizado, é cabível uma analogia de fácil cognição, apesar de também existirem particularidades na legislação tributária. No âmbito civil, o pagamento será realizado no domicílio do devedor¹²³, na medida em que, na seara tributária, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo. O destaque é que, por vezes, é autorizado o pagamento dos tributos diretamente na rede bancária, até mesmo de forma virtual. Além disso, o pagamento a destempo implica na incidência de juros de mora.

O pagamento pode ser realizado de sua forma tradicional, conforme detalhado acima, mas o CTN também prevê outras espécies de pagamento, quais sejam: a consignação em pagamento, a conversão do depósito em renda e o pagamento antecipado, por exemplo.

Outra forma de extinção do crédito tributário é a compensação, tratada também pelos artigos 170 e 170-A do CTN. O instituto tributário da compensação é inspirado, também, no Direito Civil, e é aplicável na hipótese de duas pessoas serem credoras e devedoras ao mesmo tempo, extinguindo-se as obrigações até a medida de suas compensações, conforme disciplina os artigos 368 e seguintes, disciplinados pelo Código Civil. Ainda, no âmbito civil, a compensação ocorre “entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.”¹²⁴.

No âmbito tributário, o primeiro destaque que é necessário fazer quanto à compensação como forma de extinção do crédito tributário é que esta necessita de lei específica que a autorize. Não se pode compensar créditos tributários de maneira deliberada, sem critérios específicos para tanto.

¹²³ Art. 327. Efetuar-se-á o pagamento no domicílio do devedor, salvo se as partes convencionarem diversamente, ou se o contrário resultar da lei, da natureza da obrigação ou das circunstâncias.

¹²⁴ Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

O art. 170¹²⁵ determina que a lei pode autorizar a compensação, momento em que irá definir os critérios e limites para a prática. Portanto, a legislação federal, estadual ou municipal deve autorizar a compensação dos tributos de suas respectivas competências.

O dispositivo também estabelece que a compensação pode abarcar créditos vincendos, diferentemente do aplicado no Direito Civil. Uma particularidade da compensação tributária é a possibilidade de ser realizada de ofício. Leandro Paulsen define o instituto:

Havendo pedido administrativo de restituição de indébito ou de recebimento de outros créditos em dinheiro, deve a Receita Federal do Brasil verificar se o requerente também está com débito em aberto e, em caso positivo, proceder à compensação. É a chamada compensação de ofício pelo Fisco. Remanescendo saldo a favor do requerente, é restituído em dinheiro. Essa modalidade de compensação é autorizada pelo art. 73 da Lei 9.430/96 que, com a redação da Lei 12.844/2013 [...]

¹²⁶

A compensação por impulso do contribuinte, no âmbito dos créditos administrados pela RFB, é feita por meio de apresentação da chamada Declaração de Compensação (DCOMP). Na declaração, deve haver a indicação das informações necessárias à compensação, como os créditos e débitos que se pretende utilizar. Após a análise, a RFB pode homologar ou não o referido pedido. Com a homologação da compensação, conseqüentemente, se atingirá a extinção do crédito tributário.

O terceiro modo de extinção elencado no artigo 156 do CTN é a transação. Sobre essa forma, o próximo item irá tratar de forma mais aprofundada, razão pela qual passa-se à remissão.

A remissão, apesar de ter sido analisada no item anterior como um instrumento acessório da transação, aqui será analisada ante a sua finalidade de extinção do crédito tributário.

Apesar de o tópico do capítulo anterior já ter tratado acerca da remissão como um instrumento acessório da transação, aqui a figura será analisada ante a sua finalidade de

¹²⁵ Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

¹²⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023. p. 207.

extinção do crédito tributário. A remissão atua como uma forma de extinção do crédito ante o perdão da dívida e está prevista no art. 172 do CTN. O mesmo dispositivo da lei prevê circunstâncias para que seja aplicada a remissão do crédito tributário, que só ocorre em situações excepcionais.

Além disso, o mesmo dispositivo determina que a remissão poderá ser concedida em função de lei que a autorize. É uma forma de respeitar o princípio da indisponibilidade do interesse público e a determinação constitucional disposta no §6º do art. 150 da Constituição Federal¹²⁷. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza leciona:

Já, a remissão é o perdão legal do débito tributário. É, na terminologia do Código Tributário Nacional, uma causa extintiva do crédito tributário (art. 156, IV). Faz desaparecer o tributo já nascido e só pode ser concedida por lei da pessoa política tributante. Fazemos esta última proclamação baseados no princípio da indisponibilidade do interesse público, de largo trânsito no direito tributário brasileiro. A Fazenda Pública não é a "dona" do tributo. Ela o lança e o arrecada, nos estritos termos da lei. Não lhe é dado abrir mão, *sponte propria*, de seu recolhimento. Pelo contrário, só poderá deixar de arrecadá-lo em cumprimento a uma lei autorizadora (praticará, pois, também neste caso, um ato administrativo vinculado).¹²⁸

O próprio CTN determina que as remissões só podem ser concedidas mediante a lei específica, seja ela federal, estadual seja municipal. Ainda, a Constituição proíbe a concessão da remissão sobre a folha de salários e demais rendimentos, bem como sobre as contribuições sociais do trabalhador e demais segurados da previdência social, nos termos do §11º do art. 195 da Constituição Federal¹²⁹.

A remissão não pode ser confundida com a anistia, conforme já exposto anteriormente. A remissão extingue o débito tributário, já a anistia extingue as

¹²⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

¹²⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. ed. São Paulo: Jus Podivm, 2023. p. 1039.

¹²⁹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...] § 11. São vedados a moratória e o parcelamento em prazo superior a 60 (sessenta) meses e, na forma de lei complementar, a remissão e a anistia das contribuições sociais de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput.

penalidades decorrentes de eventuais infrações tributárias, conforme o disposto no artigo 180 do CTN¹³⁰.

Retomando às formas de extinção, tem-se a prescrição e decadência. Em ambos os casos, haverá o decurso de determinado prazo para a persecução do crédito. No primeiro instituto, disciplinado pelo artigo 174 do CTN, passado o lapso temporal de 5 anos, é vedada a cobrança do crédito pelo fisco. Já quanto à decadência, a Fazenda possui o prazo de 5 anos para que haja a constituição do crédito tributário, nos termos do artigo 173 do CTN.

Não observado o lapso temporal indicado acima, encerra-se a obrigação tributária que vinculava o contribuinte ao pagamento.

A conversão do depósito em renda é outra forma de extinção da obrigação tributária. Essa situação é verificada quando, em um litígio, o contribuinte deposita o valor para garantir o crédito tributário discutido, e posteriormente, verificada a procedência da cobrança, o valor depositado é convertido em renda para o fisco.

Além dessas, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento também são formas de extinção do crédito tributário. São aquelas que decorrem do curso próprio da relação jurídico tributária referente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Nesses casos, o contribuinte realiza a apuração do valor devido e realiza o recolhimento do tributo. Diante da homologação pelo fisco, de que o valor pago corresponde à obrigação devida, tem-se a extinção do crédito tributário.

Já a consignação em pagamento, ocorre em razão de alguma das hipóteses previstas no artigo 164 do CTN¹³¹. O contribuinte ajuizará uma ação judicial e realizará

¹³⁰ Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I – aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

¹³¹ Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; (...) III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

o depósito do valor devido, para que seja discutida a matéria relativa às situações do artigo supracitado. Nos termos do seu parágrafo segundo, identificada a procedência da consignação, o valor será convertido em renda para o fisco e a obrigação tributária se dará por extinta.

Os incisos IX e X do artigo 156 do CTN possuem compreensões convergentes. Isso pois, a extinção do crédito tributário ocasionada por decisão administrativa irreformável ou decisão judicial transitada em julgado, ocorre nas hipóteses em que não é cabível mais nenhum recurso.

Portanto, havendo o reconhecimento do direito do contribuinte ao não pagamento e o fisco estando impossibilitado de reverter a decisão através de recurso, haverá a extinção da obrigação tributária.

Por fim, a última causa elencada pelo artigo 156 do CTN é a dação em pagamento em bens imóveis. Nessa situação, haverá a quitação do crédito tributário através do oferecimento de imóvel por parte do contribuinte, para substituir o pagamento em pecúnia.

Assim, comentadas as demais formas previstas no artigo 156, retoma-se a análise central do trabalho, qual seja, a transação tributária como forma de extinção do crédito tributário.

7.2 Análise da extinção do crédito tributário pela transação

Esclarecidas as formas pelas quais o crédito tributário pode ser extinto, bem como esclarecidos os conceitos de transação tributária e de seus instrumentos acessórios, agora, se faz necessária uma investigação dos seus efeitos práticos no mundo real.

De acordo com a doutrina de Hugo de Brito Machado:

A transação extingue o crédito tributário na parte em que a Fazenda abriu mão, concedeu. E pode ocorrer que um crédito tributário seja, por inteiro, dispensado pela Fazenda, contra o pagamento de outro crédito tributário também em questionamento. A Fazenda estaria abrindo mão do seu direito de questionar a exigência do outro. Isto justificaria a inclusão da transação como causa de extinção do crédito tributário.¹³²

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

¹³² MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)**, Belo Horizonte, v. 5, n. 28, p. 57, jul./ago. 2007.

Para fazer a exegese apropriada do referido texto legal, pondera-se realizar uma regressão ao assunto já tratado no início deste trabalho para rememorar, inicialmente, o que é o crédito tributário e se este pode ser extinto pela transação tributária.

O CTN reserva o nome de crédito tributário ao direito de crédito subjetivo público, que surge com a ocorrência do fato jurídico, tornado líquido, certo e exigível por meio do ato de lançamento¹³³. É um dos elementos que forma a obrigação tributária, a qual possui como berço a verificação da hipótese de incidência. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Definimos crédito tributário como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro.¹³⁴

Conforme já demonstrado anteriormente, a completude sintática da obrigação tributária é formada por 3 elementos: um sujeito ativo, no caso o ente responsável por cobrar e fiscalizar o tributo; um sujeito passivo, que será o contribuinte ou o responsável; e o objeto, que, no caso, é crédito tributário. Portanto, o sujeito ativo possui o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, qual seja, o crédito tributário, e o sujeito passivo possui o dever jurídico de cumprir a contraprestação.

Nesse mesmo sentido, na relação que dá origem ao crédito tributário, há o direito subjetivo do credor, de exigir a prestação pecuniária e o dever jurídico do devedor de pagar o valor devido.¹³⁵ Portanto, é verificada a extinção do crédito tributário com a satisfação da contraprestação pelo sujeito passivo, eliminando o objeto vínculo da organização interna da relação jurídica.

Como já falado, o próprio artigo 156 do CTN estabelece expressamente as causas de extinção do crédito tributário. Veja-se:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

¹³³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 14. ed. Grupo GEN, 2018, p. 1173.

¹³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 371.

¹³⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 452.

- VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
- VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
- IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X - a decisão judicial passada em julgado.
- XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Tais causas podem ser decorrentes de ações tomadas pelo contribuinte, como a quitação do valor devido, a compensação com eventual crédito de titularidade do contribuinte, ou ainda, podem ser decorrentes de decisão (administrativa ou judicial) que reconheça o direito do contribuinte para não pagar o suposto valor devido ou, até mesmo, para reconhecer eventual prescrição ou decadência, dentre outras.

A questão é que tais causas se propõem a eliminar algum dos três elementos constituintes da obrigação tributária, de modo a pulverizar a estrutura obrigacional. Ou seja, com a extinção do crédito tributário, tem-se a extinção da respectiva obrigação tributária.

Assim, explica Paulo de Barros Carvalho:

A relação jurídica, como nexa abstrato mediante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir uma prestação, enquanto outra, designada de sujeito passivo, está encarregada de cumpri-la, nasce, como vimos, da ocorrência do fato típico descrito no antecedente da proposição normativa. No percurso da sua existência pode experimentar mutações, que interferem nos elementos que a compõem ou nas gradações de sua eficácia. E depois se extingue, por haver realizado seus objetivos reguladores da conduta ou pelas razões que o ordenamento estipula.¹³⁶

Contudo, após compreender e definir o que constitui a obrigação tributária e qual posição o crédito ocupa na relação jurídica, infere-se que, diferentemente do que está expressamente exposto no art. 156, a transação *per se* não possui o condão de extinguir o crédito tributário. A exegese do dispositivo deve ser construída com base nas análises previamente abordadas, e não interpretada de forma literal. Discute-se, então, o momento em que o crédito será considerado satisfeito e a obrigação, por sua vez, extinta.

¹³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 561.

Isso porque, para que se possa atingir o efeito extintivo, o sujeito passivo deve satisfazer o objeto prestacional. No caso da transação, é realizado com o cumprimento de todas as condições previstas no termo de transação, as quais estão balizadas nos institutos acessórios que dão condições para que o contribuinte consiga adimplir com valor devido, a fim de atingir a extinção da obrigação.

Paulo de Barros Carvalho afirma que essa extinção se dá, essencialmente, com o pagamento:

Mas, é curioso que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo. Tão singela meditação já compromete o instituto como forma extintiva de obrigações.¹³⁷

Nesse sentido, a transação não possui o condão de extinguir, de fato, o crédito tributário. Nessa toada, comenta Robson Maia Lins que “essa observação compromete o instituto da transação como forma independente de extinção da obrigação tributária, uma vez que ela configura apenas o meio pelo qual as partes acordarão a extinção”¹³⁸.

Ao longo do curso do acordo de transação, podem vir a incidir fatores externos às partes, que inviabilizem o prosseguimento da negociação celebrada. Assim, caso o contribuinte chegue a uma situação na qual não consegue mais cumprir com as obrigações por ele assumidas no âmbito da transação ou venha a descumprir alguma condição estipulada no acordo, o crédito não vai ser integralmente adimplido. Consequentemente, não haverá a sua extinção por completo.

Ou seja, as concessões recíprocas feitas pelo Estado e pelo contribuinte apenas atingirão o seu objetivo com a consecução do pagamento, sem o qual, não se dará fim à obrigação tributária. Assim, diferentemente do que o art. 156 induz, no sentido de que se extingue, de fato, o crédito simplesmente com a transação, é necessário compreender que a transação não pode ser encarada de tal maneira.

A Lei n. 13.988/2020 também deixa claro que a mera adesão ou celebração do termo de transação individual não possui a consequência direta da extinção do crédito

¹³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 546.

¹³⁸ LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 510.

tributário. O parágrafo 3º do artigo 3º da referida lei deixa claro que “*os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo.*”. Portanto, é necessário que haja o cumprimento dos termos negociados entre o fisco e o contribuinte para que se atinja a extinção total do crédito tributário.

Por outro lado, há uma corrente doutrinária que defende a extinção de imediato do crédito pela transação. Nesse sentido, defende que com a celebração da transação, surgiria uma nova obrigação, resultando em novação da dívida, chegando a afirmar pragmaticamente que “o raciocínio deve ser claro: a transação implica novação”.¹³⁹

Para esta corrente, a partir da assinatura do termo de transação, extingue-se o crédito originário e nasce um novo crédito tributário a ser adimplido. Este é o entendimento de Fernanda Drummond Parisi:

Depreende-se, pois, que ao transacionar o conflito advindo da obrigação tributária, Fisco e contribuinte convencionam novas cláusulas e inculpem nova obrigação tributária substituta da anterior, a qual deixa de existir. Pela transação, há inserção de uma nova norma individual e concreta no ordenamento jurídico, que estabelece novo liame obrigacional entre os transatores.¹⁴⁰

Entretanto, apesar de o termo de transação ter sido celebrado por acordo entre as partes, com cláusulas específicas, não se pode dizer que o crédito perde a sua característica originária. O crédito tributário, conforme explorado acima, é objeto de uma relação jurídico tributária que possui origem em um fato gerador *in concreto* específico, não podendo ser abandonada tal peculiaridade do crédito. Também entende nesse sentido Rangel Perrucci Fiorin, ao afirmar que “a transação não representa novação, como forma de extinção do crédito fiscal, que possibilite o Fisco inovar a obrigação tributária e os critérios da regra-matriz.”¹⁴¹. Ainda, a Lei n. 13.988/2020 dispõe expressamente que a transação não configura novação, nos termos do §3º do art. 12¹⁴².

¹³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 678.

¹⁴⁰ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 124. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7038>. Acesso em: 20 jul. 2023.

¹⁴¹ FIORIN, Ranger Perrucci. **A transação como instrumento de autocomposição**. 1. ed. São Paulo: Rideel, 2021. p. 93.

¹⁴² Art. 12. A proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos por ela abrangidos nem o andamento das respectivas execuções fiscais.

Sendo assim, não é possível considerar que a transação implica novação dos créditos transacionados. É certo que a Constituição Federal e a legislação infraconstitucional preveem as hipóteses de incidência das espécies tributárias. Trata-se de descrições abstratas, que, se ocorridas no plano fenomênico por meio do fato imponible, implicarão surgimento da obrigação tributária.

Essa relação jurídica só estará regularmente instaurada se o fato imponible preencher completamente a hipótese de incidência, gerando o crédito tributário. Esse, por sua vez, será objeto tanto da relação obrigacional originária da hipótese de incidência legal quanto da transação, originária do acordo de vontade celebrado entre as partes da relação.

Assim, o objeto da relação tributária é o crédito, que deverá ser recolhido pelo contribuinte em favor do fisco. Esse crédito será formalizado e produzirá os seus efeitos a partir do lançamento tributário, com a aplicação da hipótese de incidência ao caso concreto.

A partir do momento em que o contribuinte é notificado acerca do crédito e não o satisfaz, está descumprindo um dever jurídico, e, conseqüentemente, pode ser instaurado um conflito. Portanto, uma vez que o compromisso firmado na transação é interrompido, a PGFN possui os meios para retomar a execução forçada daquele crédito. Dessa forma, a transação não deve ser considerada como novação da dívida, nos termos do disposto no §3º do art. 12 da Lei n. 13.988/2020¹⁴³.

Além disso, ela deve ser tomada como uma forma alternativa de resolução de conflito, sendo apenas o meio, o instrumento pelo qual irá se buscar a extinção do crédito tributário. Tal crédito apenas será completamente satisfeito e extinto com a finalização dos pagamentos pelo contribuinte.

O intuito da transação é a resolução desse conflito, na medida em que preza pela cooperação e efetividade durante todo o procedimento. O objetivo final é alcançar a

[...]

§ 3º A proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos.

143 Art. 12. A proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos por ela abrangidos nem o andamento das respectivas execuções fiscais. [...] § 3º A proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos.

satisfação do crédito tributário, objeto da relação obrigacional, afastando-se de um meio beligerante de resolução de controvérsia, usualmente praticado no sistema brasileiro.

Portanto, as concessões recíprocas feitas pelas partes da transação tributária buscam a extinção do crédito originário. O fato gerador *in concreto* conflito na execução tributária, por exemplo, é o próprio estado de inadimplemento, o qual pode ser revertido em uma transação tributária para que o crédito seja adimplido, como um mecanismo de pacificação.

Ainda, no que diz respeito à parcela do débito do qual a Fazenda abriu mão, pode-se considerar a efetivação da extinção do crédito tributário. Nesse sentido, afirma Heleno Torres:

Decerto que tal menção no rol das causas extintivas das obrigações tributárias só tem cabimento se entendermos a transação no contexto da extinção da pretensão tributária sobre o quanto foi concedido pela Administração tributária, com respeito às concessões (recíprocas) dos contribuintes.¹⁴⁴

Assim, a parcela do crédito que a Fazenda abriu mão estaria extinta, enquanto o restante do crédito apenas atinge esse status com o devido cumprimento de todas as condições pactuadas no termo de transação. Entende, nesse mesmo sentido, Leandro Paulsen:

No que diz respeito às concessões feitas pelo Fisco, a transação tem o efeito, *per se*, de extinguir o respectivo crédito sim, embora mediante condição resolutória. Efetivamente, se o sujeito ativo da relação tributária abre mão de parte do seu crédito – o que tem o efeito de uma remissão ou anistia -, nessa parte, a transação produz, por si mesma, efeito extintivo do crédito, sujeito, porém à condição resolutória do não cumprimento, pelo contribuinte, dos compromissos por ele assumidos como contrapartida no instrumento de transação. Portanto, a transação pode, ela própria, produzir a extinção condicionada de parte do crédito.¹⁴⁵

¹⁴⁴ TORRES, Heleno Taveira. Princípio da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.) **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 310.

¹⁴⁵ PAULSEN, Leandro. A transação tributária. *In*: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 310.

Portanto, a construção do sentido da transação por meio das inferências realizadas no início do presente trabalho foi necessária para a concepção de que a interpretação mais adequada no presente caso é de que a transação é considerada como um instrumento para a satisfação do crédito, ou seja, uma etapa anterior à extinção do crédito.

Por meio da transação, serão assumidos compromissos relativos ao modo e ao tempo de pagamento, mas o crédito inadimplido apenas será totalmente extinto ao final do cumprimento das obrigações assumidas no procedimento de transação.

8 MODALIDADES DA TRANSAÇÃO

A Lei n. 13.988/2020 definiu as chamadas modalidades de transação que, por sua vez, definem as diretrizes das transações que serão oferecidas. São elas: a transação: (i) na cobrança de créditos da União e de suas autarquias e fundações públicas; (ii) por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica; e (iii) no contencioso tributário de pequeno valor. Em razão de o presente trabalho ter como problemática a alternativa de discussão do crédito tributário e sua consequente extinção com a transação, é importante destacar que todas as modalidades possuem a mesma finalidade, qual seja, extinguir o crédito.

Entretanto, a Lei que regulamenta a transação determinou diferentes alternativas aos contribuintes para que possam atingir o mesmo fim. Os aspectos que distinguem cada uma das modalidades serão, brevemente, tratados nos subtópicos a seguir.

8.1 Transação na cobrança de créditos da união e de suas autarquias e fundações públicas

O capítulo 2 da Lei n. 13.988/2020 dispõe acerca dessa modalidade de transação. É a forma de transação mais utilizada pelos contribuintes, inclusive por ser a mais abrangente. Atualmente, tanto a PGFN quanto a RFB possuem programas de transação em aberto, na modalidade de cobrança de crédito.

Essa modalidade pode ser utilizada por qualquer contribuinte que possua créditos perante a União, suas autarquias ou fundações públicas e atenta aos requisitos das portarias e/ou editais que regulamentem o procedimento da transação.

É possível celebrar a transação por edital ou de forma individual, mediante negociações com a União. Os descontos concedidos podem atingir até 65% do valor total do crédito transacionado e é vedada sua incidência sobre o valor principal, abarcando apenas os juros, multas e encargos, conforme o inciso II do parágrafo 2º do artigo 11 da Lei nº 13.988/2020. O prazo limite que pode ser concedido para quitação é de 120 meses, nos termos do inciso III do artigo supracitado.

Nos tópicos mais adiante, será melhor detalhada a evolução legislativa da transação, especificamente, na sua modalidade de cobrança de crédito, mais utilizada pelos contribuintes e estimulada pela União.

8.2 Transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica

Essa modalidade de transação está regulamentada no capítulo III da Lei n. 13.988/2020 e suas especificações práticas estão disciplinadas na Portaria n. 247/2020. Pode se dizer que essa modalidade é a mais inovadora, e, apesar de certa desconfiança inicial, foi tratada como uma aposta pela União.

Em síntese, ela busca, primordialmente, a redução dos custos com o contencioso fiscal e a redução do montante dos processos tributários. Na prática, são eleitos temas tributários de alta controvérsia e que possuem um elevado número de discussões no âmbito judicial para que possam ser solucionados por meio da transação. A escolha desses temas pode se dar inclusive através de sugestões dos contribuintes.

Essa modalidade é de exclusiva adesão pelos editais lançados pela União. Entretanto, a legislação permite que outros agentes sugiram temas ao Ministro de Estado da Economia. São eles: o Secretário Executivo do Ministério da Economia, o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, o Secretário Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia, o presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, o presidente do Conselho Nacional de Justiça; e o presidente de confederação representativa de categoria econômica ou de centrais sindicais, conforme dispõe o art. 28 da Portaria n. 247/2020.

A sugestão passa pelo crivo da PGFN e da RFB¹⁴⁶, cada uma com suas atribuições, a fim de validarem o cabimento e os impactos, dentre outros fatores para que possa ser aprovado, nos termos do art. 29 e seguintes da Portaria supracitada.

¹⁴⁶ Portaria nº 247/2020: Art. 29. A proposta de transação por adesão por iniciativa dos legitimados pelos incisos I a IV do art. 28, será objeto manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia.

O principal ponto acerca dessa modalidade é referente aos conceitos de controvérsia jurídica relevante e disseminada. Conforme determina a Portaria n. 247/2020, em seu artigo 30, as “questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa” podem ser consideradas como controvérsia jurídica relevante e disseminada.

Ainda, é preferencial que as questões não estejam afetadas a julgamentos pelo rito dos recursos repetitivos.¹⁴⁷ Isso, pois, uma vez afetada a matéria, ela passa a ter impacto nacional, e tende a gerar discussões mais aprofundadas acerca do tema, e ser solucionada com uma maior celeridade.

Quanto ao aspecto de a controvérsia ser disseminada, o parágrafo 1º do mesmo artigo estabelece alguns critérios. São eles: (i) demandas judiciais envolvendo partes e advogados distintos, em tramitação no âmbito de, pelo menos, três Tribunais Regionais Federais; (ii) mais de cinquenta processos, judiciais ou administrativos, referentes a sujeitos passivos distintos; (iii) incidente de resolução de demandas repetitivas cuja admissibilidade tenha sido reconhecida pelo Tribunal processante; ou (iv) demandas judiciais ou administrativas que envolvam parcela significativa dos contribuintes integrantes de determinado setor econômico ou produtivo.¹⁴⁸

Ato contínuo, no parágrafo segundo são indicados os critérios que demonstram a relevância da controvérsia a ser eleita para a transação. São eles: (i) impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais, considerando a totalidade dos processos judiciais e administrativos pendentes conhecidos; (ii) decisões divergentes entre as turmas ordinárias e a Câmara Superior do CARF; ou (iii) sentenças ou acórdãos divergentes no âmbito do contencioso judicial¹⁴⁹.

¹⁴⁷ Portaria nº 247/2020: Art. 30. Considera-se controvérsia jurídica relevante e disseminada aquela que trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa e, preferencialmente, ainda não afetadas a julgamento pelo rito dos recursos repetitivos, nos moldes dos arts. 1.036 e seguintes da Lei nº 13.105, de 2015.

¹⁴⁸ Portaria nº 247/2020: Art. 30, § 1º.

¹⁴⁹ Portaria nº 247/2020: Art. 30, § 2º.

Nessa modalidade específica, a necessidade de existência prévia de litígio fica ainda mais em destaque, sendo necessária a existência de litígio sobre a questão controversa. Sobre essa modalidade, Geila Lídia Barreto Barbosa Diniz aponta que¹⁵⁰:

Por existir uma controvérsia sobre a própria relação jurídico-tributária (lícito x ilícito), a transação buscará debelar esse estado de incerteza e deverá abranger todos os litígios existentes entre o Fisco e determinado contribuinte acerca da controvérsia que se pretende transacionar, exceto se cindível o objeto controvertido.

Essa peculiaridade não está presente no âmbito da transação da cobrança da dívida ativa, cujos interesses contrapostos são marcadamente econômicos (pagar x não pagar).

Essa modalidade da transação, apesar de não ser a maior em termos de adesão e valores recuperados, ilustra que a Administração Pública está dando a oportunidade de utilizar medidas alternativas para a discussão dos litígios existentes, sem que seja necessário levar até o fim o conflito entre público e particular. O art. 3º da Portaria n. 247/2020 deixa claro este ponto dentre os objetivos destacados na transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica:

Art. 3º São objetivos da transação de que trata o art. 1º:

I - promover a solução consensual de litígios administrativos ou judiciais mediante concessões recíprocas;

II - extinguir litígios administrativos ou judiciais já instaurados sobre determinada controvérsia jurídica, relevante e disseminada;

III - reduzir o número de litígios administrativos ou judiciais e os custos que lhes são inerentes;

IV - estabelecer novo paradigma de relação entre administração tributária e contribuintes, primando pelo diálogo e adoção de meios adequados de solução de litígio; e

V - estimular a autorregularização e a conformidade fiscal.

Percebe-se, portanto, essa mudança de postura que favorece o diálogo e busca garantir uma maior eficácia na resolução dos conflitos. Até a finalização do presente

¹⁵⁰ DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. A transação na Lei nº 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações com o sistema de precedentes do CPC/2015. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 205-206.

trabalho, foram apresentados dois editais nessa modalidade. O Edital n. 11/2021 foi o primeiro e trouxe a possibilidade de transacionar débitos em discussão referentes às contribuições sobre a participação nos lucros e resultados para previdência ou outras entidades e fundos.

Após o encerramento da vigência desse edital, foi publicado o Edital n. 9/2022, para quitação de débitos oriundos de amortização fiscal do ágio no regime jurídico anterior à Lei n. 12.973/2014.

8.3 Transação no contencioso tributário de pequeno valor

Essa modalidade de transação também está prevista na Lei nº 13.988/2020 e procedimentalizada pela Portaria n. 247/2020. Tanto a PGFN quanto a RFB poderão publicar editais, diante das suas condições específicas, para que os contribuintes possam realizar a adesão.

Não é necessário esforço argumentativo para compreender a função e o cabimento dessa modalidade de transação. É destinada aos litígios administrativos e judiciais que discutam causas de pequeno valor, mais especificamente, 60 salários-mínimos, conforme o disposto no art. 23, I da Lei n. 13.988/2020 e replicado no art. 32, I da Portaria ME n. 247/2020.

Essa modalidade oferece a possibilidade de quitação em até 60 meses e permite a concessão de descontos no limite de 50%, do valor total do crédito, diferentemente das outras modalidades, nas quais o desconto não atinge o valor do principal, apenas juros e multas.

Existe, entretanto, uma limitação maior ainda nessa modalidade. O cabimento é apenas para aqueles contribuintes que sejam pessoa física, microempresa ou empresa de pequeno porte, nos termos do art. 24, parágrafo único da Lei n. 13.988/2020. Trata-se, portanto, de uma modalidade restrita e direcionada, que garante uma opção àqueles devedores de pequeno porte, que buscam regularizar a sua situação fiscal.

9 A (RECENTE) EVOLUÇÃO LEGISLATIVA ACERCA DA TRANSAÇÃO NO BRASIL – ESPECIFICAMENTE NA MODALIDADE DA COBRANÇA

Conforme já mencionado em alguns momentos no presente trabalho, a transação tributária não é uma inovação legislativa. Desde 1966, com o advento do CTN, o instituto estava em nosso ordenamento jurídico.

O artigo 171151 do CTN prevê, de forma clara, a possibilidade de se utilizar a transação como forma de resolução de litígio para colocar fim à obrigação tributária. Além disso, o inciso III do art. 156152, também do CTN, prevê a transação como uma das formas elencadas pelo legislador para extinguir o crédito tributário.

Além da previsão da transação contida no CTN, nos últimos anos, a transação passou a ganhar destaque no ordenamento tributário com novas normas que regulamentam a sua utilização.

Em um passado não tão distante, houve a propositura do Projeto de Lei Complementar n. 5.083/2009, de iniciativa de Heleno Torres, que tratava da regulamentação da transação. Apesar de, até hoje, o PL estar em andamento na Câmara dos Deputados, percebe-se que a vontade de incluir esse instituto na prática tributária nacional não é recente.

Assim, neste capítulo, serão analisados os textos normativos que fazem parte desse arcabouço da transação na legislação tributária nacional. Destaca-se que não se pretende exaurir a análise de todas as normas que tratam sobre a transação tributária federal, mas apenas apresentar uma linha do tempo da evolução do tema dentro do ordenamento brasileiro.

Também não se pretende discutir todas as peculiaridades das regras de transação, tampouco tratar sobre as eventuais polêmicas que o legislador possa ter criado com as

¹⁵¹ Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

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

¹⁵² Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] III - a transação;

diversas leis e portarias que tratam sobre o tema. Ora, tal análise demandaria todo um trabalho direcionado a este fim.

Importante destacar que a Lei da Transação Federal prevê que os órgãos fiscais de cobrança terão a competência para, a título de oportunidade e conveniência, regulamentar as oportunidades de transação que serão disponibilizadas aos contribuintes, o que será feito por legislação infralegal.

9.1 Regulamentação da transação tributária federal

A rigor, as leis tributárias podem ser autoexecutáveis, situação na qual conterão os elementos essenciais à sua aplicação. Todavia, há normas não autoexecutáveis, ou seja, que necessitam de complementação que lhe garanta subsídios para sua aplicação. Como já visto, a transação prevista no artigo 171 do CTN não possui os elementos necessários e suficientes para sua fiel execução. Assim ensina Roque Antonio Carrazza:

Diante de uma lei tributária não auto-executável, ao Chefe do Executivo que vai aplicá-la incube cuidar, por meio de regulamento, para que a arrecadação e a fiscalização do tributo nela instituído, se processe da forma mais perfeita possível. Já a lei tributária auto-executável, porque bastante em si, não pode ser regulamentada.¹⁵³

O CTN é aplicado nacionalmente a todos os entes federativos, que são autônomos, conforme fundamentação do princípio federativo. Assim, já estaria garantida a possibilidade de utilização da transação pela União, pelos Estados e Municípios, desde que editem legislação própria que apresente os elementos necessários à procedimentalização da transação. Tanto é que alguns Estados e Municípios já possuíam previsão própria para aplicação do instituto, antes mesmo da edição da Lei n. 13.988/2020, que reascendeu o debate e destacou a importância da transação.

Nessa toada, no âmbito federal, coube à Lei n. 13.988/2020 estabelecer os requisitos e as condições para a efetividade da transação. Contudo, a referida lei, por sua vez, também não é plenamente autoexecutável, na medida em que atribui competência aos chefes dos órgãos de cobrança (a PGFN e a RFB) para disciplinar acerca dos

¹⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 162.

procedimentos e formatos que serão utilizados por cada órgão para a aplicação da transação.

Essa regulamentação, geralmente, deveria ser feita por meio de decreto regulamentar, para que supra as omissões procedimentais da lei, conforme ensina Roque Antonio Carrazza¹⁵⁴:

[...] o que se põe em pauta, pois, é que os regulamentos, sempre *secundum legem*, têm por objeto a aplicação, pura e simples, da lei tributária não autoexecutável, completando-a nas minúcias que fugiram à pena (não ao espírito) do Legislativo.

Assim, a regulamentação que procede à edição da Lei, deve apenas apresentar elementos referentes à aplicabilidade dos termos da Lei, jamais podendo extrapolar os limites já determinados tanto na própria Lei, quanto na Constituição. Nesse sentido, Geraldo Ataliba afirma que:

Regulando o modo de aplicação das leis – como o regulamento é ato subordinado à lei, não lhe pode ampliar o conteúdo, nem restringi-lo. Sua específica finalidade não é – como pensam leigos jornalisticamente informados – completar a lei, nem explicá-la (função dos juristas), nem minudenciá-la, mas dispor sobre a maneira pela qual os agentes administrativos irão, com fidelidade e exatidão, fazê-la cumprida, providenciar sua efetiva aplicação, assegurar a eficácia de seus mandamentos.¹⁵⁵

Dessa forma, diante da competência dos agentes conferida pela Lei n. 13.988/2020, a forma utilizada para regulamentação da transação, tanto pela PGFN, quanto pela RFB, é através de portarias. Em termos técnicos, talvez essa regulamentação devesse ser operada por meio de decreto regulamentar.

Todavia, na realidade dos fatos, existem apenas as portarias, que são suficientes à procedimentalização da transação em cada um dos órgãos, razão pela qual é importante que sejam tratadas no presente trabalho, conforme será feito no presente capítulo.

¹⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 105.

¹⁵⁵ ATALIBA, Geraldo. Liberdade e poder regulamentar. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 17, n. 66, abr./jun. 1980. p. 53.

Ressalta-se que essas portarias não devem ir de encontro às normas constitucionais, muito menos alterar, contrariar ou ultrapassar os limites da legislação a que se referem.

Aqui, é importante fazer uma crítica à Portaria 6.757/2022, que já desrespeitou essa limitação ao dispor sobre matéria que não é expressamente indicada na Lei 13.988/2020. Em seu artigo 16¹⁵⁶, a referida portaria prevê que não será possível a realização de adesão parcial à transação, ou seja, todos os débitos elegíveis devem ser incluídos no acordo. Apenas dispensa o contribuinte de transacionar todos os débitos quando estes estiverem garantidos, parcelados ou suspensos por decisão judicial, nos termos do parágrafo segundo do artigo supracitado¹⁵⁷.

Ora, a Lei de Transação em momento nenhum cria limitação para a adesão parcial, portanto, não poderia a portaria ultrapassar sua abrangência e tratar acerca de matéria que sequer está prevista na Lei 13.988/2020.

De toda forma, feita a ressalva, é importante a análise das portarias em razão de serem a forma de procedimentalização utilizada pelos órgãos para efetivar a transação. Assim, será feito um apanhado das principais evoluções legislativas sobre a transação tributária e a sua sistemática na prática.

9.2 Lei n. 13.988/20 (ANEXO A)

Apesar de não ter sido o berço da transação tributária, a Lei n. 13.988/20 foi seu grande catalisador. Em síntese, ela traz, em seu Art. 1º:

estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.¹⁵⁸

¹⁵⁶ Art. 16. A transação deverá abranger todas as inscrições elegíveis do sujeito passivo, sendo vedada a adesão parcial.

¹⁵⁷ § 2º Em quaisquer das modalidades de transação previstas nesta Portaria, é lícito ao sujeito passivo deixar de incluir uma ou mais inscrições no acordo, desde que garantidas, parceladas ou suspensas por decisão judicial.

¹⁵⁸ BRASIL. **Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

Percebe-se que a lei não inovou ao trazer a transação para a realidade dos contribuintes brasileiros, mas indicou as balizas entre as quais as negociações podem ocorrer. Conforme já tratado no trabalho, o CTN previa, expressamente, a possibilidade da celebração da transação, em seu artigo 171, bem como determina que o crédito tributário pode ser extinto pela transação.

Assim, apesar de sempre existir o interesse de uma regulamentação específica para a transação, foi apenas com a Lei n. 13.988/20 que a transação foi efetivamente instituída na prática tributária federal (isso porque alguns Estados já possuíam legislação específica sobre o tema, conforme será melhor demonstrado mais adiante no presente trabalho).

Como já afirmado anteriormente, a Lei n. 13.988/20 é fruto da Medida Provisória nº 899, também conhecida como MP do contribuinte legal. Logo, em seu primeiro artigo, a referida lei destaca que a transação está condicionada ao juízo de oportunidade e conveniência, e sua motivação deve atender ao interesse público¹⁵⁹. Na sequência, ressalta que deverão ser observados, dentre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.¹⁶⁰

Consigna-se, por oportuno, o momento no qual a lei foi promulgada. O mundo passava por um período de tormenta causado pela pandemia da covid-19 e o Brasil encontrava-se em estado de calamidade pública. Portanto, o cenário já caminhava para essa rota de conciliação, e o contexto pandêmico e de insegurança econômica foi um catalisador para que as aspirações teóricas foram postas em prática. Além disso, a transação surgiu como um respiro para o impacto econômico causado pela pandemia.

Com a edição da lei, os contribuintes passaram a ter a possibilidade de negociar suas dívidas com descontos de até 65% sobre o valor total dos débitos, desde que não haja

¹⁵⁹ BRASIL. **Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

¹⁶⁰ BRASIL. **Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

redução do montante principal. O alongamento do pagamento também pode ser negociado, e os prazos para pagamento das parcelas podem se estender até 120 meses, ressalvados.

Ademais, a Lei também apresenta algumas vedações à realização da transação. Portanto, são situações específicas elencadas pelo legislador que podem impedir até a negociação com o contribuinte. De início, destaca-se que os descontos indicados na legislação não podem atingir o valor principal do crédito, portanto, apenas podem ser concedidos descontos sobre multa e juros, segundo o seu Art. 11, §2º, inciso I¹⁶¹.

Ainda sobre o valor a ser transacionado, inicialmente, à época da edição da Lei, foi concedido um limite máximo de 50% para a redução do crédito. Atualmente, após alteração trazida pela Lei n. 14.375/2022, esse limite subiu para 65%¹⁶². Outro limite elevado também foi o referente ao prazo para quitação que, inicialmente, era de 84 meses e, agora, pode atingir até 120 meses, de acordo com o Art. 11, §2º, inciso III da Lei nº 13.988/2020¹⁶³

Todavia, pode haver variação do prazo e do limite dos descontos em duas situações específicas. A primeira é referente àquelas transações que envolvam pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, situação na qual a redução pode ser de até 70% e o prazo limite para quitação é de 145 meses. A segunda é o limite constitucional do § 11 do art. 195, no qual está prevista a limitação a 60 meses para a moratória e parcelamento das contribuições sociais da folha de salários e dos trabalhadores e demais segurados da previdência social, nos termos do art. 195, inciso I, alínea “a” e inciso II¹⁶⁴.

¹⁶¹ BRASIL. **Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

¹⁶² BRASIL. **Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

¹⁶³ BRASIL. **Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

¹⁶⁴ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre

Além das vedações trazidas acima, referentes aos valores e prazos que podem ser negociados, a Lei da Transação também impôs algumas limitações materiais à transação. É vedada transação que reduza multa de natureza penal, de acordo com o Art. 5¹⁶⁵, portanto, quaisquer valores decorrentes de ilícito penal tributário não poderão ser negociados no âmbito da transação.

Outra vedação é quanto à negociação com devedor contumaz. Essa vedação é mais delicada, na medida em que a Lei não define expressamente o que configuraria um devedor contumaz. A matéria merece uma análise mais aprofundada, conforme será tratado no tópico acerca das problemáticas da transação, pois, até o momento, o referido dispositivo legal segue sem sua devida aplicação.

Seguindo na análise da Lei, são apresentadas as modalidades de transação que podem ser adotadas pelos contribuintes, elencadas no seu art. 2º, quais sejam:

Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:

I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, na cobrança de créditos que seja da competência da Procuradoria-Geral da União, ou em contencioso administrativo fiscal; (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e

III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

Parágrafo único. A transação por adesão implica aceitação pelo devedor de todas as condições fixadas no edital que a propõe.

Pela leitura do dispositivo, percebe-se que há duas principais modalidades de transação: por proposta individual e por adesão. Pode-se identificar as duas modalidades como espécies dentro do gênero transação.

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; [...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;

¹⁶⁵ BRASIL. **Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

Mais adiante, com a evolução da transação no ordenamento tributário, é possível identificar e especificar as modalidades por algumas de suas idiossincrasias, mas, em uma primeira perspectiva, na modalidade por adesão, são oferecidas, pela Administração Pública, condições mais vantajosas para os contribuintes que se enquadram em determinados critérios pré-definidos. Já na modalidade individual, o contribuinte pode propor uma negociação específica para a sua situação, baseado em critérios equivalentes à sua individualidade.

Ou seja, a principal distinção entre elas é que na transação por proposta individual permite uma negociação maior entre as partes. Ainda, é importante destacar que a proposta pode ser de autoria do contribuinte ou da União, e, ainda assim, serão analisadas as condições específicas para o caso do contribuinte.

Não existem condições pré-estabelecidas, e todas as características da transação serão definidas após passarem pelo ajuste de ambas as partes, quais sejam, o contribuinte e a União. Já na transação por adesão, o contribuinte deve concordar previamente com as condições que forem pré-estabelecidas pelo órgão que oferecer o edital para adesão.

Seguindo na toada do incentivo à transação, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional foi pioneira na adoção do instituto para o seu âmbito. Logo após a edição da Lei n. 13.988/20, a PGFN editou a Portaria n. 9.917/2020 que trouxe a regulamentação da transação na cobrança da dívida ativa da União. Atualmente, a norma em vigência é a Portaria n. 6.757/2022 que regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS.

É importante destacar que as portarias que tratam sobre a transação são essenciais para a compreensão e a aplicação efetiva do instituto, pois é por meio delas que a transação é operacionalizada pelos órgãos. Todavia, é necessário que a cognição da portaria seja feita com análise crítica, pois a legislação infralegal não pode trazer restrições à lei e à Constituição.

Portanto, as normas procedimentais, como a portaria que será analisada no tópico adiante, não podem estabelecer empecilhos à aplicação do disposto tanto na Constituição quanto também no Código Tributário Nacional que prevê a utilização da transação como forma de extinção do crédito tributário.

Ainda, destaca-se que, para que seja possível uma leitura dinâmica entre as considerações realizadas e os dispositivos da Portaria n. 6.757/2022, a norma regulamentadora encontra-se anexa ao presente trabalho.

9.3 Portaria n. 6.757/2022 (ANEXO B)

A portaria trata sobre as diretrizes principais que devem ser observadas na celebração das transações no âmbito da PGFN e revogou a Portaria n. 9.917/2020. A portaria aponta, de início, os princípios e objetivos da transação dentro do órgão e, percebe-se um equilíbrio entre os benefícios para os contribuintes e para a própria União.

Na medida em que visa a “viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo”, também tenta “assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas”, conforme se extrai dos incisos I e II do art. 3º da Portaria 6.757/2022. Isso mostra, mais uma vez, que a transação é um instrumento que tenta privilegiar os interesses de ambas as partes que estão na negociação.

Além disso, o texto também dispõe sobre as obrigações, as exigências, as concessões, os efeitos e as vedações da transação. De forma geral, é um grande regulador da transação no âmbito da PGFN. Na mesma toada da Lei n. 13.988/20, o art. 4º da Portaria aponta que são modalidades de transação na PGFN: (i) por adesão à proposta da PGFN; (ii) individual proposta pela PGFN; e (iii) individual proposta pelo contribuinte, cabível também na sua forma simplificada.

As transações por adesão ficam à critério da PGFN, que disponibiliza editais e modalidades de adesão, com prazo e condições específicas. Em certo grau, a transação por adesão é a que mais se assemelha ao Refis.

Importante lembrar, mais uma vez, que a transação exige critérios mais específicos de cada contribuinte para que o negócio possa ser celebrado. Não basta haver o interesse e a vontade do particular, ele precisa se encaixar nos requisitos impostos pelas portarias e pelos editais que regulamentam a transação por adesão.

Até o momento, na prática, só foram concedidos descontos e outros benefícios, como a possibilidade de quitar os débitos com prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, àqueles contribuintes que possuem a capacidade de pagamento estimada em “C” e “D”. Portanto, ainda que não haja muita negociação na transação por adesão, posto

que as condições já são pré-determinadas pela Administração, ela não oferece os mesmos benefícios a todo e qualquer contribuinte que desejar transacionar seu passivo tributário.

Já as transações por proposta individual, seja por iniciativa da PGFN, seja por iniciativa do contribuinte, não possuem prazo para negociação. A modalidade geral desta transação prevê a negociação de débitos inscritos em dívida ativa cujo valor seja superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) ou superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) para débitos inscritos em dívida ativa do FGTS.

Para os débitos de valor consolidado inferior a este montante, e superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), existe a possibilidade de celebrar a chamada transação individual simplificada. Como sugere o nome, esta modalidade exige um menor nível de burocracia e negociação, atuando como uma alternativa para os devedores que não possuem um passivo fiscal de grande volume. Nesse caso, não há necessariamente uma extensa negociação com a PGFN. O contribuinte apresenta suas informações fiscais e econômicas, bem como um plano de pagamento para indicar informações, como o valor que pretende pagar a título de entrada, quantidade de prestações, o desconto que pretende, conforme sua capacidade de pagamento, dentre outras informações.

A PGFN pode concordar com os termos sugeridos pelo contribuinte ou pode apresentar uma contraproposta. Caso ainda não haja consenso, é direito do contribuinte apresentar um recurso administrativo. Atingido um consenso entre as partes, é assinado o termo de transação individual simplificada.

A Portaria ainda traz as causas de rescisão da transação, que, quando verificadas, podem ser impugnadas pelo contribuinte. Entretanto, caso seja verificada a ocorrência de uma das causas rescisórias, o contribuinte encontra-se impedido de formalizar nova transação pelo prazo de 2 anos, ainda que para débitos distintos.

Além disso, os débitos que haviam sido incluídos na transação terão o curso de cobrança retomado, com o afastamento dos benefícios que haviam sido concedidos em sede de transação.

Um grande benefício trazido para os contribuintes que pretendem transacionar seus débitos no âmbito da PGFN é a possibilidade de utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido,

autorizada após a alteração trazida pela Lei nº 14.375/2022. Como será mais bem explanado no tópico seguinte, nem todos os contribuintes podem usufruir do dito benefício.

Apenas aqueles que possuírem determinada capacidade de pagamento (débitos classificados como “C” ou “D”) poderão liquidar até 70% do saldo remanescente – após a aplicação dos descontos – com os créditos. Ainda, é permitida essa utilização apenas na transação individual geral, pois existe uma vedação para utilização dos créditos na transação individual simplificada, de acordo com o art. 35 da Portaria n. 6.757, de 2022.¹⁶⁶.

É importante destacar que essa utilização dos créditos não é garantida nem imediata. Deve ser apresentado um parecer com a existência, regularidade escritural e disponibilidade dos créditos, certificada por profissional contábil, com registro no Conselho Regional de Contabilidade, conforme art. 38¹⁶⁷.

Ultrapassada essa etapa de apresentação dos créditos, a PGFN fará a análise da regularidade das informações prestadas no prazo máximo de 5 anos ou até a liquidação integral do acordo de transação, o que for posterior, de acordo com o art. 39¹⁶⁸.

9.4 Capacidade de pagamento

Um dos pontos de destaque da Portaria, que também é imprescindível para as transações, é a questão do grau de recuperabilidade dos débitos. Essa informação impacta diretamente na celebração da transação, desde a decisão do contribuinte de tentar uma transação, até o momento das condições e benefícios que serão aplicáveis a cada negociação. Também serão traçadas algumas críticas referentes à capacidade de pagamento.

¹⁶⁶ BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 6.757 de 29 de julho de 2022**. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Brasília, DF: Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 20 jul. 2023.

¹⁶⁷ BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 6.757 de 29 de julho de 2022**. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Brasília, DF: Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 20 jul. 2023.

¹⁶⁸ BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 6.757 de 29 de julho de 2022**. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Brasília, DF: Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 20 jul. 2023.

Por meio do grau de recuperabilidade dos débitos, os contribuintes possuem uma capacidade de pagamento diretamente relacionada. A partir de informações patrimoniais e econômico-fiscais prestadas pelo contribuinte, a Administração consegue estimar uma capacidade de pagamento para liquidação do passivo fiscal do contribuinte.

A Administração estima a possibilidade de o contribuinte pagar o valor integral da dívida sem qualquer concessão de descontos, dentro do prazo de 5 anos. Como falado, a capacidade de pagamento é diretamente relacionada ao grau de recuperabilidade dos créditos, que pode variar do grau tipo “A”, como sendo aqueles com alta perspectiva de recuperação, até os créditos do tipo “D”, que são aqueles considerados irrecuperáveis¹⁶⁹, conforme art. 24 da referida lei.

Ainda, há uma gama específica de débitos classificados como “D”, que são aqueles (i) inscritos em dívida ativa há mais de 15 anos que não possuem garantia ou exigibilidade suspensa, (ii) com exigibilidade suspensa por decisão judicial em sede de liminar ou tutela antecipada há mais de 10 anos; e, ainda, (iii) que sejam de titularidade de devedores falidos, em recuperação judicial, com situação cadastral baixada ou inapto por motivos especificados na Portaria, conforme art. 25¹⁷⁰.

Essa classificação da capacidade de pagamento afeta diretamente os benefícios que serão concedidos ao contribuinte. Um exemplo disso é que o oferecimento de descontos e a possibilidade de utilizar créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL só é aplicável aos contribuintes que possuam débitos classificados como “C” ou “D”, ou seja, débitos considerados como de difícil recuperação ou irrecuperáveis, respectivamente.

Obviamente, é um grande impacto para um contribuinte que pretende utilizar esses dois mecanismos citados ter seus débitos classificados como “A”, com alta perspectiva de recuperação. Contudo, para esses contribuintes, ainda existe a possibilidade de realizar

¹⁶⁹ BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 6.757 de 29 de julho de 2022**. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Brasília, DF: Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 20 jul. 2023.

¹⁷⁰ BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 6.757 de 29 de julho de 2022**. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Brasília, DF: Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 20 jul. 2023.

parcelamento da dívida, oferecimento de garantias, utilização de créditos em desfavor da União reconhecidos por decisão, dentre outros benefícios.

Entretanto, aquele contribuinte que encontrar-se insatisfeito com a sua capacidade de pagamento estimada por entender que esta não reflete a realidade de sua empresa, pode tentar reverter a situação. Essa situação pode decorrer de diversos fatores decorrentes dos dados utilizados pela PGFN para o cálculo da capacidade de pagamento. Por exemplo, na fórmula atual para a estimativa, uma das variáveis utilizadas é a quantidade total de veículos em nome do contribuinte. A variável é, de fato, relevante ao cálculo da capacidade de pagamento estimada, pois são ativos de valor do contribuinte que podem compor o seu plano de pagamento.

Entretanto, levanta-se uma primeira crítica em relação a essa sistemática. Consideremos a hipótese de um contribuinte que atua no setor de transportes e fretes e deseja transacionar seus débitos. Seria injusto contabilizar os ativos essenciais à manutenção das suas atividades como possível valor a compor a sua capacidade de pagamento.

Ora, caso a empresa venda esses veículos, fica impossibilitada de dar continuidade à sua atividade e seguir sua geração de renda. Portanto, nessas situações fáticas, as variáveis que influenciam o cálculo da capacidade de pagamento podem ser revistas.

A Portaria oferece a possibilidade de o contribuinte tentar alterar a capacidade de pagamento estimada, por meio do pedido de revisão. Nesta alternativa, o contribuinte apresenta toda a documentação que considera relevante para demonstrar que sua capacidade de liquidar o passivo tributário federal é menor do que aquela inicialmente mensurada pela PGFN.

Um outro problema é a ausência de prazo para a análise do pedido de revisão. O contribuinte apresenta seu pleito e toda a documentação pertinente e fica à mercê da PGFN para que seja analisado. Nesse interregno, o eventual prazo para adesão à transação pode expirar e o contribuinte perde a oportunidade de obter vantagens e descontos para o pagamento do seu passivo.

Destaca-se, ainda, que a decisão de alterar a capacidade de pagamento do contribuinte é discricionária da União. Nesse ponto, merece atenção o fato de a legislação

não prever recurso específico em face da decisão que indefere a alteração da capacidade de pagamento.

A PGFN utiliza uma fórmula para calcular a capacidade de pagamento estimada do contribuinte. Importante destacar que a capacidade de pagamento deve ser dimensionada de forma a respeitar a isonomia dos particulares e alcançar um equilíbrio entre a expectativa de recuperação empresarial do contribuinte e a expectativa de recuperação – e na mesma medida, renúncia – de créditos tributários. Esta fórmula utiliza elementos como a receita bruta do contribuinte, o valor total dos débitos, valor total dos pagamentos mediante DARF/DAS/DAE, valor total do imposto retido por terceiros e declarados em DIRF, dentre outros coeficientes.

Até a apresentação deste trabalho, o cálculo utilizado pela PGFN pode ser traduzido na seguinte fórmula¹⁷¹:

Quadro 2 – Fórmula da capacidade de pagamento para fins de transação

$$CAPAG = 5(0.10V1 + 0.10V2 + 0.10V3 + 0.05V4 + 0.05V5 + 0.05V6 + 0.40V7 *) + V8 + 0.80V9 + 0.80V10$$

VARIÁVEIS	DESCRIÇÃO
V1	Valor total dos pagamentos mediante DARF/DAS/DAE
V2	Rendimentos decorrentes da atividade da empresa
V3	Valor do imposto total retido por terceiros – retenções totais – e declarados em DIRF
V4	Valor total das notas fiscais de saída nas quais o contribuinte figura como emitente
V5	Valor total das notas fiscais de saída nas quais o contribuinte figura como destinatário
V6	Valor da Receita Bruta total
V7	Valor total dos débitos declarados em DCTF
V8	Valor total das garantias integrais anotadas nos sistemas da PGFN
V9	Valor total dos veículos em nome do contribuinte
V10	Valor total das aquisições imobiliárias nos últimos 5 anos (DOI)

Fonte: elaborado pela autora.

¹⁷¹ Dados retirados do Portal Institucional da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <https://sisparnet.pgfn.fazenda.gov.br/sisparInternet/abaAdesao.jsf>. Acesso em: 24 jul. 2023.

Aqui é necessário fazer mais uma crítica à essa sistemática, mais especificamente, à fórmula utilizada e sua recente alteração. Importante ressaltar que a fórmula sofreu alteração em março de 2023, pela PGFN, sem que houvesse a exposição dos motivos, bem como eventual regulamentação para a escolha dos coeficientes utilizados.

Na fórmula anterior não se utilizava as variáveis V4, V5, V6, V9 e V10. Ainda, eram consideradas as informações incluídas pelo contribuinte no sistema da PGFN, como o número de funcionários, as demissões do último ano e, ainda, os bens direitos e obrigações.

A capacidade de pagamento, calculada com base nos critérios da fórmula atual, sequer considera uma das maiores despesas necessárias das empresas, qual seja, o pagamento da folha de salário. Dessa forma, acaba por restringir o direito dos contribuintes a obter uma concessão de descontos justa.

Nesse raciocínio, pode haver um real desfavorecimento aos contribuintes que tentarem realizar uma transação após a alteração da fórmula, em detrimento àqueles que aderiram nos anos iniciais da prática da transação. A isonomia é colocada em xeque diante da alteração, que não foi precedida de qualquer alteração na Lei n. 13.988/2020, nem na Portaria n. 6.757/2022, regulamentadora da transação federal.

De todo modo, é necessária uma crítica também à forma como foi alterada a fórmula, diante da falta de publicidade acerca dessa alteração. As razões deveriam, ao menos, ser expostas aos contribuintes.

Além disso, caso não haja um acompanhamento e fiscalização das variáveis utilizadas para a capacidade de pagamento, pode ser gerada uma guerra fiscal entre os entes da Administração. Isso porque, apesar de PGFN utilizar a referida fórmula, os estados e municípios possuem autonomia para mensurar a capacidade de pagamento de maneira diversa.

De todo modo, a capacidade de pagamento é essencial para as transações por adesão, oferecidas pela PGFN, portanto, é necessário que sejam corrigidas algumas das irregularidades verificadas na sistemática atual.

9.5 Últimas transações abertas pela PGFN até a apresentação do trabalho

Até a conclusão deste trabalho, a PGFN disponibilizou e já encerrou 16 negociações aos contribuintes, elencadas a seguir:

Quadro 3 – Transações oferecidas pela PGFN desde 2020

TRANSAÇÕES PGFN – 2020 ATÉ A PRESENTE DATA
Transação de inscrições garantidas por seguro garantia ou carta fiança - Edital PGDAU n. 2/2023
Transação conforme a capacidade de pagamento - Edital PGDAU n. 2/2023
Transação para débitos de difícil recuperação ou irrecuperáveis - Edital PGDAU n. 2/2023
Transação de pequeno valor - Edital PGDAU n. 2/2023
Transação de pequeno valor do Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal - PRLF
Contencioso tributário: “PLR-Empregados - PLR-Diretores”
Contencioso tributário: amortização fiscal do ágio
Dívida ativa suspensa por decisão judicial há mais de 10 anos
Por adesão (Edital nº 1/2019)
Transação na Dívida Ativa do FGTS
Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse)
Programa de regularização do Simples Nacional
Transação de pequeno valor do Simples Nacional – Edital PGDAU nº 1/2023
Transação de pequeno de valor – Edital PGDAU nº 1/2023
Transação de pequeno de valor
Extraordinária
Excepcional
Excepcional para débitos rurais e fundiários
Funrural
QuitaPGFN para negociar débitos de difícil recuperação ou irrecuperáveis
QuitaPGFN para quitação antecipada de saldo de transação

TRANSAÇÕES PGFN – 2020 ATÉ A PRESENTE DATA
Repactuação de transação em vigor
Portaria Conjunta RFB / PGFN nº 1, de 12 de janeiro de 2023
Edital PGDAU nº 2/2023
Edital PGDAU nº 3/2023

Fonte: elaborado pela autora.

Vale dizer que a maioria das transações acima indicadas passaram por sucessivas prorrogações, a fim de possibilitar que um maior número de contribuintes conseguisse fazer a adesão.

9.6 Receita Federal e a crescente evolução da transação tributária

A PGFN foi pioneira na regulamentação da transação e no oferecimento de diferentes modalidades para os contribuintes regularizarem seus débitos. Assim, como só havia regulamentação para transação de débitos inscritos em dívida ativa, caso os contribuintes quisessem negociar seu passivo, deveriam solicitar a remessa para a PGFN dos débitos que estivessem sob responsabilidade da RFB.

Na prática, verificou-se um aumento da morosidade nesse processo, devido à burocracia necessária à remessa para que os débitos estivessem elegíveis à transação. Até mesmo a via judicial foi utilizada como recurso para que a remessa ocorresse de forma mais célere, o que acaba por desconstituir o próprio propósito de redução da litigiosidade da transação.

De toda forma, seguindo o trilha da PGFN, com a publicação da Lei n. 14.375/2022, que trouxe alterações à Lei n. 13.988/2020, passou a ser possível transacionar débitos ainda não inscritos em dívida ativa, que estejam sob administração da RFB e estejam sendo discutidos no contencioso administrativo fiscal.

Diante disso, a RFB passou a regulamentar a transação por meio da Portaria RFB n. 208/2022, posteriormente revogada pela Portaria n. 247/2022. De modo geral, a regulamentação segue os mesmos parâmetros da Portaria n. 6.757/2022, com a replicação da maioria dos dispositivos.

A RFB disponibiliza as seguintes modalidades de transação: (i) por adesão à proposta da RFB; (ii) individual por proposta da RFB; e (iii) individual proposta pelo contribuinte. Em relação à primeira modalidade, a RFB já publicou 5 editais de transação, elencados adiante:

Quadro 4 – Transações oferecidas pela RFB desde 2021

TRANSAÇÕES RFB – 2021 ATÉ A PRESENTE DATA	
EDITAL	ESCOPO
Edital nº 1/2021	Torna pública proposta da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para adesão à transação no contencioso administrativo tributário de pequeno valor, destinada a pessoas naturais, microempresas e empresas de pequeno porte.
Edital nº 11/2021	Torna públicas as propostas da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para adesão à transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.
Edital nº 1/2022	Torna pública proposta da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para adesão à transação no contencioso administrativo fiscal de créditos tributários irrecuperáveis.
Edital nº 2/2022	Torna pública proposta da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para adesão à transação no contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, destinada a pessoas naturais, microempresas e empresas de pequeno porte.
Edital nº 9/2022	O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL E O SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhes conferem os arts. 16 e 17 da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, e o § 1º do art. 6º da Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020, tornam públicas as propostas para adesão à transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, observadas as condições estabelecidas neste Edital.
Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2023	Institui o Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal - PRLF, estabelecendo condições para transação excepcional na cobrança da dívida em contencioso administrativo tributário no âmbito de Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e de pequeno valor no contencioso administrativo ou inscrito em dívida ativa da União.

Fonte: elaborado pela autora.

Assim, percebe-se que, apesar de ter iniciado a regulamentação e o oferecimento da transação em momento posterior, a RFB já incorporou a tendência conciliatória. Nesse contexto, a tendência é que novos programas sejam disponibilizados aos contribuintes, para que seja possível fazer esse saneamento fiscal e aumento da arrecadação ainda na fase administrativa de cobrança.

10 RESULTADOS DA TRANSAÇÃO NO ÂMBITO DA PGFN

10.1 A transação federal em números

As transações, desde a sua regulamentação mais prática ocorrida em 2020, apresentaram resultados impactantes no âmbito federal. O Observatório de Transações Tributárias do Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER) publicou um relatório¹⁷² referente aos acordos de transação firmados com a PGFN.

A partir das informações apresentadas pelo fisco, verificou-se que foram celebrados 134 acordos de transação individual, entre 2020 e julho de 2022. São aquelas transações que são precedidas de negociações com a União para definição da quantidade de parcelas, dos percentuais de descontos conferidos, das garantias aceitas, dentre outras peculiaridades que são exclusivas do procedimento da transação individual.

A PGFN da 5ª Região ficou com o maior percentual de transações celebradas, atingindo 26% do total, o que contabiliza 35 transações individuais. Logo em seguida, está a 3ª Região, que celebrou um total de 33 transações. Na sequência, estão a 1ª Região, com 23 transações, a 4ª Região, com 24, e, por fim, a 2ª Região, com 19 transações celebradas.

A partir desses dados, percebe-se que a prática da transação se consolidou no país inteiro, pois, apesar de terem regiões com números mais significativos de acordos celebrados, todas as unidades das Procuradorias Regionais tiveram um engajamento grande na celebração dos acordos.

Quanto às transações por adesão, verifica-se a realização de 1.211.435 transações, até julho de 2022, conforme relatório do Insper já citado¹⁷³. Esse total de transações realizadas representou um grande impacto na recuperação de créditos tributários, o que confirma o viés arrecadatário das transações tributárias. A PGFN divulgou um levantamento que demonstra que, apenas em 2022, mais de 14 bilhões foram recuperados por meio da transação.

¹⁷² CANADO, Vanessa Rahal. **Relatório de pesquisa: relatório #4**, 2022. São Paulo: Insper, 2022. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2023/02/Insper_Nucleo-Tributacao_Observatorio-transacao-Tributaria_Relatorio.pdf. Acesso em: 24 jul. 2023.

¹⁷³ CANADO, Vanessa Rahal. **Relatório de pesquisa: relatório #4**, 2022. São Paulo: Insper, 2022. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2023/02/Insper_Nucleo-Tributacao_Observatorio-transacao-Tributaria_Relatorio.pdf. Acesso em: 24 jul. 2023.

O gráfico apresentado pelo órgão em seu relatório anual, PGFN em Números, de 2023 (com valores referentes a 2022) indica a evolução da recuperação de créditos pela PGFN, com destaque ao crescimento da função arrecadatória da transação¹⁷⁴:

Figura 1 – Evolução da recuperação de débitos fiscais com a transação



Fonte: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (2023).

Ainda, verifica-se que em 2020, com o início das transações decorrentes da crise econômica causada pela covid-19, a PGFN já conseguiu arrecadar cerca de 1,7 bilhão. O sucesso do instrumento é notório, dado o cenário de instabilidade econômica mundial com o impacto da crise sanitária. No ano seguinte, a PGFN garantiu uma recuperação de R\$ 6,4 bilhões por meio da transação. O cenário indica um crescimento exponencial na arrecadação.

¹⁷⁴ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números 2023**: dados de 2022. Brasília, DF: PGFN, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>. Acesso em: 24 jul. 2023.

Também, segundo apontado pela PGFN em seu relatório anual, o próprio órgão reconhece a importância da transação na recuperação dos créditos. O órgão reconhece que¹⁷⁵:

Adentrando em nossos resultados propriamente ditos, resalto que um dos maiores feitos do ano de 2022 está na consolidação do sistema de transação tributária como o mecanismo mais amplo e justo de regularização fiscal já visto. Desde o seu início, a transação tributária já regularizou R\$ 404,3 bilhões em débitos, tendo sido responsável por quase um terço de toda a recuperação da dívida ativa.

Dentre as melhorias indicadas pela PGFN¹⁷⁶, que auxiliam a estimular a realização dos acordos de transação estão:

a redução do valor para proposição de transação individual; criação da transação individual simplificada e melhora da forma de cálculo da capacidade de pagamento. Ampliação de prazos e descontos, além da autorização para o uso de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL como pagamento. Oferta de programas de transação por adesão e o acolhimento de acordos de transação individual.

Além dessas melhorias, um aspecto de aperfeiçoamento das transações foi a autorização do uso de precatórios para o pagamento das parcelas da negociação, conforme implementado pela EC nº 113/2021¹⁷⁷. Essas constantes evoluções implementadas pela Administração, combinado com os resultados e a perene abertura de novos programas de transação, deixam claro o interesse da PGFN na manutenção das transações no ordenamento tributário.

Diante desse interesse da Administração Pública, muitos contribuintes também são estimulados a adotar essa forma alternativa à discussão do crédito tributário. Essa

¹⁷⁵ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números 2023**: dados de 2022. Brasília, DF: PGFN, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>. Acesso em: 24 jul. 2023.

¹⁷⁶ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números 2023**: dados de 2022. Brasília, DF: PGFN, 2023. p. 16. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>. Acesso em: 24 jul. 2023.

¹⁷⁷ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 113**, de 8 de dezembro de 2021. Altera a Constituição Federal e o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para estabelecer o novo regime de pagamentos de precatórios, modificar normas relativas ao Novo Regime Fiscal e autorizar o parcelamento de débitos previdenciários dos Municípios; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc113.htm. Acesso em: 24 jul. 2023.

alternativa representa, para ambas as partes, uma forma mais eficiente e célere diante de uma longa e incerta demanda jurisdicional.

Percebe-se que inúmeras são as vantagens trazidas pela implementação da transação na realidade do sistema tributário. Há, de fato, uma aplicação real do princípio da capacidade contributiva que gera o rompimento do processo de cobrança tradicional do crédito tributária, através de uma atuação consensual, principalmente se a questão for analisada da perspectiva do fisco, que recupera valores que sequer iria receber.

Entretanto, é importante lembrar que, apesar de ser um mecanismo bem-sucedido, que traz vantagens para ambas as partes, ainda existem dificuldades a serem superadas, conforme será mais bem trabalhado no tópico adiante.

10.2 A transação nos Estados e Municípios

A Lei n. 13.988/2020 disciplina acerca das transações tributárias no âmbito federal, conforme disposto no seu art. 1º¹⁷⁸. Entretanto, a prática da transação não se resume à consensualidade entre a Administração Federal e os contribuintes para quitação de débitos federais. Os Estados e Municípios, impulsionados pela prática federal, também conduziram suas previsões específicas que regulamentam o instituto. Algumas dessas iniciativas, em verdade, são anteriores à lei geral de transação.

Destaca-se que os resultados positivos não são observados apenas no âmbito federal na aplicação da transação. Os Estados e Municípios também seguem a mesma tendência conciliatória da União, conforme será demonstrado.

A perspectiva dos Estados e Municípios é relevante para o contexto nacional da transação, mas lembra-se que o presente trabalho tem seu escopo voltado à transação tributária no âmbito federal, razão pela qual serão analisados os resultados das transações e não o estudo às normas específicas que tratam das transações estaduais e municipais.

O Insper também faz um trabalho de monitoramento dos programas de transação por Estado e capitais¹⁷⁹. Dentre as 27 Unidades Federativas do Brasil, 15 delas possuem

¹⁷⁸ Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

¹⁷⁹ CANADO, Vanessa Rahal. **Relatório de pesquisa: relatório #4**, 2022. São Paulo: Insper, 2022. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2023/02/Insper_Nucleo-Tributacao_Observatorio-transacao-Tributaria_Relatorio.pdf. Acesso em: 24 jul. 2023.

previsão de transação (BA, CE, ES, GO, MA, MG, PA, PB, PE, RJ, ES, EE, SC, SP, SE). Interessante é o fato de que 8 delas são anteriores ao Código de Processo Civil de 2015.

O Estado de Minas Gerais é o que possui a previsão mais antiga da transação em sua legislação estadual. A autorização à realização de transações está prevista na Lei n. 6.763/1975, com inclusão pela Lei n. 13.435/1999.

Nesse mesmo parâmetro, os municípios de Belém/PA, Belo Horizonte/MG e Curitiba/PR também possuíam previsão legislativa que autorizava a realização da transação antes do novo Código Processual. Atualmente, 10 capitais disponibilizam transações para quitação dos débitos municipais. São elas: Campo Grande/MS, Cuiabá/MT, Florianópolis/SC, Fortaleza/CE, Recife/PE, Rio de Janeiro/RJ e São Paulo/SP.

Em relação aos Estados e Municípios que possuem a previsão anterior ao CPC/15, a maioria das legislações não está mais em prática, mas é possível extrair que a posição conciliatória almejada por meio da transação já vinha sendo praticada como forma tanto de aumentar a arrecadação como também de diminuição da litigiosidade.

Apesar disso, ainda não se vê número expressivo nos resultados das transações. Isso se deve, em parte, em razão do desconhecimento dos contribuintes acerca da possibilidade de quitação de seu passivo estadual e municipal através da transação.

10.2.1 A experiência do Estado e do Município de São Paulo

A legislação federal sobre transação serviu de inspiração para as legislações específicas dos Estados e Municípios, com bastante similaridade nos termos e nas disposições. À título de exemplo, analisa-se a experiência do Estado de São Paulo, que instituiu a transação após a legislação federal e vem obtendo resultados importantes. No Estado, a origem recente da transação ocorreu com a Lei n. 17.293/2020, que "estabelece medidas voltadas ao ajuste fiscal e ao equilíbrio das contas públicas e dá providências correlatas".

Em sua Seção XII, estabelece as orientações e os requisitos para a transação de créditos perante a Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (PGE/SP). Posteriormente,

a regulamentação infralegal foi por meio da Resolução PGE/2020 e da Portaria SUBG CTF-20/20.

Segundo a prática federal, as modalidades disponibilizadas são (i) a transação por edital; (ii) a transação individual por proposta do devedor ou da PGE/SP; e (iii) individual, nos casos de ação judicial que envolve o débito inscrito, nos termos do art. 24 da Portaria SUBG CTF-20/20.

Dentre os benefícios que podem ser concedidos aos contribuintes estão os descontos de juros e multas incidentes sobre débitos inscritos em dívida ativa, prazos e formas de pagamento especiais, como o parcelamento, o diferimento ou a moratória. O pagamento pode ser feito em até 60 parcelas ou em 84 para aqueles contribuintes em recuperação judicial. Ainda, pode ser realizada a substituição ou alienação de bens dados em garantia de execução fiscal, conforme dispõe o art. 3º da portaria supracitada.

A portaria também impõe algumas vedações, como a realização de transação por contribuintes optantes do Simples Nacional, redução de mais de 30% do valor total dos débitos a serem transacionados, utilização de precatórios ou requisição de pequeno valor (RPV) para pagamento dos débitos, dentre outras.

No Estado de São Paulo, a primeira celebração de transação tributária ocorreu em 2021 e foi amplamente divulgada, pois envolvia o valor de R\$ 51 milhões. O desconto concedido foi de cerca de R\$ 13 milhões¹⁸⁰.

Já no âmbito municipal, em São Paulo, a transação está prevista na Lei n. 17.324/2020, com alterações trazidas pela Lei n. 17.914/2023. Ainda, a Portaria PGM n. 48/2023 “*disciplina a modalidade de transação por adesão a proposta da Procuradoria Geral do Município, na cobrança de créditos municipais de natureza tributária e não tributária inscritos em dívida ativa.*”¹⁸¹.

¹⁸⁰ HIGÍDIO, José. Concluída a primeira transação tributária individual do estado de SP. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 22 jul. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-22/concluida-primeira-transacao-tributaria-individual-estado-sp#:~:text=Uma%20empresa%20do%20setor%20de,na%20Lei%20Federal%2013.988%2F2020>. Acesso em: 24 jul. 2023.

¹⁸¹ SÃO PAULO (cidade). Procuradoria-Geral do Município. **Portaria PGM nº 48**, de 10 de abril de 2023. Disciplina a modalidade de transação por adesão a proposta da Procuradoria Geral do Município, na cobrança de créditos municipais de natureza tributária e não tributária inscritos em dívida ativa. São Paulo: Procuradoria-Geral do Município, 2023. Disponível em:

Atualmente, estão ofertadas as modalidades de transação geral e aquela voltada às entidades religiosas e educacionais sem fins lucrativos, conforme disponibilizado pela PGM/SP¹⁸².

10.3 A experiência da transação no direito comparado: o modelo norte-americano.

A transação, apesar de ser prática recente no Brasil, já é adotada de forma consolidada em outros países. Para a implementação da transação no Brasil, não seria mera especulação afirmar que o país bebeu da fonte da experiência estrangeira, pois esse ponto foi utilizado como argumento de motivação.

À época da MP 899/2019, que, posteriormente, foi convertida na Lei n. 13.988/2020, dentro do conteúdo da exposição de motivos, já é possível identificar a influência de outros países para a transação tributária brasileira. O modelo de transação proposto foi inspirado no instituto consolidado nos Estados Unidos, chamado *Offer in Compromise*.¹⁸³

O chamado *Internal Revenue Service*, órgão com competências similares às da Receita Federal do Brasil, aplica o modelo de conciliação, no qual é feita uma análise específica da situação econômica e o perfil de cada devedor, para que seja proposta uma solução pautada na justiça fiscal. Claro que o interesse arrecadatório e a oportunidade e conveniência do Estado também são considerados.

Lá, a prática é feita através dos *closing agreements*¹⁸⁴, ou acordos de encerramento, previstos na *Section 7121* do *Internal Revenue Code*, o Código Tributário americano. Rangel Perrucci Fiorin explica que esses acordos podem ser feitos “em relação

<https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/portaria-procuradoria-geral-do-municipio-pgm-48-de-10-de-abril-de-2023>. Acesso em: 24 jul. 2023.

¹⁸² PREFEITURA DE SÃO PAULO. **Serviços relacionados à Dívida Ativa – Tipos de Transação de Débitos**. São Paulo: Prefeitura de São Paulo, 17 jul. 2023. Disponível em: https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/procuradoria_geral/servicos/index.php?p=343480. Acesso em: 24 jul. 2023.

¹⁸³ BRASIL. Ministério da Economia. **EMI nº 00268/2019 ME AGU**. Brasília, DF: Ministério da Economia, 6 set. 2019. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acesso em: 24 jul. 2023.

¹⁸⁴ Site da Receita Federal americana chamada *Internal Revenue Service*, de onde podem ser extraídas mais informações acerca dos *closing agreements*. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE. **Closing Agreements**. Washington, D.C.: IRS, [2023?]. Disponível em: <https://www.irs.gov/businesses/closing-agreements-1>. Acesso em: 24 jul. 2023.

a qualquer imposto interno sobre a receita, por qualquer período tributável que termine antes ou após a data de acordo.”¹⁸⁵

Nos Estados Unidos, existe muito forte a cultura da negociação, de modo que os funcionários possuem a autonomia para realizar acordos de débitos tributários, resguardados por limitações inerentes à matéria, como prazos e descontos uniformizados. Essa prática nunca foi estimulada no Brasil, pelo fato de ser, supostamente, uma visão que vai de encontro à igualdade e à concepção original própria da indisponibilidade do interesse público, que vem se aprimorando na busca de uma maior justiça fiscal. Apenas mais recentemente, com a regulamentação do instituto da transação, foi possível conceder a competência aos órgãos de cobrança para que negociem os débitos tributários.

A dinâmica do estabelecimento dos parâmetros da transação americana é explicada por Clóvis Monteiro Ferreira da Silva Neto:

Diante da delegação legislativa, praticamente todos os detalhes sobre a transação tributária são definidos em Regulações do Secretário do Tesouro (*Treasury Regulation*), incluindo declarações sobre as finalidades do programa, diferentes modalidades de transação, critérios para a avaliação de patrimônio e renda, padrões nacionais e regionais de custo de vida mínimo e orientações para a definição do potencial razoável de cobrança. Tudo isso é compilado no Manual do IRS, um documento primariamente direcionado aos funcionários do IRS, mas que é acessível pelo público via internet e serve para orientar os contribuintes sobre a propositura de uma transação aceitável.¹⁸⁶

Apresenta os conceitos utilizados na doutrina americana para subsidiar a transação tributária. Ao solucionar um conflito através da transação, é gerado um excedente corporativo (*cooperative surplus*), em contrapartida àquele conflito que se prolonga no tempo em razão da falta de cooperação do contribuinte, que acarreta um valor de ameaça (*threat value*) devido à cobrança forçosa que é necessária ser feita.

¹⁸⁵ FIORIN, Ranger Perrucci. **A transação como instrumento de autocomposição**. 1. ed. São Paulo: Rideel, 2021. p. 161.

¹⁸⁶ DA SILVA NETO, Clóvis Monteiro Ferreira. A transação tributária nos Estados Unidos: estrutura normativa e análise econômica. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 108.

O autor sintetiza as vantagens e desvantagens em um quadro resumo reproduzido adiante¹⁸⁷:

Quadro 5 – Quadro comparativo dos cenários das negociações

Excedente cooperativo (solução amigável)	Valor de ameaça (cobrança forçada)
Governo: arrecadação rápida e barata, além do efeito <i>compliance</i> .	Governo: demora e custos de cobrança.
Contribuinte: quitação imediata da dívida pelo seu potencial razoável de cobrança.	Contribuinte: investigação patrimonial, penhoras, leilões administrativos e, em certos casos, prisão.

Fonte: DA SILVA NETO (2021).

Acerca desses conceitos indicados acima, o autor examina o contexto consensual americano e apresenta ponderações que se adequam à realidade brasileira ao afirmar que:

[...] se o governo não possuir instrumentos eficazes de cobrança forçada (valor de ameaça), um contribuinte racional evitará a negociação amigável e optará pela chance de aguardar impunemente o prazo prescricional da dívida. Por outro lado, um governo que não preza pela eficiência do seu gasto com a cobrança do crédito público provavelmente ignorará os benefícios do excedente cooperativo.¹⁸⁸

Portanto, percebe-se que a inspiração tanto na legislação quanto no raciocínio americano deve ser bem aproveitada pelo Brasil. Os problemas que acarretam a busca por uma solução menos contenciosa são mais parecidos do que se supõe, e as experiências positivas devem ser seguidas, a fim de se atingir uma relação mais cooperativa e mais efetiva de cobrança do crédito tributário.

¹⁸⁷ DA SILVA NETO, Clóvis Monteiro Ferreira. A transação tributária nos Estados Unidos: estrutura normativa e análise econômica. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária:** à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 115.

¹⁸⁸ DA SILVA NETO, Clóvis Monteiro Ferreira. A transação tributária nos Estados Unidos: estrutura normativa e análise econômica. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária:** à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 115.

11 AS PROBLEMÁTICAS NO ÂMBITO DA TRANSAÇÃO

É praxe entre empresários e juristas criticar a complexidade do Sistema Tributário Nacional. Não é sem razão tal crítica. É fato e estatístico que o Brasil possui um elevado grau de litigiosidade, com baixo retorno em relação aos créditos tributários em aberto.

De acordo com o Relatório PGFN em números¹⁸⁹, o valor total da dívida ativa já atingiu o valor de R\$ 2,7 trilhões de reais no ano de 2022. Do ponto de vista do fisco, essa realidade apenas demonstra a necessidade de se utilizar novas soluções para recuperar tal montante, que segue em constante crescimento.

Por outro lado, os contribuintes, que passam anos discutindo judicialmente as cobranças, vivem cercados por uma incerteza que afeta diretamente o funcionamento da empresa, o seu fluxo de caixa, a realização de reinvestimento, a ampliação do negócio e etc.

A transação surge como uma perspectiva de otimização do cenário litigioso encontrado atualmente. Importante lembrar que o foco das transações lançadas pela PGFN e RFB, até o momento, tem sido arrecadar os créditos classificados como de difícil recuperação e irrecuperáveis (classificados como “C” e “D”, respectivamente).

11.1 Estímulo ao mal pagador?

A chamada ineficiência na arrecadação, nesse âmbito, decorre tanto do estímulo à litigiosidade, quanto de uma certa acomodação dos contribuintes que aguardavam o lançamento dos parcelamentos e Refis para quitarem seus débitos. Inicialmente, entende-se que poderia haver indiretamente um certo estímulo à inadimplência.

Atualmente, como a transação possui características diferentes de um simples parcelamento, não são todos os contribuintes que estão aptos a transacionar seus débitos

¹⁸⁹ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números 2023**: dados de 2022. Brasília, DF: PGFN, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>. Acesso em: 24 jul. 2023.

com descontos. Isso porque o principal objetivo das transações são aqueles débitos mais difíceis de serem recuperados pelo fisco, portanto, normalmente, não são débitos de bons pagadores.

O que se verifica é que as transações, diferentemente dos parcelamentos, não se resumem a um modelo meramente arrecadatário. Dentre os seus objetivos, conforme já falado anteriormente, estão a efetiva redução da litigiosidade, uma maior economia de custos com discussões longas sobre a exigibilidade do crédito e, conseqüentemente, um aumento da efetividade da atuação da administração pública.

Além disso, um fator importante desconstitui essa falsa premissa de que os contribuintes poderiam deixar de quitar suas obrigações tributárias para aderir aos programas de transação posteriormente para regularizar suas dívidas. Tal fator é o que se pode chamar de risco da decisão.

Nesse sentido, o fisco disponibiliza os programas de transação de acordo com o seu interesse e disponibilidade. Além disso, ele indica de forma discricionária quem serão os contribuintes beneficiados e quais serão os benefícios concedidos. Assim, um contribuinte que deixar de pagar seus impostos de forma regular para se aproveitar de um programa de transação pode se ver frustrado no futuro.

Imagine-se uma situação hipotética de um contribuinte que, contando com a possibilidade de transacionar posteriormente, suspende o pagamento dos seus tributos. O fisco pode entender, naquele momento, que não há interesse público para abrir uma nova negociação e, simplesmente, não disponibilizar novos editais.

Ou ainda, pode abrir novas oportunidades de transação, mas quando o contribuinte for tentar aderir, pode perceber que sua capacidade de pagamento é classificada como A ou B, consideradas boas pela PGFN. A consequência disso, pelo menos de acordo com a prática observada até o momento, é que a classificação, nesses termos, não garante descontos no pagamento do passivo, dentre outros benefícios que só são concedidos aos contribuintes classificados como C ou D.

Outrossim, o que mais caracteriza esse risco da decisão é o fato de que o fisco não está obrigado a transacionar. O interesse público rege os acordos de transação. Em uma situação de transação individual, durante as negociações, o fisco pode encerrar o acordo

e o contribuinte sai mais prejudicado ainda. Com a não celebração do acordo de transação, está verificada a mora e todos os custos dela decorrentes (multas, juros e encargo legal).

Por fim, ainda existe mais um fato que desestimula o mal pagador. A Lei n. 13.9888/2020 apresenta algumas situações impeditivas à celebração da transação, dentre elas está prevista a vedação à transação que envolva devedor contumaz, nos termos do seu art. 5º, inciso III¹⁹⁰, o qual prevê “Art. 5º É vedada a transação que: [...] III - envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica.”.

Nesse ponto, é necessário tecer uma crítica à referida legislação, pois o dispositivo, além de não definir o que é devedor contumaz, ainda atribui a competência ao legislador ordinário para que assim o faça. Isso porque ainda há controvérsias acerca da conceituação exata do termo, que não significa aquele contribuinte que deixa de adimplir com suas obrigações tributárias devido à insuficiência de recursos.

Nessa toada, no Congresso Nacional, existe um projeto de lei que propõe a definição do chamado devedor contumaz, o PL n. 1.646/2019, que, de acordo com sua emenda, “*estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa [...]*”¹⁹¹.

Nos termos do texto proposto, poderá ser caracterizado como devedor contumaz o contribuinte nas situações em que (i) houver indícios de que a pessoa jurídica foi constituída com a finalidade de fraude fiscal; (ii) houver indícios de que os sócios da firma individual não sejam legítimos; (iii) houver indícios de que a organização societária da empresa possua a finalidade do não recolhimento de tributos ou busque burlar os mecanismos de cobrança; e (iv) houver indícios de ocultação de bens, receitas ou direitos pela pessoa física, com a finalidade de não recolhimento dos tributos devidos.

De toda forma, compreende-se que o intuito do dispositivo é evitar que sejam concedidos benefícios e vantagens àquele contribuinte que torna o não pagamento dos tributos devidos uma prática reiterada, pautado na má-fé. O impeditivo é, justamente, para

¹⁹¹ BRASIL. **Projeto de Lei nº 1.646/2019**. Estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa e altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Brasília, DF: Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2194879>. Acesso em: 24 jul. 2023.

que esse comportamento não seja legitimado, diferente do que se verifica nos parcelamentos ordinários e Refis, nos quais inexistente tal vedação.

O princípio da capacidade contributiva, da igualdade e a busca pela justiça fiscal fundamentam a referida vedação, na medida em que impede a premiação aos maus pagadores. Entretanto, é necessário que haja uma definição exata do termo para que o dispositivo possa ser aplicado de maneira eficaz.

11.2 Discricionariedade na concessão de benefícios

Todavia, uma outra questão que merece crítica atrelada à transação é a discricionariedade da Administração Pública, especificamente na sua modalidade individual, proposta pelo fisco ou pelo contribuinte.

Diferentemente da transação por adesão, nessa modalidade, o contribuinte apresenta a sua proposta de transação, a qual inclui as informações sobre as dificuldades que fizeram com que a empresa atingisse aquele passivo, um plano para pagamento dos débitos, oferecimento de garantias, dentre outras informações individuais.

A partir daí, inicia-se uma negociação com a Administração Pública para tentar se chegar a um acordo sobre as concessões que cada um irá fazer, como é imprescindível na transação. Contudo, a linha entre a discricionariedade e arbitrariedade é tênue.

O fisco está limitado apenas pelos parâmetros estipulados na legislação que rege o tema, mas pode conceder descontos e condições mais favoráveis a um contribuinte em detrimento de outro. O cerne é que, a partir da apresentação da proposta de transação, não existe mais a impessoalidade. O fisco identifica quem é aquele contribuinte e todo o seu histórico.

A decisão final, apesar de possuir balizadores legais, depende da discricionariedade do fisco. É importante lembrar que o § 2º do art. 1º da Lei n. 13.988/2020 prevê que a transação deve observar os princípios da isonomia e da moralidade, assim como o da transparência e publicidade. Ao tratar sobre o tema, ao comentar sobre a possibilidade de o fisco escolher a quem irá conceder os benefícios, Hugo de Brito Machado Segundo pondera que:

Tudo dependerá da qualidade dessas decisões. Daí a necessidade de publicidade e transparência em todos os atos que envolvem sua utilização, não sendo demais lembrar que tais princípios, como outros que decorrem da ideia republicada, surgiram, ao longo do lento processo de tentativa e erro que depura as instituições humanas ao longo da História, justamente porque no passado os soberanos escolhiam *de quem* cobriam tributos, *quanto* e *como*, por critérios nem sempre legítimos, revelando arbítrio tanto nos excessos como também nas omissões verificadas no exercício, então ilimitado, do poder de tributar.¹⁹²

Assim, apesar de ter sido regulamento como um instrumento que estimule a consensualidade entre fisco e contribuinte, toda a relação na transação precisa estar pautada na moralidade e isonomia entre os contribuintes. A análise do fisco não pode ser influenciada por fatores alheios àqueles que realmente são necessários para se chegar a uma conclusão sobre as condições da negociação. Ainda, a publicidade e transparência devem sempre ser aliados do contribuinte e do fisco para que haja um tratamento isonômico.

As Procuradorias publicam os termos de transações individuais firmadas por elas, que são, essencialmente, o contrato firmado com o contribuinte, no qual estão dispostos todos os deveres e todas as obrigações de ambas as partes.

A transação, apesar de ter previsão antiga no ordenamento jurídico tributário, teve a sua aplicação inicial recentemente, o que faz com que em muitos ainda gere muita desconfiança e incerteza, tanto nos contribuintes quanto nos agentes fiscais. Em razão disso, é importante que seja verificada, de fato, uma mudança na cultura organizacional, para que tanto a PGFN quanto RFB entendam e estejam dispostas a enxergar uma alternativa à discussão do crédito. Essa alternativa depende da consensualidade. Entendendo-se que esse é o elemento principal, poderão ser geradas soluções de forma mais natural e que garantam uma maior segurança a ambas as partes.

Assim, espera-se que a transação seja tratada como prioridade pela Administração Pública, de modo que seja conferida uma maior eficiência na resolução dos conflitos tributários. Nesse mesmo sentido, é importante que seja mantida a equidade nas

¹⁹² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Breves notas sobre a transação tributária no âmbito federal (Lei 13.988/2020). In: SEEFELDER FILHO, Cláudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 261.

concessões oferecidas nos programas de transação, a fim de que todos os contribuintes possam ter uma negociação justa.

A publicidade atua como requisito e finalidade da questão anteriormente suscitada, e garante a legitimidade das negociações, bem como segurança jurídica para que não seja preciso retornar ao contexto de litígio que estava instaurando antes do cenário das transações.

12 PERSPECTIVAS FUTURAS PARA A TRANSAÇÃO

A tendência conciliatória que vem sendo, aos poucos, implementada na prática tributária brasileira representa uma maior possibilidade de diálogo entre os contribuintes e o fisco. Conforme já demonstrado no trabalho, a transação apresenta vantagens para ambas as partes.

Na perspectiva do fisco, pode ser um grande aliado para tornar a arrecadação mais justa e mais simplificada, o que acarretará uma maior recuperação de dívidas fiscais. Já para o contribuinte, haverá uma cobrança mais adequada, em uma sistemática que possibilita o pagamento de acordo com sua capacidade específica. Importante destacar que essas devem sempre ser aprimoradas, de modo a refletir os avanços da sociedade e as constantes mudanças verificadas em todos os setores do país.

12.1 Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019: a reforma tributária

Recentemente, em 7 de julho de 2023, foi aprovado, em dois turnos, pela Câmara dos Deputados, o texto substitutivo da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n. 45/2019, e foi dado início à chamada Reforma Tributária. O presente trabalho não irá se aprofundar nas diversas alterações propostas, que irão alterar substancialmente o ordenamento constitucional como conhecido atualmente, particularmente no âmbito tributário. Tampouco serão tratadas as discussões acerca da legalidade das mudanças que estão sendo propostas, que sequer são definitivas, tendo em vista que o texto provavelmente passará por novas alterações até sua aprovação pelo Senado.

O foco trazido é referente ao que se propõe, em uma perspectiva geral, com essa reforma. Na justificativa apresentada para a PEC¹⁹³, é reforçado o interesse na simplificação do sistema tributário. Isso, supostamente, garantirá uma compreensão mais fácil da aplicação das normas tributárias.

¹⁹³ BRASIL. **Proposta de Emenda Constitucional n.º 45 de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 24 jul. 2023.

Ainda, busca-se, com a reforma tributária, garantir uma maior justiça fiscal, pautada na capacidade contributiva e com um maior grau de eficiência e transparência na cobrança tributária.

O texto da proposta sugere a inclusão, no texto do artigo 145 da Constituição Federal, dos princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e do equilíbrio¹⁹⁴.

Essas premissas se coadunam com aquelas que contornam o instituto da transação tributária. O instrumento também é fundamentado pela busca dos mesmos objetivos, o que demonstra, de fato, uma mudança de postura como um todo da Administração Pública.

É importante a busca pelo diálogo, pela conciliação e a construção de soluções que garantam uma maior justiça fiscal, sem, entretanto, deixar de respeitar os princípios constitucionais que permeiam a sociedade e, principalmente, o Direito Tributário.

12.2 Transação 2.0

A conjectura construída nesse trabalho, de que houve uma mudança de pensamento quanto à dinâmica litigiosa e inefetiva de cobrança de tributos se comprova, mais uma vez, verdade. Os programas de transação apresentados até o momento foram o início desse movimento e a tendência é que essa mentalidade perdure na Administração Pública.

A nova modalidade de transação que será proposta pelo governo está sendo apelidada de Transação 2.0. O novo instrumento foi incluído no Projeto de Lei n. 2.384/2023¹⁹⁵, que discute, primariamente, o retorno do voto de qualidade em casos de empate nos julgamentos de processos administrativos fiscais no CARF, além da ampliação do limite de alçada do contencioso administrativo fiscal de pequeno valor.

O PL propõe alterações à Lei n. 13.988/2020. O projeto foi aprovado também em 7 de julho de 2023, um dia de grandes movimentos no cenário econômico e tributário e

¹⁹⁴ Art. 145. (...)

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e do equilíbrio e da defesa do meio ambiente.”

¹⁹⁵ Mais sobre o PL n° 2.384/2023 pode ser analisado no site da câmara. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2360503>. Acesso em: 24 jul. 2023.

segue para deliberação no Senado. Cabe lembrar que a Lei n. 13.988/2020 passou a prever que não seria mais aplicado o voto de qualidade nos casos de empate dos julgamentos administrativos fiscais, para que o conflito fosse resolvido a favor do contribuinte, nos termos do seu artigo 28¹⁹⁶.

Também não cabe ao presente trabalho analisar a pertinência e as discussões acerca da (possível) mudança acerca do voto de qualidade. Importante para o estudo é que a equipe econômica conseguiu emplacar o novo programa de transação e já existem previsões grandiosas acerca de seu potencial.

A estimativa é que a nova transação consiga recuperar até R\$ 34 bilhões¹⁹⁷, caso tenha uma adesão significativa por parte dos contribuintes. O PL propõe alterações à Lei n. 13.988/2020, e deve conceder descontos de até 65% sobre os valores de multa, juros e encargos legais, bem como possibilitar que o pagamento seja feito em até 120 meses.

Apesar de não estar em vigor até o presente momento, a nova modalidade de transação prevista confirma a tendência da Administração Pública, de utilizar a transação como um mecanismo tanto de diminuição do contencioso quanto, e, principalmente, de arrecadação fiscal, inclusive de débitos que dificilmente seriam recuperados pelos meios tradicionais de cobrança forçada. Aos contribuintes, representa uma nova possibilidade de regularização fiscal, mediante a negociação de melhores condições de pagamento, que reflitam a sua realidade econômica.

¹⁹⁶ Art. 28. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E:

“Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.”

¹⁹⁷ OLIVON; Beatriz; PIMENTA, Guilherme. Governo mira ‘transação 2.0’ para obter R\$ 34 bi. **Valor Econômico**, 10 jul. 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2023/07/10/governo-mira-transacao-2-0-para-obter-r-34-bi.ghtml>. Acesso em: 24 jul. 2023.

13 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O propósito desse trabalho foi explorar o instituto da transação e a sua evolução no contexto federal brasileiro. A transação, inicialmente prevista no artigo 171 do CTN, apenas recentemente, com a edição da Lei n. 13.988/2020, passou a ser aplicada de forma efetiva e corriqueira pelos órgãos fiscalizadores.

O interesse decorre do fato de a transação ser um instrumento que garante uma maior efetividade na recuperação dos créditos tributários, além de auxiliar na resolução do problema existente no Judiciário brasileiro, devido ao excesso de litigiosidade e demora na resolução dos conflitos. Portanto, a transação harmoniza uma política arrecadatória com a garantia de uma efetividade e celeridade na recuperação de créditos, especialmente aqueles considerados de difícil recuperação ou irrecuperáveis.

Já aos contribuintes, o interesse também está na possibilidade de quitação do passivo tributário efetivamente devido, com melhores condições, em respeito ao princípio da capacidade contributiva. Isso porque decorre de uma construção, junto aos órgãos, de um plano de pagamento que reflita a sua realidade, além de ser possibilitada a redução do valor total devido, com descontos sobre juros, multas e encargos.

Tudo posto e considerado, podemos formular as seguintes **conclusões**:

I – A transação está legitimada na Constituição Federal por meio dos princípios da legalidade, da eficiência, da igualdade, da razoável duração do processo, da capacidade contributiva e do interesse público. Esses dois últimos podem ser interpretados de maneira que reflita a finalidade do instituto no âmbito tributário.

No âmbito federal, a Lei 13.988/2020 atribuiu a competência à PGFN e à RFB para disciplinarem acerca da procedimentalização do instituto. Impõe considerar que o alcance desses regramentos específicos não pode amesquinhar os comandos da Lei 13.988/2020 e nem as normas constitucionais.

II – Percebe-se que está ocorrendo um movimento de mudança de paradigma na relação fisco-contribuinte, na medida em que é possível haver uma negociação entre as partes, que não atuam em lados opostos, em observância ao princípio da cooperação trazido pelo Código de Processo Civil/2015.

A efetividade, a cooperação e a desjudicialização são os principais pilares do referido código, que trouxe à tona um afastamento do sentimento de beligerância na resolução das controvérsias, privilegiando os meios consensuais. Assim, a transação apresenta-se como uma alternativa mais célere e eficaz à resolução das controvérsias acerca do crédito tributário.

III – Importante afirmar que a transação não atua de forma autônoma para a extinção do crédito, sendo essencial a utilização de instrumentos acessórios, como remissão, desconto, moratória e parcelamento. Isso porque são necessárias concessões recíprocas para se atingir a resolução da controvérsia por meio de transação, postos à

Esses benefícios são postos à disposição dos contribuintes, e, verificado o atendimento dos requisitos estipulados para sua utilização, auxiliam no adimplemento final do crédito devido ao ente tributante.

IV – A transação é um dos modos de extinção do crédito tributário, previstos no artigo 156 do CTN. Contudo, para atingir a consequência da extinção do crédito tributário, depende do cumprimento das condições definidas na negociação, para que se alcance a satisfação integral do crédito tributário.

V – Além disso, a transação não implica: a) novação do crédito negociado, em razão desse possuir sua origem vinculada a um fato gerador *in concreto* específico, objeto de uma relação jurídico tributária originária¹⁹⁸; e, b) renúncia dos créditos com a negociação dos valores devidos. Ora, a parcela negociada sequer seria devolvida aos cofres públicos, pois seria alvo de longas discussões no âmbito administrativo e judicial – ainda sendo possível o reconhecimento do direito do contribuinte. Além disso, a transação é utilizada como meio para persecução e recuperação dos créditos tributários, portanto, vai ao encontro do interesse público.

Feitas as principais conclusões, a intenção do presente estudo não foi a de esgotar a matéria, mas sim, a de suscitar o debate acerca desse recente instrumento, o qual se encontra cada vez mais presente na realidade dos contribuintes e do fisco. A transação

¹⁹⁸ Também existe a indicação expressa da Lei 13.988/2020, de que “a proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos”, conforme §3º do seu artigo 12.

vem se mostrando uma forma consensual de resolução de controvérsia benéfica ao desenvolvimento de uma boa relação entre o contribuinte e o ente tributante.

Por fim, importantes acontecimentos antecederam a apresentação desse trabalho. Com a aprovação na Câmara da chamada reforma tributária (PEC n. 45/2019), fica clara a intenção de simplificar o sistema tributário brasileiro, buscando-se mais efetividade e justiça fiscal. A transação partilha desses mesmos interesses que subsidiam a reforma fiscal. Tanto é que o PL n. 2.384/2023¹⁹⁹, aprovado também na Câmara, prevê a disponibilização de uma nova transação, mantendo a essência de consensualidade que vem sendo almejada.

Portanto, no presente trabalho não se almeja encerrar a discussão sobre a transação tributária, mas sim impulsionar o aperfeiçoamento do instituto que ainda merece ajustes para que possa seguir sendo utilizado como um meio efetivo de resolução de conflitos tributários.

¹⁹⁹ Mais sobre o PL n° 2.384/2023 pode ser analisado no site da câmara. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2360503>. Acesso em: 24 jul. 2023.

REFERÊNCIAS

- ABREU, Cláudio de. BARBOSA, Maria Carolina Guarda Ramalho. Princípio da razoável duração do processo em matéria tributária. **Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário**, volume I. Organizadoras: Renata Elaine Silva Ricetti Marques, Isabela Bonfá. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2020. *E-book*.
- ALVES, Vinícius Augustus de Vasconcelos Rezende. **Transação tributária federal à luz da igualdade**: análise do modelo inaugurado pela Lei nº 13.988/2020. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.
- ATALIBA, Geraldo. Liberdade e poder regulamentar. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 17, n. 66, p. 45-74, abr./jun. 1980.
- _____, Geraldo; FOLGOSI, Rosolea Miranda. **República e constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Barueri: Grupo GEN, 2018.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no Direito Tributário, Discricionariedade, e Interesse Público. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 83, p. 116-125, ago. 2002.
- _____, Onofre Alves. **Transações administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. *In*: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha e MENDOZA, Melanie Claire Fonseca. Desafios contemporâneos para a prática da transação tributária: da discricionariedade compartilhada e da cooperação do contribuinte. Caminho para a eficiência da atividade tributária. *In*: VALADÃO, Marcos; MENDONÇA, Maria; FEITOSA, Raymundo. **Direito tributário e financeiro I**. Florianópolis: CONPEDI, 2016.
- BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 247 de 16 de junho de 2020**. Disciplina os critérios e procedimentos para a elaboração de proposta e de celebração de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e no de pequeno valor. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-247-de-16-de-junho-de-2020-261923979>. Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. [Constituição de 1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. **Lei n.º 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/113105.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. **Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n os 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.522 de 19 de julho de 2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. **Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.140 de 26 de junho de 2015**. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.874 de 20 de setembro de 2019**. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. **Lei nº 14.375 de 21 de junho de 2022**. Altera as Leis nºs 10.260, de 12 de julho de 2001, 10.522, de 19 de julho de 2002, e 12.087, de 11 de novembro de 2009, [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/L14375.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.964 de 10 de abril 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm. Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 6.757 de 29 de julho de 2022**. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Brasília, DF: Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 742 de 21 de dezembro de 2018**. Disciplina, nos termos do art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, e art. 19, § 13, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a celebração de negócio jurídico processual - NJP em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, e dá outras providências. Brasília, DF: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97757>. Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 9.917 de 14 de abril de 2020**. Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União. Brasília, DF: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-9.917-de-14-de-abril-de-2020-252722494>. Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. **PEC nº 45/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2196833>. Acesso em: 24 jul. 2023.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 2.384/2023**. Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2360503>. Acesso em: 20 jul. 2023.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 4.275/2019**. Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Brasília, DF: Senado Federal, 1980. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 06 jul. 2023.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 4.468/2020**. Institui a arbitragem especial tributária e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2020. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>. Acesso em: 6 jul. 2023.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 2.791/2020**. Dispõe sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2338627>. Acesso em: 6 jul. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 742/2018**. Disciplina, nos termos do art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, e art. 19, § 13, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a celebração de negócio jurídico processual - NJP [...]. Brasília, DF: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97757>. Acesso em: 14 jul. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 113**, de 8 de dezembro de 2021. Altera a Constituição Federal e o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para estabelecer o novo regime de pagamentos de precatórios, modificar normas relativas ao Novo Regime Fiscal e autorizar o parcelamento de débitos previdenciários dos Municípios; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc113.htm. Acesso em: 21 jul. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. **EMI nº 00268/2019 ME AGU**. Brasília, DF: Ministério da Economia, 6 set. 2019. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acesso em: 14 jul. 2023.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 1.646/2019**. Estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa e altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Brasília, DF: Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2194879>. Acesso em: 24 jul. 2023.

BRASIL. **Proposta de Emenda Constitucional n.º 45 de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filenome=PEC%2045/2019. Acesso em: 24 jul. 2023.

BRASIL. Constituição Cidadã. Brasília: STF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=391400>. Acesso em: 23 jul. 2023.

CANADO, Vanessa Rahal. **Relatório de pesquisa: relatório #4**, 2022. São Paulo: Insuper, 2022. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp->

content/uploads/2023/02/Insper_Nucleo-Tributacao_Observatorio-transacao-Tributaria_Relatorio.pdf. Acesso em: 24 jul. 2023.

CARMONA, Carlos A. **Arbitragem e processo**: um comentário à Lei nº 9.307/96. 3. ed. Barueri: Grupo GEN, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. ed. São Paulo: Jus Podivm, 2023.

_____, Roque Antonio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2023.

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

_____, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CONRADO, Paulo Cesar; FERNANDES, André Luiz Fonseca. Impactos da Transação (Lei nº 13.988/2020 no exercício da jurisdição tributária. *In*: PARO, Giacomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIN, Roberto (coord.). **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária Desafios e Perspectivas debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2021.

_____, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Transação tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da Lei nº 13.988/2020. *In*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2021**. Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>. Acesso em: 24 jul. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2022**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2023.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento I.** 17. ed., Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015.

DINIZ, Geila Lúcia Barreto Barbosa. A transação na Lei nº 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações com o sistema de precedentes do CPC/2015. *In*: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito: introdução à teoria geral do direito, à filosofia, à sociologia jurídica e à lógica jurídica. Norma jurídica e aplicação do direito.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da obrigação tributária.** 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária.** 1. ed. São Paulo: Lumen Juris, 2019.

FIORIN, Ranger Perrucci. **A transação como instrumento de autocomposição.** 1. ed. São Paulo: Rideel, 2021.

GAMA, Tácio Lacerda. Obrigação e crédito tributário: anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 11, n. 50, p. 98-113, maio/jun. 2003. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/94310>. Acesso em: 20 jul. 2023.

GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da Legalidade. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

HEIDEGGER, Martin. **A caminho da linguagem.** São Paulo: Vozes, 2003.

HENARES NETO, Halley. Transação tributária Delegação de poderes e discricionariedade no âmbito tributário e os aspectos comparativos com o negócio jurídico processual. *In*: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

HIGÍDIO, José. Concluída a primeira transação tributária individual do estado de SP. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 22 jul. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-22/concluida-primeira-transacao-tributaria-individual-estado-sp#:~:text=Uma%20empresa%20do%20setor%20de,na%20Lei%20Federal%2013.988%2F2020>. Acesso em: 20 jun. 2023.

INTERNATIONAL REVENUE SERVICE. **Closing Agreements**. Washington, D.C.: IRS, [2023?]. Disponível em: <https://www.irs.gov/businesses/closing-agreements-1>. Acesso em: 24 jul. 2023.

LESSA NETO, João Luiz. O Novo CPC adotou o modelo multiportas!!! E agora?! **Revista de Processo**, São Paulo, v. 244, p. 427-441, jun. 2015. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4557178/mod_resource/content/0/O%20novo%20CPC%20adotou%20o%20sistema%20multiportas%20-%20Jo%20C%20A3o%20Lessa.pdf. Acesso em: 20 jul. 2023.

LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)**, Belo Horizonte, v. 5, n. 28, p. 51-74, jul./ago. 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/publico/dissertacao_mestrado_final_Priscila_Faricelli_de_Mendonca.pdf. Acesso em: 21 jul. 2023.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado Atual**. Campinas: Bookseller, 2003.

MICKELBERG, Michelle Camini. **Transação em matéria tributária: fundamentos para uma regulamentação em âmbito federal**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

MINAS GERAIS. **Lei nº 6.763 de 26 de dezembro de 1975**. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Belo Horizonte: Governo do Estado de Minas Gerais, 1975. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/1975//index.html. Acesso em: 20 jul. 2023.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>. Acesso em: 15 jul. 2023.

MP DO CONTRIBUINTE Legal: negociação de dívidas junto à União. **Gov.br**, Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2019/mp-do-contribuinte-legal-negociacao-de-dividas-junto-a-uniao>. Acesso em: 15 jul. 2023.

NOGUEIRA, Gabriela Oliveira Justino Mendonça; DE SOUZA, Moisés Ozório; SOARES, José Mauro Madeiros Velôso. Planejamento tributário agressivo como forma de capitalização por meio do Refis: um estudo em uma empresa familiar. **Revista**

Controle: Doutrina e Artigos, Fortaleza, v. 17, n. 2, p. 259-282, 2019. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7671484>. Acesso em: 20 jul. 2023.

NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário facilitado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**: série doutrinária tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

OLIVON; Beatriz; PIMENTA, Guilherme. Governo mira ‘transação 2.0’ para obter R\$ 34 bi. **Valor Econômico**, 10 jul. 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2023/07/10/governo-mira-transacao-2-0-para-obter-r-34-bi.ghtml>. Acesso em: 24 jul. 2023.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil**: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário. 2016. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7038>. Acesso em: 20 jul. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

_____, Leandro. A transação tributária. *In*: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 36. ed. Barueri: Grupo GEN, 2023.

_____, Maria Sylvia Zanella di. O princípio da supremacia do interesse público: sobrevivência diante dos ideais do neoliberalismo. *In*: PIETRO, Maria Sylvia Zanella di *et al.* (Coord.). **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010.

PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; FARICELLI, Priscila. **Arbitragem tributária**: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

PREFEITURA DE SÃO PAULO. **Serviços relacionados à Dívida Ativa** – Tipos de Transação de Débitos. São Paulo: Prefeitura de São Paulo, 17 jul. 2023. Disponível em: https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/procuradoria_geral/servicos/index.php?p=343480. Acesso em: 21 jul. 2023.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números 2023**: dados de 2022. Brasília, DF: PGFN, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2023.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SANTOS, Helder Silva. **Transação Tributária: limites, desafios e propostas**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29627/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20-%20HELDER%20SILVA%20DOS%20SANTOS%20-%20FINAL%20COM%20ABNT%20-%20P%C3%B3s%20banca%20-%20Final%20-%20Com%20ficha.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 20 jul. 2023.

SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 17.293 de 15 de outubro de 2020**. Estabelece medidas voltadas ao ajuste fiscal e ao equilíbrio das contas públicas e dá providências correlatas. São Paulo: Governo do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2020/lei-17293-15.10.2020.html>. Acesso em: 20 jul. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. **Portaria SUBG CTF-20 de 4 de dezembro de 2020**. Regulamenta a transação resolutiva de ações que tenham por causa obrigações inscritas em dívida ativa. São Paulo: Subprocuradoria Geral do Contencioso Tributário-Fiscal, 2020. Disponível em: <https://www.dividaativa.pge.sp.gov.br/transacao/pages/legislacao/portaria.jsf?param=956>. Acesso em: 20 jul. 2023.

SÃO PAULO (cidade). Procuradoria-Geral do Município. **Portaria PGM nº 48**, de 10 de abril de 2023. Disciplina a modalidade de transação por adesão a proposta da Procuradoria Geral do Município, na cobrança de créditos municipais de natureza tributária e não tributária inscritos em dívida ativa. São Paulo: Procuradoria-Geral do Município, 2023. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/portaria-procuradoria-geral-do-municipio-pgm-48-de-10-de-abril-de-2023>. Acesso em: 24 jul. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário [s. l.], v. 232, p. 101-115, 2015. Disponível em: <https://schoueri.com.br/o-refis-e-a-desjudicializacao-do-planejamento-tributario/>. Acesso em: 20 jul. 2023.

_____, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

_____, Hugo de Brito Machado. Breves notas sobre a transação tributária no âmbito federal (Lei 13.988/2020). In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

SILVA NETO da, Clóvis Monteiro Ferreira. A transação tributária nos Estados Unidos: estrutura normativa e análise econômica. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier *et al.* (Coord.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/2020 e**

outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho. **A Mediação em Matéria Tributária**. 2021. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/24595/1/Maria%20Helena%20Tavares%20de%20Pinho%20Tinoco%20Soares.pdf>. Acesso em: 21 jul. 2023.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Heleno Taveira. Princípio da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.) **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes: Simplificação e Eficiência Administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar. 2003. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/29493>. Acesso em: 20 jul. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TRANSAÇÃO. In: DICIO, Dicionário Online de Português. Porto: 7Graus, 2020. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/transacao/>. Acesso em: 24 jul. 2023.

VALENTE, Larissa Peixoto. **A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no direito tributário**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/19515/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Larissa%20Peixoto%20Valente%20revisada.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2023.

VERGUEIRO, Camila Campos. CPC/15, regulamentação da transação e suas modalidades. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado. **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____, Lourival. Lógica, ciência do Direito e Direito. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 9, n. 36, p. 335-356, out./dez. 1972. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/180588>. Acesso em: 20 jul. 2023.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus logico-philosophicus**. São Paulo: Edusp, 1977.

ANEXO A - LEI Nº 13.988, DE 14 DE ABRIL DE 2020

Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n os 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

13.1.1.1 CAPÍTULO I

13.1.1.2 DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

§ 1º A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público.

§ 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

§ 3º A observância do princípio da transparência será efetivada, entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo.

§ 4º Aplica-se o disposto nesta Lei:

I - aos créditos tributários sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

II - à dívida ativa e aos tributos da União, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

III - no que couber, à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral Federal, e aos créditos cuja cobrança seja competência da Procuradoria-Geral da União, nos termos de ato do Advogado-Geral da União e sem prejuízo do disposto na Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997.

§ 5º A transação de créditos de natureza tributária será realizada nos termos do art. 171 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:

I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, na cobrança de créditos que seja da competência da Procuradoria-Geral da União, ou em contencioso administrativo fiscal; (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e

III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

Parágrafo único. A transação por adesão implica aceitação pelo devedor de todas as condições fixadas no edital que a propõe.

Art. 3º A proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e estará condicionada, no mínimo, à assunção pelo devedor dos compromissos de:

I - não utilizar a transação de forma abusiva, com a finalidade de limitar, de falsear ou de prejudicar, de qualquer forma, a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica;

II - não utilizar pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, os seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública federal;

III - não alienar nem onerar bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigido em lei;

IV - desistir das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos; e

V - renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea c do inciso III do caput do art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

§ 1º A proposta de transação deferida importa em aceitação plena e irrevogável de todas as condições estabelecidas nesta Lei e em sua regulamentação, de modo a constituir confissão irrevogável e irrevogável dos créditos abrangidos pela transação, nos termos dos arts. 389 a 395 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

§ 2º Quando a transação envolver moratória ou parcelamento, aplica-se, para todos os fins, o disposto nos incisos I e VI do caput do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo.

Art. 4º Implica a rescisão da transação:

I - o descumprimento das condições, das cláusulas ou dos compromissos assumidos;

II - a constatação, pelo credor, de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente à sua celebração;

III - a decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente;

IV - a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação;

V - a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito;

VI - a ocorrência de alguma das hipóteses rescisórias adicionalmente previstas no respectivo termo de transação; ou

VII - a inobservância de quaisquer disposições desta Lei ou do edital.

§ 1º O devedor será notificado sobre a incidência de alguma das hipóteses de rescisão da transação e poderá impugnar o ato, na forma da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 2º Quando sanável, é admitida a regularização do vício que ensejaria a rescisão durante o prazo concedido para a impugnação, preservada a transação em todos os seus termos.

§ 3º A rescisão da transação implicará o afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores já pagos, sem prejuízo de outras consequências previstas no edital.

§ 4º Aos contribuintes com transação rescindida é vedada, pelo prazo de 2 (dois) anos, contado da data de rescisão, a formalização de nova transação, ainda que relativa a débitos distintos.

Art. 5º É vedada a transação que:

I - reduza multas de natureza penal;

II - conceda descontos a créditos relativos ao:

a) Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), enquanto não editada lei complementar autorizativa;

b) Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), enquanto não autorizado pelo seu Conselho Curador;

III - envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica.

§ 1º É vedada a acumulação das reduções oferecidas pelo edital com quaisquer outras asseguradas na legislação em relação aos créditos abrangidos pela proposta de transação.

§ 2º Nas propostas de transação que envolvam redução do valor do crédito, os encargos legais acrescidos aos débitos inscritos em dívida ativa da União de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, serão obrigatoriamente reduzidos em percentual não inferior ao aplicado às multas e aos juros de mora relativos aos créditos a serem transacionados.

§ 3º A rejeição da autorização referida na alínea b do inciso II do **caput** deste artigo exigirá manifestação expressa e fundamentada do Conselho Curador do FGTS, sem a qual será reputada a anuência tácita após decorrido prazo superior a 20 (vinte) dias úteis da comunicação, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da abertura do edital para adesão ou da proposta de transação individual.

Art. 6º Para fins do disposto nesta Lei, considera-se microempresa ou empresa de pequeno porte a pessoa jurídica cuja receita bruta esteja nos limites fixados nos incisos I e II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, não aplicados os demais critérios para opção pelo regime especial por ela estabelecido.

Art. 7º A proposta de transação e a sua eventual adesão por parte do sujeito passivo ou devedor não autorizam a restituição ou a compensação de importâncias pagas, compensadas ou incluídas em parcelamentos pelos quais tenham optado antes da celebração do respectivo termo.

Art. 8º Na hipótese de a proposta de transação envolver valores superiores aos fixados em ato do Ministro de Estado da Economia ou do Advogado-Geral da União, a transação, sob pena de nulidade, dependerá de prévia e expressa autorização ministerial, admitida a delegação.

Art. 9º Os atos que dispuserem sobre a transação poderão, quando for o caso, condicionar sua concessão à observância das normas orçamentárias e financeiras.

13.1.1.3 CAPÍTULO II

13.1.1.4 DA TRANSAÇÃO NA COBRANÇA DE CRÉDITOS DA UNIÃO E DE SUAS AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES PÚBLICAS

Art. 10. A transação na cobrança da dívida ativa da União, das autarquias e das fundações públicas federais poderá ser proposta, respectivamente, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela Procuradoria-Geral Federal, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor, ou pela Procuradoria-Geral da União, em relação aos créditos sob sua responsabilidade.

Art. 10-A. A transação na cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal poderá ser proposta pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor, observada a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade competente, nos termos do parágrafo único do art. 14 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória;
e

III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

IV - a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL, até o limite de 70% (setenta por cento) do saldo remanescente após a incidência dos descontos, se houver; (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

V - o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 1º É permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II, III, IV e V do caput deste artigo para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa da União. (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 1º-A. Após a incidência dos descontos previstos no inciso I do caput deste artigo, se houver, a liquidação de valores será realizada no âmbito do processo administrativo de transação para fins da amortização do saldo devedor transacionado a que se refere o inciso IV do caput deste artigo e será de critério exclusivo da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, para créditos em contencioso administrativo fiscal, ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para créditos inscritos em dívida ativa da União, sendo adotada em casos excepcionais para a melhor e efetiva composição do plano de regularização. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 2º É vedada a transação que:

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

II - implique redução superior a 65% (sessenta e cinco por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados; (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

III - conceda prazo de quitação dos créditos superior a 120 (cento e vinte) meses; (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

IV - envolva créditos não inscritos em dívida ativa da União, exceto aqueles sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da União ou em contencioso administrativo fiscal de que trata o art. 10-A desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 3º Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima de que trata o inciso II do § 2º deste artigo será de até 70% (setenta por cento), ampliando-se o prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição Federal.

§ 4º O disposto no § 3º deste artigo aplica-se também às:

I - Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014; e

II - instituições de ensino.

§ 5º Incluem-se como créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, para os fins do disposto no inciso I do **caput** deste artigo, aqueles devidos por empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência.

§ 6º Na transação, poderão ser aceitas quaisquer modalidades de garantia previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios e alienação fiduciária de bens móveis ou imóveis ou de direitos, bem como créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União reconhecidos em decisão transitada em julgado, observado, entretanto, que não constitui óbice à realização da transação a impossibilidade material de prestação de garantias pelo devedor ou de garantias adicionais às já formalizadas em processos judiciais. (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 7º Para efeito do disposto no inciso IV do caput deste artigo, a transação poderá compreender a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL de titularidade do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, de pessoa jurídica controladora ou controlada, de forma direta ou indireta, ou de sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma pessoa jurídica, apurados e declarados à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, independentemente do ramo de atividade, no período previsto pela legislação tributária. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 8º O valor dos créditos de que trata o § 1º-A deste artigo será determinado, na forma da regulamentação: (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

I - por meio da aplicação das alíquotas do imposto sobre a renda previstas no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre o montante do prejuízo fiscal; e (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

II - por meio da aplicação das alíquotas da CSLL previstas no art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, sobre o montante da base de cálculo negativa da contribuição. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 9º A utilização dos créditos a que se refere o § 1º-A deste artigo extingue os débitos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 10. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para a análise dos créditos utilizados na forma do § 1º-A deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 11. Os benefícios concedidos em programas de parcelamento anteriores ainda em vigor serão mantidos, considerados e consolidados para efeitos da transação, que será limitada ao montante referente ao saldo remanescente do respectivo parcelamento, considerando-se quitadas as parcelas vencidas e liquidadas, na respectiva proporção do montante devido, desde que o contribuinte se encontre em situação regular no programa e, quando for o caso, esteja submetido a contencioso administrativo ou judicial, vedada

a acumulação de reduções entre a transação e os respectivos programas de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 12. Os descontos concedidos nas hipóteses de transação na cobrança de que trata este Capítulo não serão computados na apuração da base de cálculo: (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

I - do imposto sobre a renda e da CSLL; e (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

II - da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

Art. 12. A proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos por ela abrangidos nem o andamento das respectivas execuções fiscais.

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não afasta a possibilidade de suspensão do processo por convenção das partes, conforme o disposto no inciso II do caput do art. 313 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

§ 2º O termo de transação preverá, quando cabível, a anuência das partes para fins da suspensão convencional do processo de que trata o inciso II do caput do art. 313 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), até a extinção dos créditos nos termos do § 3º do art. 3º desta Lei ou eventual rescisão.

§ 3º A proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos.

Art. 13. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quanto aos créditos inscritos em dívida ativa, e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, quanto aos créditos em contencioso administrativo fiscal, assinar o termo de transação realizado de forma individual, diretamente ou por autoridade delegada, observada a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 1º A delegação de que trata o **caput** deste artigo poderá ser subdelegada, prever valores de alçada e exigir a aprovação de múltiplas autoridades.

§ 2º A transação por adesão será realizada exclusivamente por meio eletrônico.

Art. 14. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto na Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, e no art. 131 da Constituição Federal, quanto aos créditos inscritos em dívida ativa, e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, quanto aos créditos em contencioso administrativo fiscal, disciplinar, por ato próprio: (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

I - os procedimentos necessários à aplicação do disposto neste Capítulo, inclusive quanto à rescisão da transação, em conformidade com a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999;

II - a possibilidade de condicionar a transação ao pagamento de entrada, à apresentação de garantia e à manutenção das garantias já existentes;

III - as situações em que a transação somente poderá ser celebrada por adesão, autorizado o não conhecimento de eventuais propostas de transação individual;

IV - o formato e os requisitos da proposta de transação e os documentos que deverão ser apresentados;

V - (revogado). (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

Parágrafo único. Caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar, por ato próprio, os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a sua temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

Art. 15. Ato do Advogado-Geral da União disciplinará a transação no caso dos créditos previstos no inciso III do § 4º do art. 1º desta Lei.

13.1.1.5 CAPÍTULO III

13.1.1.6 DA TRANSAÇÃO POR ADESÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DE RELEVANTE E DISSEMINADA CONTROVÉRSIA JURÍDICA

Art. 16. O Ministro de Estado da Economia poderá propor aos sujeitos passivos transação resolutiva de litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia.

§ 1º A proposta de transação e a eventual adesão por parte do sujeito passivo não poderão ser invocadas como fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese sustentada por qualquer das partes e serão compreendidas exclusivamente como medida vantajosa diante das concessões recíprocas.

§ 2º A proposta de transação deverá, preferencialmente, versar sobre controvérsia restrita a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de contribuintes ou a responsáveis delimitados, vedada, em qualquer hipótese, a alteração de regime jurídico tributário.

§ 3º Considera-se controvérsia jurídica relevante e disseminada a que trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

Art. 17. A proposta de transação por adesão será divulgada na imprensa oficial e nos sítios dos respectivos órgãos na internet, mediante edital que especifique, de maneira objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda Nacional propõe a transação no contencioso tributário, aberta à adesão de todos os sujeitos passivos que se enquadrem nessas hipóteses e que satisfaçam às condições previstas nesta Lei e no edital.

§ 1º O edital a que se refere o **caput** deste artigo:

I - definirá:

a) as exigências a serem cumpridas, as reduções ou concessões oferecidas, os prazos e as formas de pagamento admitidas;

b) o prazo para adesão à transação;

II - poderá limitar os créditos contemplados pela transação, considerados:

a) a etapa em que se encontre o respectivo processo tributário, administrativo ou judicial; ou

b) os períodos de competência a que se refiram;

III - estabelecerá a necessidade de conformação do contribuinte ou do responsável ao entendimento da administração tributária acerca de fatos geradores futuros ou não consumados.

§ 2º As reduções e concessões de que trata a alínea a do inciso I do § 1º deste artigo são limitadas ao desconto de 50% (cinquenta por cento) do crédito, com prazo máximo de quitação de 84 (oitenta e quatro) meses.

§ 3º A celebração da transação, nos termos definidos no edital de que trata o **caput** deste artigo, compete:

I - à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia, no âmbito do contencioso administrativo; e

II - à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nas demais hipóteses legais.

Art. 18. A transação somente será celebrada se constatada a existência, na data de publicação do edital, de inscrição em dívida ativa, de ação judicial, de embargos à execução fiscal ou de reclamação ou recurso administrativo pendente de julgamento definitivo, relativamente à tese objeto da transação.

Parágrafo único. A transação será rescindida quando contrariar decisão judicial definitiva prolatada antes da celebração da transação.

Art. 19. Atendidas as condições estabelecidas no edital, o sujeito passivo da obrigação tributária poderá solicitar sua adesão à transação, observado o procedimento estabelecido em ato do Ministro de Estado da Economia.

§ 1º O sujeito passivo que aderir à transação deverá:

I - requerer a homologação judicial do acordo, para fins do disposto nos incisos II e III do caput do art. 515 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil);

II - sujeitar-se, em relação aos fatos geradores futuros ou não consumados, ao entendimento dado pela administração tributária à questão em litígio, ressalvada a cessação de eficácia prospectiva da transação decorrente do advento de precedente persuasivo nos termos dos incisos I, II, III e IV do caput do art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), ou nas demais hipóteses previstas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

§ 2º Será indeferida a adesão que não importar extinção do litígio administrativo ou judicial, ressalvadas as hipóteses em que ficar demonstrada a inequívoca cindibilidade do objeto, nos termos do ato a que se refere o **caput** deste artigo.

§ 3º A solicitação de adesão deverá abranger todos os litígios relacionados à tese objeto da transação existentes na data do pedido, ainda que não definitivamente julgados.

§ 4º A apresentação da solicitação de adesão suspende a tramitação dos processos administrativos referentes aos créditos tributários envolvidos enquanto perdurar sua apreciação.

§ 5º A apresentação da solicitação de adesão não suspende a exigibilidade dos créditos tributários definitivamente constituídos aos quais se refira.

Art. 20. São vedadas:

I - a celebração de nova transação relativa ao mesmo crédito tributário;

II - a oferta de transação por adesão nas hipóteses:

a) previstas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, quando o ato ou a jurisprudência for em sentido integralmente desfavorável à Fazenda Nacional; e

b) de precedentes persuasivos, nos moldes dos incisos I, II, III e IV do caput do art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), quando integralmente favorável à Fazenda Nacional;

III - a proposta de transação com efeito prospectivo que resulte, direta ou indiretamente, em regime especial, diferenciado ou individual de tributação.

Parágrafo único. O disposto no inciso II do **caput** deste artigo não obsta a oferta de transação relativa a controvérsia no âmbito da liquidação da sentença ou não abrangida na jurisprudência ou ato referidos no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Art. 21. Ato do Ministro de Estado da Economia regulamentará o disposto neste Capítulo.

Art. 22. Compete ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, no que couber, disciplinar o disposto nesta Lei no que se refere à transação de créditos tributários não judicializados no contencioso administrativo tributário.

§ 1º Compete ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, diretamente ou por autoridade por ele delegada, assinar o termo de transação.

§ 2º A delegação de que trata o § 1º deste artigo poderá ser subdelegada, prever valores de alçada e exigir a aprovação de múltiplas autoridades.

§ 3º A transação por adesão será realizada exclusivamente por meio eletrônico.

CAPÍTULO IV (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

DA TRANSAÇÃO POR ADESÃO NO CONTENCIOSO DE PEQUENO VALOR'

Art. 23. Observados os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência, ato do Ministro de Estado da Economia regulamentará:

I - o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere 60 (sessenta) salários mínimos; (Vigência)

II - a adoção de métodos alternativos de solução de litígio, inclusive transação, envolvendo processos de pequeno valor.

Parágrafo único. No contencioso administrativo de pequeno valor, observados o contraditório, a ampla defesa e a vinculação aos entendimentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o julgamento será realizado em última instância por órgão colegiado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aplicado o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, apenas subsidiariamente. (Vigência)

Art. 24. A transação relativa a crédito tributário de pequeno valor será realizada na pendência de impugnação, de recurso ou de reclamação administrativa ou no processo de cobrança da dívida ativa da União.

Parágrafo único. Considera-se contencioso tributário de pequeno valor aquele cujo crédito tributário em discussão não supere o limite previsto no inciso I do **caput** do art. 23 desta Lei e que tenha como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte.

Art. 25. A transação de que trata este Capítulo poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - concessão de descontos, observado o limite máximo de 50% (cinquenta por cento) do valor total do crédito;

II - oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória, obedecido o prazo máximo de quitação de 60 (sessenta) meses; e

III - oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constrições.

§ 1º É permitida a cumulação dos benefícios previstos nos incisos I, II e III do **caput** deste artigo.

§ 2º A celebração da transação competirá:

I - à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, no âmbito do contencioso administrativo de pequeno valor; e

II - à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nas demais hipóteses previstas neste Capítulo.

Art. 26. A proposta de transação poderá ser condicionada ao compromisso do contribuinte ou do responsável de requerer a homologação judicial do acordo, para fins do disposto nos incisos II e III do caput do art. 515 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

Art. 27. Caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, em seu âmbito de atuação, disciplinar a aplicação do disposto neste Capítulo.

Art. 27-A. O disposto neste Capítulo também se aplica: (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

I - à dívida ativa da União de natureza não tributária cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

II - aos créditos inscritos em dívida ativa do FGTS, vedada a redução de valores devidos aos trabalhadores e desde que autorizado pelo seu Conselho Curador; e (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

III - no que couber, à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral Federal, e aos créditos cuja cobrança seja competência da Procuradoria-Geral da União, sem prejuízo do disposto na Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

Parágrafo único. Ato do Advogado-Geral da União disciplinará a transação dos créditos referidos no inciso III do caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

13.1.1.7 CAPÍTULO V

13.1.1.8 DAS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS

Art. 28. A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E:

“Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.”

13.1.1.9 CAPÍTULO VI

13.1.1.10 DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 29. Os agentes públicos que participarem do processo de composição do conflito, judicial ou extrajudicialmente, com o objetivo de celebração de transação nos termos desta Lei somente poderão ser responsabilizados, inclusive perante os órgãos públicos de controle interno e externo, quando agirem com dolo ou fraude para obter vantagem indevida para si ou para outrem.

Art. 30. Esta Lei entra em vigor:

I - em 120 (cento e vinte) dias contados da data da sua publicação, em relação ao inciso I do **caput** e ao parágrafo único do art. 23; e

II - na data de sua publicação, em relação aos demais dispositivos.

Brasília, 14 de abril de 2020; 199º da Independência e 132º da República.

JAIR MESSIAS BOLSONARO

ANEXO B – Portaria PGFN Nº 6.757/2022

Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS.

O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso das atribuições que lhe conferem o art. 14, caput e parágrafo único, da Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, o art. 10, I, do Decreto-Lei n. 147, de 3 de fevereiro de 1967, e o art. 82, incisos XIII e XVIII, do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria do Ministro de Estado da Fazenda n. 36, de 24 de janeiro de 2014, resolve:

Art. 1º Esta Portaria disciplina os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual, a concessão de descontos relativos a créditos da Fazenda Pública e os procedimentos, os requisitos e as condições necessárias à realização da transação na cobrança da dívida ativa da União e do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) cuja inscrição e administração incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

CAPÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Seção I

Dos princípios e dos objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS

Art. 2º São princípios aplicáveis à transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

I - presunção de boa-fé do contribuinte;

II - concorrência leal entre os contribuintes;

III - estímulo à autorregularização e conformidade fiscal;

IV - redução de litigiosidade;

V - menor onerosidade dos instrumentos de cobrança;

VI - adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores inscritos em dívida ativa da União e do FGTS;

VII - autonomia de vontade das partes na celebração do acordo de transação;

VIII - atendimento ao interesse público; e

IX - publicidade e transparência ativa, ressalvada a divulgação de informações protegidas por sigilo, nos termos da lei.

Art. 3º São objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica;

II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas;

III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS;

IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União, para o FGTS e para os contribuintes; e

V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes.

Seção II

Das modalidades de transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS

Art. 4º São modalidades de transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

I - transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II - transação individual proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e

III - transação individual proposta pelo devedor inscrito em dívida ativa da União e do FGTS, inclusive a simplificada.

Seção III

Das obrigações

Art. 5º Sem prejuízo dos demais compromissos exigidos em Edital ou na proposta individual, em quaisquer das modalidades de transação de que trata esta Portaria, o devedor obriga-se a:

I - fornecer, sempre que solicitado, informações sobre bens, direitos, valores, transações, operações e demais atos que permitam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional conhecer sua situação econômica ou eventuais fatos que impliquem a rescisão do acordo;

II - não utilizar a transação de forma abusiva ou com a finalidade de limitar, falsear ou prejudicar de qualquer forma a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica;

III - declarar que não utiliza pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública Federal;

IV - declarar que não alienou ou onerou bens ou direitos com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos inscritos;

V - efetuar o compromisso de cumprir as exigências e obrigações adicionais previstas nesta Portaria, no Edital ou na proposta;

VI - autorizar a compensação, no momento da efetiva disponibilização financeira, de valores relativos a restituições, ressarcimentos ou reembolsos reconhecidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com prestações do acordo firmado, vencidas ou vincendas;

VII - autorizar a compensação, no momento da efetiva disponibilização financeira, de valores relativos a precatórios federais de que seja credor;

VIII - declarar, quando a transação envolver a capacidade de pagamento, que as informações cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais prestadas à administração tributária são verdadeiras e que não omitiu informações quanto à propriedade de bens, direitos e valores;

IX - renunciar, quando for o caso, a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, incluídas as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea "c" do inciso III do caput do art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil;

X - manter regularidade perante o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço;

XI - regularizar, no prazo de 90 (noventa) dias, os débitos que vierem a ser inscritos em dívida ativa ou que se tornarem exigíveis após a formalização do acordo de transação; e

XII - a proceder à individualização dos valores recolhidos nas contas vinculadas dos respectivos trabalhadores, quando for o caso.

Parágrafo único. Nas transações firmadas com Estados e Municípios é obrigatória a inserção de cláusula autorizativa da dedução dos valores devidos dos montantes a serem repassados relacionados às respectivas cotas nos Fundos de Participação.

Art. 6º São obrigações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

I - prestar todos os esclarecimentos acerca da situação econômica do devedor, inclusive os critérios para definição de sua capacidade de pagamento e do grau de recuperabilidade de seus débitos, bem como das situações impeditivas à transação e demais circunstâncias relativas à sua condição perante a dívida ativa da União e do FGTS;

II - presumir a boa-fé do contribuinte em relação às declarações prestadas no momento da adesão à transação proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

III - notificar o contribuinte sempre que verificada hipótese de rescisão da transação, com concessão de prazo para regularização do vício; e

IV - tornar públicas todas as transações firmadas com os sujeitos passivos, bem como as respectivas obrigações, exigências e concessões, ressalvadas as informações protegidas por sigilo.

Seção IV **Das exigências**

Art. 7º As modalidades de transação previstas nesta Portaria poderão envolver, a exclusivo critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as seguintes exigências:

I - pagamento de entrada mínima como condição à adesão;

II - manutenção das garantias associadas aos débitos transacionados, quando a transação envolver parcelamento, moratória ou diferimento; e

III - apresentação de garantias reais ou fidejussórias, inclusive alienação fiduciária sobre bens móveis ou imóveis e a cessão fiduciária de direitos sobre coisas móveis, títulos de crédito, direitos creditórios ou recebíveis futuros, observado o disposto no art. 66-B da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965.

Seção V **Das concessões**

Art. 8º As modalidades de transação previstas nesta Portaria poderão envolver, a exclusivo critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as seguintes concessões, observados os limites previstos na legislação de regência da transação:

I - oferecimento de descontos e a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) aos débitos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II - possibilidade de parcelamento;

III - possibilidade de diferimento ou moratória, ressalvados os débitos de FGTS inscritos em dívida ativa;

IV - flexibilização das regras para aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias;

V - flexibilização das regras para constrição ou alienação de bens; e

VI - possibilidade de utilização de créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado, ou de precatórios federais próprios ou de terceiros, para fins de amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado, observado o procedimento previsto nesta Portaria.

Parágrafo único. Nas propostas de transação que envolvam redução do valor do crédito, os encargos legais acrescidos aos débitos inscritos em dívida ativa da União de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, serão obrigatoriamente reduzidos em percentual não inferior ao aplicado às multas e aos juros de mora relativos aos créditos a serem transacionados.

Art. 9º Quando a transação envolver créditos negociados em parcelamento ativo e em situação regular, serão mantidos os benefícios concedidos relativamente às parcelas vencidas e liquidadas, vedada a acumulação de descontos entre a transação e o programa de parcelamento.

§ 1º A desistência dos parcelamentos anteriormente concedidos, nos termos deste artigo, é feita de forma irrevogável e irretroatável e implica sua imediata rescisão, considerando-se o sujeito passivo optante notificado das respectivas extinções, dispensada qualquer outra formalidade.

§ 2º Nas hipóteses em que a transação pretendida seja cancelada, rescindida ou não produza efeitos, os parcelamentos para os quais houver desistência não serão restabelecidos.

§ 3º A desistência, cancelamento ou rescisão da transação implica a perda dos benefícios assegurados na forma deste artigo, salvo disposição em contrário na norma de regência do parcelamento original.

Seção VI **Dos efeitos da transação**

Art. 10. Enquanto não concretizada pelo devedor e aceita pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a proposta de transação, em quaisquer das modalidades previstas nesta Portaria, não suspende a exigibilidade dos créditos nela abrangidos nem o andamento das respectivas execuções fiscais.

Parágrafo único. Nas modalidades previstas nos incisos II e III do art. 4º desta Portaria, as partes poderão convencionar pela suspensão do processo, conforme disposto no inciso II do caput do art. 313 do Código de Processo Civil enquanto não assinado o respectivo termo e cumpridos os requisitos para sua aceitação.

Art. 11. A formalização do acordo de transação, quando envolver as concessões descritas nos incisos I, II, III e VI do art. 8º, constitui ato inequívoco de reconhecimento, pelo devedor, dos débitos transacionados.

Art. 12. As modalidades de transação que envolvam o diferimento do pagamento dos débitos nela abrangidos, inclusive mediante parcelas periódicas, ou a concessão de moratória, suspendem a exigibilidade dos créditos transacionados enquanto perdurar o acordo.

Art. 13. Os débitos transacionados somente serão extintos quando integralmente cumpridos os requisitos previstos no momento da aceitação do acordo.

Art. 14. O Procurador da Fazenda Nacional poderá requerer, observados critérios de conveniência e oportunidade e desde que não acarrete ônus para União ou para o FGTS, a desistência da execução fiscal de débito transacionado, quando inexistentes, nos autos, informações de bens úteis à satisfação, parcial ou integral, dos débitos executados.

Seção VII **Das vedações**

Art. 15. Sem prejuízo da possibilidade de celebração de Negócio Jurídico Processual para equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, nos termos de regramento próprio, é vedada a transação que:

I - reduza o montante principal do crédito ou conceda descontos sobre quaisquer valores devidos aos trabalhadores, conforme critérios estabelecidos pela Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990;

II - reduza multas de natureza penal;

III - implique redução superior a 65% (sessenta e cinco por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados;

IV - utilize créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL em valor superior a 70% (setenta por cento) do saldo a ser pago pelo contribuinte;

V - conceda prazo de quitação dos créditos superior a 120 (cento e vinte) meses;

VI - envolva créditos não inscritos em dívida ativa da União ou do FGTS; e

VII - envolva devedor contumaz.

§ 1º A redução máxima de que trata o inciso III do caput deste artigo será de até 70% (setenta por cento), ampliando-se o prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição, quando a transação envolver:

I - pessoa natural, inclusive microempreendedor individual;

II - microempresa ou empresa de pequeno porte;

III - Santas Casas de Misericórdia;

IV - sociedades cooperativas;

V - demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014;

ou

VI - instituições de ensino.

§ 2º É vedada a acumulação das reduções oferecidas na transação com quaisquer outras asseguradas na legislação em relação aos créditos abrangidos na negociação.

§ 3º O impedimento de que trata do inciso VII do caput do presente artigo depende de lei específica que estabeleça o conceito de devedor contumaz.

Art. 16. A transação deverá abranger todas as inscrições elegíveis do sujeito passivo, sendo vedada a adesão parcial.

§ 1º Na transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o sujeito passivo poderá combinar uma ou mais modalidades disponíveis, de forma a equacionar todo o passivo fiscal elegível.

§ 2º Em quaisquer das modalidades de transação previstas nesta Portaria, é lícito ao sujeito passivo deixar de incluir uma ou mais inscrições no acordo, desde que garantidas, parceladas ou suspensas por decisão judicial.

§ 3º Na transação individual é lícito ao sujeito passivo deixar de incluir uma ou mais inscrições no acordo, caso demonstre que sua situação econômica impede o equacionamento de todo o passivo elegível.

§ 4º Na transação que envolva parcelamento de créditos inscritos na dívida ativa do FGTS, o pagamento da totalidade dos débitos de contribuição de FGTS rescisório deverá ser realizado na primeira prestação, assim como os débitos de contribuições mensais devidas a trabalhadores com vínculos rescindidos à época da contratação e que reúnam as condições legais para a utilização de valores de sua conta vinculada.

Art. 17. Às contribuições sociais de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput do art. 195 da Constituição são vedados a moratória e o parcelamento em prazo superior a 60 (sessenta) meses.

Art. 18. Aos devedores com transação rescindida é vedada, pelo prazo de 2 (dois) anos contados da data de rescisão, a formalização de nova transação, ainda que relativa a débitos distintos.

CAPÍTULO II

DOS PARÂMETROS PARA ACEITAÇÃO DA TRANSAÇÃO INDIVIDUAL OU POR ADESÃO E DA MENSURAÇÃO DO GRAU DE RECUPERABILIDADE DAS DÍVIDAS SUJEITAS À TRANSAÇÃO

Seção I

Da mensuração do grau de recuperabilidade

Art. 19. Serão observados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia os seguintes parâmetros, isolada ou cumulativamente, para a celebração de transação:

- I - o tempo em cobrança;
- II - a suficiência e liquidez das garantias associadas aos débitos;
- III - a existência de parcelamentos, ativos ou rescindidos;
- IV - a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais;
- V - o custo da cobrança administrativa e judicial;
- VI - o histórico de parcelamentos dos débitos;
- VII - o tempo de suspensão de exigibilidade por decisão judicial; e
- VIII - a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo.

Art. 20. A situação econômica dos contribuintes será mensurada a partir da verificação das informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas à Administração Tributária Federal ou aos demais órgãos da Administração Pública.

Art. 21. A capacidade de pagamento será uniforme no âmbito da Administração Tributária Federal, decorre da situação econômica do contribuinte e será calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos.

§ 1º Quando a capacidade de pagamento não for suficiente para liquidação integral de todo o passivo fiscal e do FGTS, nos termos do caput, os prazos ou os descontos serão graduados de acordo com a possibilidade de adimplemento dos débitos, observados os limites previstos na legislação de regência da transação.

§ 2º Havendo mais de uma pessoa física ou jurídica responsável, conjuntamente pelo débito, a capacidade de pagamento do grupo poderá ser calculada mediante a soma da capacidade de pagamento individual de cada integrante do grupo econômico.

Art. 22. Para mensuração da capacidade de pagamento dos sujeitos passivos, além das informações prestadas à Administração Tributária Federal e demais órgãos da Administração Pública, poderão ser consideradas informações prestadas no momento da adesão e durante a vigência do acordo.

Art. 23. O devedor terá conhecimento da sua capacidade de pagamento e poderá apresentar pedido de revisão.

Art. 24. Observada a capacidade de pagamento do sujeito passivo e para os fins das modalidades de transação, os créditos serão classificados em ordem decrescente de recuperabilidade, sendo:

- I - créditos tipo A: créditos com alta perspectiva de recuperação;
- II - créditos tipo B: créditos com média perspectiva de recuperação;
- III - créditos tipo C: créditos considerados de difícil recuperação; ou
- IV - créditos tipo D: créditos considerados irrecuperáveis.

Art. 25. Para os fins do disposto nesta Portaria, são considerados irrecuperáveis os créditos:

I - inscritos em dívida ativa há mais de 15 (quinze) anos e sem anotação atual de garantia ou suspensão de exigibilidade;

II - com exigibilidade suspensa por decisão judicial, nos termos do art. 151, IV ou V, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, há mais de 10 (dez) anos;

III - de titularidade de devedores:

- a) falidos;
- b) em recuperação judicial ou extrajudicial;
- c) em liquidação judicial; ou
- d) em intervenção ou liquidação extrajudicial.

IV - de titularidade de devedores pessoa jurídica cuja situação cadastral no CNPJ seja:

- a) baixado por inaptidão;
- b) baixado por inexistência de fato;
- c) baixado por omissão contumaz;
- d) baixado por encerramento da falência;
- e) baixado pelo encerramento da liquidação judicial;
- f) baixado pelo encerramento da liquidação;
- g) inapto por localização desconhecida;
- h) inapto por inexistência de fato;
- i) inapto omissor e não localização;
- j) inapto por omissão contumaz;
- k) inapto por omissão de declarações; ou
- l) suspenso por inexistência de fato;

V - de titularidade de devedores pessoa física com indicativo de óbito; ou

VI - os respectivos processos de execução fiscal estiverem arquivados com fundamento no art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, há mais de 3 (três) anos.

Parágrafo único. As situações descritas nos incisos III, IV e V do caput deste artigo devem constar, respectivamente, nas bases do CNPJ e do CPF perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia até a data da proposta de transação, cabendo ao devedor as medidas necessárias à efetivação dos registros.

Art. 26. Na mensuração da capacidade de pagamento dos entes públicos, suas autarquias e fundações, poderão ser excluídas as receitas e transferências vinculadas e as destinadas ao pagamento das despesas obrigatórias a que está sujeito o contribuinte.

Seção II

Do pedido de revisão quanto à capacidade de pagamento

Art. 27. O sujeito passivo poderá apresentar pedido de revisão quanto à sua capacidade de pagamento.

Art. 28. O sujeito passivo terá acesso à metodologia de cálculo e às demais informações utilizadas para mensuração da sua capacidade de pagamento:

I - por meio do REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, disponível no endereço <www.regularize.pgfn.gov.br> , ou e-CAC da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, disponível no endereço <www.gov.br/receitafederal>, quando se tratar de transação por adesão ou de proposta de transação individual formulada pela Administração Tributária Federal; ou

II - diretamente na unidade responsável pela análise da proposta, quando se tratar de transação individual apresentada pelo contribuinte.

Art. 29. O pedido de revisão será apresentado no prazo máximo de 30 (trinta) dias, contados:

I - no caso de proposta de transação formulada pela Administração Tributária Federal, individual ou por adesão, da data em que o contribuinte tomar conhecimento da capacidade de pagamento informada pelo REGULARIZE ou e-CAC; ou

II - no caso de proposta de transação individual formulada pelo contribuinte, da data em que a unidade responsável informar a capacidade de pagamento ao proponente.

Art. 30. O pedido de revisão, em qualquer caso, deverá ser apresentado exclusivamente pelo REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, indicar o valor da capacidade de pagamento estimada pelo próprio contribuinte acompanhado da metodologia de cálculo e documentos que sustentem suas alegações, dentre os quais, se for o caso:

I - laudo técnico firmado por profissional habilitado, bem como do Balanço Patrimonial, da Demonstração de Resultados e da Demonstração do Fluxo Líquido de Caixa dos 2 (dois) últimos exercícios e do exercício em curso;

II - relação detalhada dos bens e direitos de propriedade do contribuinte, no país ou no exterior, com a respectiva localização e destinação, instruída:

a) no caso de bens imóveis, com cópia da certidão de inteiro teor da matrícula atualizada ou outro instrumento que determine a propriedade, cópia do último carnê do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), em se tratando de imóvel urbano, ou cópia da última declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), em se tratando de imóvel rural;

b) no caso de veículos, com cópia do Certificado de Registro e Licenciamento do Veículo (CRLV) atualizado, bem como cópia do último carnê do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); e

c) no caso dos demais bens ou direitos, com cópia do documento comprobatório de propriedade e do respectivo valor de avaliação.

III - relação nominal completa dos credores, inclusive aqueles por obrigação de fazer ou de dar, com a indicação da natureza, da classificação e do valor atualizado do crédito, discriminando sua origem e o regime dos respectivos vencimentos;

IV - extratos atualizados das contas bancárias e de suas eventuais aplicações financeiras de qualquer modalidade, com os respectivos saldos na data da impugnação; e

V - descrição das operações referidas no inciso anterior, inclusive operações de crédito com ou sem garantias pessoais, reais ou fidejussórias, contratos de alienação ou cessão fiduciária em garantia, inclusive cessão fiduciária de direitos creditórios ou de recebíveis.

Parágrafo único. No caso do inciso II, o contribuinte pessoa jurídica deverá informar se o bem é utilizado na atividade operacional da empresa.

Art. 31. Ao receber o pedido de revisão relativo à capacidade de pagamento, o Procurador da Fazenda Nacional deverá verificar se o contribuinte apresentou as informações e a documentação necessária à análise do pedido.

§ 1º Não apresentados os documentos que demonstrem suas alegações, o contribuinte deverá ser instado a sanar o vício no prazo de 10 (dez) dias, sob pena de não conhecimento do pedido de revisão, facultada a opção pela adesão às propostas de transação disponíveis.

§ 2º O Procurador da Fazenda Nacional responsável pela análise do pedido poderá requisitar informações adicionais, que serão prestadas no prazo de 15 (quinze) dias, prorrogáveis.

Art. 32. Estando em ordem a documentação e as informações apresentadas, nos termos dos artigos antecedentes, a unidade responsável deverá calcular a capacidade de pagamento efetiva do contribuinte.

Art. 33. Compete ao sujeito passivo manter atualizadas suas informações cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais junto à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Art. 34. Julgado procedente o pedido de revisão:

I - o contribuinte deverá retificar suas declarações fiscais, quando for o caso; e

II - o Procurador da Fazenda Nacional revisará a capacidade de pagamento do contribuinte.

CAPÍTULO III

DOS PARÂMETROS PARA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Art. 35. A exclusivo critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, após a incidência dos descontos ajustados, se houver, será admitida a liquidação de até 70% (setenta por cento) do saldo remanescente com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Art. 36. A utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL será excepcional, quando demonstrada sua imprescindibilidade para composição do plano de regularização e somente será cabível:

I - em relação a créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, nos termos desta Portaria;

~~H - para amortizar juros, multa e encargo legal, salvo quando o optante for pessoa jurídica em processo de recuperação judicial, ocasião em que poderão amortizar também o principal inscrito, respeitadas as demais regras de utilização dos créditos; e - (Revogado(a) pelo(a) Portaria PGFN nº 6941, de 04 de agosto de 2022)~~

III - se inexistentes ou esgotados outros créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou precatórios federais expedidos em favor do sujeito passivo.

Art. 37. É vedada a utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL nas transações por adesão e na transação individual simplificada.

Art. 38. A existência, regularidade escritural, disponibilidade dos créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL deve ser certificada por profissional contábil com registro regular no Conselho Regional de Contabilidade.

Parágrafo único. O profissional de que trata o caput deverá apresentar relatórios analíticos da composição, origem, período a que se referem e disponibilidade dos montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

Art. 39. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional realizará a análise da regularidade da utilização dos créditos previstos nesta Portaria, com base nas informações fiscais a serem prestadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil acerca da existência e suficiência dos montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL indicados pelo contribuinte.

§ 1º A análise de que trata o caput poderá ser realizada até a liquidação integral do acordo ou no prazo máximo de 5 (cinco) anos, contados da data de sua celebração, o que for posterior.

§ 2º A pessoa jurídica que utilizar os créditos previstos neste capítulo deverá manter, durante todo o período previsto no parágrafo anterior, os livros e os documentos exigidos pelas normas fiscais, inclusive comprobatórios dos montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, promovendo, nesse caso, a baixa dos valores nos respectivos livros fiscais.

§ 3º A cobrança do saldo liquidado com uso de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL nos termos desta Portaria ficará suspensa até a confirmação dos créditos utilizados, mantendo-se as garantias eventualmente existentes.

CAPÍTULO IV DA TRANSAÇÃO POR ADESÃO À PROPOSTA DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Art. 40. O sujeito passivo poderá transacionar inscrições mediante adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Art. 41. A proposta de transação por adesão será realizada mediante publicação de edital pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 1º O edital deverá conter:

I - o prazo para adesão à proposta;

II - os critérios para elegibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS à transação por adesão;

III - os critérios impeditivos à transação por adesão, quando for o caso;

IV - as modalidades de transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, podendo estipular modalidades distintas para débitos relativos às contribuições sociais de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput do art. 195 da Constituição Federal;

V - os compromissos e obrigações adicionais a serem exigidos dos devedores;

VI - a descrição do procedimento para adesão à proposta formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

VII - a relação de devedores com inscrições elegíveis à transação nas modalidades que especificar; e

VIII - as hipóteses de rescisão do acordo e a descrição do procedimento para apresentação de impugnação.

§ 2º O Edital será publicado no sítio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional disponível na internet <www.gov.br/pgfn> e, quando envolver também a possibilidade de negociação de créditos devidos ao FGTS, no sítio eletrônico da Caixa Econômica Federal.

§ 3º Os procedimentos para adesão dos créditos inscritos na dívida ativa da União e do FGTS devem ser realizados, respectivamente, no REGULARIZE e na plataforma da Caixa Econômica Federal indicada no Edital.

§ 4º Fica delegada ao Procurador-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS a competência para a elaboração das propostas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e edição dos respectivos editais de transação por adesão na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS e no contencioso de pequeno valor relativo ao processo de cobrança da dívida ativa da União e do FGTS.

Art. 42. Ao aderir à proposta de transação formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o devedor:

I - declara que não utiliza pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública Federal;

II - declara que não alienou ou onerou bens ou direitos com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos inscritos;

III - firma o compromisso de cumprir as exigências e obrigações adicionais previstas nesta Portaria, no Edital ou na proposta;

IV - declara que as informações cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais prestadas à administração tributária são verdadeiras e que não omitiu ou simulou informações quanto à propriedade de bens, direitos e valores;

V - autoriza a compensação no momento da efetiva disponibilização financeira, de valores relativos a restituições, ressarcimentos ou reembolsos reconhecidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com prestações do acordo firmado, vencidas ou vincendas;

VI - autoriza a compensação, no momento da efetiva disponibilização financeira, de valores relativos a precatórios federais de que seja credor; e

VII - renuncia a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, incluídas as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea "c" do inciso III do caput do art. 487 do Código de Processo Civil.

Parágrafo único. A cópia do requerimento de que trata o inciso VII do caput, protocolado perante o juízo, deverá ser apresentada exclusivamente pelo REGULARIZE no prazo máximo de 60 (sessenta) dias contados da data da adesão à transação.

Art. 43. A transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional será realizada exclusivamente por meio eletrônico e observará, alternativa ou cumulativamente, as exigências do art. 7º e as concessões dos incisos I, II, IV, V e VI do art. 8º desta Portaria.

Parágrafo único. Às contribuições sociais de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput do art. 195 da Constituição Federal são vedados a moratória e o parcelamento em prazo superior a 60 (sessenta) meses.

Art. 44. A adesão à proposta de transação relativa a débitos suspensos por decisão judicial fica sujeita à apresentação, pelo devedor, de:

I - requerimento de adesão à proposta de transação formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conforme modelo constante no REGULARIZE; e

II - cópia do requerimento de desistência das ações, impugnações ou recursos relativos aos créditos transacionados, com pedido de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea "c" do inciso III do caput do art. 487 do Código de Processo Civil.

§ 1º Tratando-se de devedor pessoa jurídica, o requerimento de que trata este artigo será apreciado pela unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional do domicílio do estabelecimento matriz.

§ 2º A documentação de que trata o inciso II deverá ser apresentada em até 60 (sessenta) dias após a formalização do acordo de transação.

Art. 45. A adesão à transação proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional implica manutenção automática dos gravames decorrentes de arrolamento de bens, de medida cautelar fiscal e das garantias prestadas administrativamente ou nas ações de execução fiscal ou em qualquer outra ação judicial.

Parágrafo único. Em caso de bens penhorados ou oferecidos em garantia de execução fiscal, é facultado ao sujeito passivo requerer a alienação por iniciativa particular, nos termos do art. 880 do Código de Processo Civil, para fins de amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado.

CAPÍTULO V DA TRANSAÇÃO INDIVIDUAL

Seção I Das disposições gerais da transação individual

Art. 46. Sem prejuízo da possibilidade de adesão à proposta de transação formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do respectivo edital, poderão propor ou receber proposta de transação individual:

I - devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União for superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) ou cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa do FGTS for superior a R\$ 1.000.000,00 (milhão de reais);

II - devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial;

III - autarquias, fundações e empresas públicas federais;

IV - Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas entidades de direito público da administração indireta; e

V - devedores cujo valor consolidado dos débitos seja superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) inscritos na dívida ativa da União ou R\$ 100.000,00 (cem mil reais) inscritos na dívida ativa do FGTS e que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia.

§ 1º Poderão propor ou receber proposta de transação individual simplificada os devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União seja superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e inferior ao limite previsto no inciso I do caput deste artigo. (Redação dada pelo(a) Portaria PGFN nº 6941, de 04 de agosto de 2022)

§ 2º A transação de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS cujo valor consolidado seja igual ou inferior aos previstos neste artigo será realizada exclusivamente por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, devendo ser não conhecidos, nesses casos, os pedidos de propostas individuais.

§ 3º Os limites de que trata este artigo será calculado considerando o somatório de todas as inscrições do devedor elegíveis à transação.

Art. 47. Para celebração do termo de transação individual, poderão ser agendadas reuniões para discussão da proposta.

Art. 48. A fim de averiguar a concreta situação operacional e patrimonial da empresa requerente, o Procurador-Chefe da Dívida Ativa na respectiva região poderá designar Procurador da Fazenda Nacional para coordenar inspeção no estabelecimento comercial, industrial ou profissional do devedor.

Parágrafo único. O requerente será comunicado da inspeção pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com até 48 (quarenta e oito) horas de antecedência.

Art. 49. Nas propostas de transação individual relativas a contribuintes falidos:

I - poderão ser excluídos do objeto da transação os débitos e seus componentes necessários à adequação à legislação de regência da falência;

II - o percentual de desconto observará a capacidade de pagamento efetivo da massa falida, entendida como o valor total dos bens e direitos arrecadados e disponíveis para liquidação dos créditos;

III - os descontos deverão incidir observando a ordem crescente de prioridade prevista no art. 83 da Lei 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, ou, se for o caso, do Decreto-Lei nº 7.661, de 21 de junho de 1945, vedada a concessão de descontos sobre o montante principal do débito.

Seção II

Da transação individual proposta pelo devedor

Art. 50. A proposta de transação individual formulada pelo devedor deverá conter:

I - qualificação completa do requerente e, tratando-se de pessoa jurídica, de seus sócios, controladores, administradores, gestores, representantes legais, e empresas integram o mesmo grupo econômico;

II - exposição das causas concretas de sua situação econômica, patrimonial e financeira, as razões da crise econômico-financeira e sua capacidade de pagamento estimada, observando o disposto nesta Portaria;

III - plano de recuperação fiscal com a descrição dos meios para extinção dos créditos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS;

IV - instrução com os documentos que suportem suas alegações;

V - relação de bens e direitos que comporão as garantias do termo de transação, inclusive de terceiros, observado o disposto nos arts. 9º e 10 da Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018;

VI - declaração de que não utiliza ou que reconhece a utilização de pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos;

VII - declaração de que não alienou, onerou ou ocultou bens ou direitos com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos inscritos, ou de que reconhece a alienação, oneração ou ocultação com o mesmo propósito; e

VIII - declaração de que o sujeito passivo ou responsável tributário, durante o cumprimento do acordo, não alienará bens ou direitos sem proceder à devida comunicação à Fazenda Nacional.

§ 1º Poderão ser exigidos, a exclusivo critério do Procurador da Fazenda Nacional, observadas as circunstâncias do caso concreto ou da proposta:

I - demonstrações contábeis levantadas especialmente para instruir o pedido, confeccionadas com estrita observância da legislação societária aplicável e compostas de:

a) balanço patrimonial;

b) demonstração de resultados acumulados;

c) demonstração do resultado desde o último exercício social;

d) relatório gerencial de fluxo de caixa e de sua projeção;

e) descrição das sociedades de grupo societário, de fato ou de direito; e

f) outros elementos pertinentes.

II - a relação nominal completa dos credores, a natureza, a classificação e o valor atualizado do crédito e a indicação dos registros contábeis de cada transação pendente; e

III - a relação de bens e direitos de propriedade do requerente, no país e no exterior, com a respectiva localização e destinação, com apresentação de laudo econômico-financeiro e de avaliação dos bens e ativos, subscrito por profissional legalmente habilitado ou empresa especializada.

§ 2º Tratando-se de pessoa jurídica de direito público ou integrante da administração pública indireta, são dispensados os documentos previstos nos incisos V a VIII do caput deste artigo.

§ 3º Havendo o reconhecimento da utilização de pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, nos termos do inciso VI do caput deste artigo, a aceitação da transação fica condicionada à concordância dos reais beneficiários e dos que obtiveram proveito econômico, ainda que indireto, em serem corresponsabilizados pelos débitos transacionados.

§ 4º Havendo reconhecimento da alienação, oneração ou ocultação de bens ou direitos com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos inscritos, nos termos do inciso VII do caput deste artigo, a aceitação da transação fica condicionada à oferta dos referidos bens em garantia do pagamento dos débitos transacionados.

§ 5º Sendo juridicamente impossível ou inviável a utilização, em garantia, dos bens de que trata o parágrafo anterior, o devedor deverá:

I - indicar outros bens em valor equivalente ao dos bens alienados, onerados ou ocultados com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos inscritos, inclusive de terceiros, desde que expressamente autorizado por estes e aceitos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e

II - concordar com o acréscimo do valor dos bens referidos no inciso anterior à capacidade de pagamento de que trata o art. 21 desta Portaria.

Art. 51. A proposta de transação individual será apresentada através do REGULARIZE.

§ 1º Compete à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional do domicílio fiscal da matriz do contribuinte apreciar as propostas de transação individual formuladas nos termos do caput.

§ 2º As Procuradorias-Regionais da Fazenda Nacional constituirão equipes regionais para análise de propostas de negociação no âmbito de suas respectivas áreas de atuação.

Art. 52. Em caso de não preenchimento das condições descritas no art. 46 ou não apresentados os documentos descritos no art. 50, o contribuinte deverá ser notificado para, no prazo de 10 (dez) dias, sanar o vício, quando cabível.

Art. 53. Nas propostas de transação individual formuladas nos termos do art. 46, é lícito ao contribuinte transacionar nas mesmas condições das modalidades de transação por adesão existentes na data do pedido, devendo a unidade responsável, quando for o caso, cadastrar as referidas contas de negociação, salvo se a adesão puder ser integralmente realizada pelo REGULARIZE.

Parágrafo único. O disposto no caput não impede a exigência de garantias adicionais e a manutenção daquelas já existentes.

Art. 54. Recebida a proposta, o Procurador da Fazenda Nacional deverá:

I - analisar o atual estágio das execuções fiscais movidas contra o devedor e a existência de exceção, embargos ou qualquer outra ação proposta contra o crédito;

II - verificar a existência de garantias já penhoradas em execuções fiscais movidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o valor e a data da avaliação oficial e se houve tentativa de alienação judicial dos bens penhorados;

III - verificar a existência de garantias ofertadas em parcelamentos perante a Administração Tributária Federal, ainda que já extintos por pagamento ou rescindidos por descumprimento das obrigações;

IV - verificar a existência de débitos não ajuizados ou pendentes de inscrição em dívida ativa da União do FGTS;

V - verificar a existência de débitos inscritos ou ajuizados por outra unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

VI - analisar o histórico fiscal do devedor, especialmente a concessão de parcelamentos anteriores, ordinários ou especiais, eventuais ocorrências de fraude, inclusive à execução fiscal, ou quaisquer outras hipóteses de infração à legislação com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos devidos; e

VII - analisar a aderência da proposta apresentada à atual situação econômico-fiscal e à capacidade de pagamento do devedor e suas projeções de geração de resultados.

§ 1º Realizadas as análises e verificações de que trata o caput, o Procurador da Fazenda Nacional poderá, se for o caso, solicitar documentos e informações complementares, inclusive laudo técnico firmado por profissional habilitado, ou apresentar contraproposta.

§ 2º Concluída a análise documental, o Procurador da Fazenda Nacional deverá apresentar ao contribuinte:

I - a capacidade de pagamento presumida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, acompanhada de sua metodologia de cálculo;

II - a relação de inscrições do contribuinte, acompanhada dos percentuais e valores estimados de desconto, se for o caso, inclusive com os indicadores de inscrição com vedação de desconto ou cujo percentual de desconto calculado atinja o principal inscrito;

III - os prazos máximos de alongamento por inscrição; e

IV - as situações impeditivas à celebração do acordo de transação individual.

§ 3º Caso o contribuinte integre grupo econômico reconhecido em decisão administrativa definitiva ou judicial transitada em julgado, o Procurador da Fazenda Nacional responsável pela análise do pedido deverá utilizar a capacidade de pagamento do grupo.

§ 4º Caso o contribuinte integre grupo econômico de fato, o Procurador da Fazenda Nacional responsável pela análise do pedido poderá aceitar a proposta nas mesmas condições que seriam acordadas com o devedor principal do grupo, ainda que mais benéfica, observados as seguintes diretrizes:

I - maximização das garantias relacionadas ao cumprimento do acordo;

II - reconhecimento expresso dos reais beneficiários e dos que obtiveram proveito econômico, ainda que indireto, acerca da existência do grupo econômico de fato e sua inserção como corresponsáveis nos sistemas da dívida ativa; e

III - redução da litigiosidade pelo encerramento da discussão judicial, se houver, acerca da existência e composição do grupo econômico.

§ 5º Para os fins do disposto no parágrafo anterior, considera-se devedor principal do grupo a pessoa jurídica com o maior valor de débitos inscritos em nome próprio.

§ 6º Havendo indícios de divergências nas informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais do contribuinte ou dos integrantes do grupo econômico, o requerente deve ser intimado para, no prazo de 10 (dez) dias, apresentar documentos, prestar informações ou esclarecimentos.

Art. 55. A decisão que recusar a proposta de transação individual apresentada pelo contribuinte deve apresentar, de forma clara e objetiva, a fundamentação que permita a exata compreensão das razões de decidir e deve considerar a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo, a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais e o custo da cobrança judicial.

§ 1º A decisão deverá apresentar ao contribuinte as alternativas e orientações para a regularização de sua situação fiscal e, sempre que possível, formular contraproposta de transação.

§ 2º O contribuinte poderá apresentar recurso administrativo no prazo de 10 (dez) dias da data da notificação da decisão de que trata o caput, aplicando-se no que couber, o disposto no art. 73 desta Portaria.

Seção III

Da transação individual proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Art. 56. O devedor será notificado da proposta de transação individual formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional por via eletrônica ou postal.

Art. 57. A proposta de transação individual formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e envolverá, alternativa ou cumulativamente, todas as obrigações, exigências e concessões de que tratam os arts. 5º a 8º desta Portaria, bem como:

I - a capacidade de pagamento presumida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, acompanhada de sua metodologia de cálculo;

II - a relação de inscrições do contribuinte, acompanhada dos percentuais e valores estimados de desconto, se for o caso, inclusive com os indicadores de inscrição com vedação de desconto ou cujo percentual de desconto calculado atinja o principal inscrito;

III - outras informações consideradas relevantes e demais condições para formalização do acordo, a exemplo da necessidade de manutenção ou oferecimento de garantias próprias ou de terceiros; e

IV - o prazo para aceitação da proposta.

Art. 58. A apresentação de contraproposta observará os mesmos procedimentos para apresentação de proposta de transação individual pelo devedor.

Seção IV

Do termo de transação individual e da competência para assinatura

Art. 59. Havendo consenso para formalização do acordo de transação, deverá ser redigido o respectivo termo, contendo a qualificação das partes, as cláusulas e condições gerais do acordo, os débitos envolvidos com indicação das respectivas execuções fiscais e os juízos de tramitação, o prazo para

cumprimento, a descrição detalhada das garantias apresentadas e as consequências em caso de descumprimento.

Art. 60. Fica delegada ao Procurador da Fazenda Nacional que realizou a negociação, em conjunto com o Procurador-Chefe da Dívida Ativa na respectiva Região, a assinatura dos termos de transação firmados.

Parágrafo único. Havendo débitos distribuídos em regiões diversas, o termo de transação será assinado pelos respectivos Procuradores-Chefe de Dívida Ativa.

Art. 61. Tratando-se de transação que envolva valor igual ou superior a R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais), o termo de transação será assinado, sucessivamente, respeitada a competência territorial, pelas autoridades de que trata o artigo anterior e pelo Procurador-Regional da respectiva Região.

Parágrafo único. Havendo débitos distribuídos em regiões diversas, o termo de transação será assinado pelos respectivos Procuradores-Regionais.

Art. 62. Os termos de transação que envolvam valor igual ou superior a R\$ 250.000.000,00 (duzentos e cinquenta milhões de reais) ou o uso de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL para equalização do passivo fiscal serão assinados pelas autoridades descritas nos artigos anteriores e por Coordenador-Geral da Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS.

Art. 63. Os termos de transação que envolvam valor igual ou superior a R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais) serão assinados pelas autoridades descritas nos artigos anteriores e pelo Procurador-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS.

Parágrafo único. Os termos de transação que envolvam valores superiores aos fixados em ato do Ministro de Estado da Economia dependerão de prévia e expressa autorização ministerial, permitida a delegação.

CAPÍTULO VI DA TRANSAÇÃO INDIVIDUAL SIMPLIFICADA

Art. 64. A transação individual simplificada poderá ser proposta pelo devedor e ocorrerá exclusivamente via REGULARIZE.

§ 1º O devedor apresentará, conforme formulários disponibilizados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, proposta de transação indicando o plano de pagamento para integral quitação dos débitos inscritos na dívida ativa da União e do FGTS, o qual conterá:

- I - o valor a ser pago a título de entrada;
- II - o prazo e o escalonamento, se for o caso, para pagamento das prestações pretendidas;
- III - o desconto pretendido, segundo sua capacidade de pagamento;
- IV - os bens e direitos que constituirão as garantias do acordo a ser firmado, inclusive de terceiros; e
- V - os documentos que suportem suas alegações.

§ 2º As demais cláusulas do acordo observarão termo padrão a ser disponibilizado no REGULARIZE.

Art. 65. Recebido o pedido de transação individual simplificada, o Procurador da Fazenda Nacional avaliará, nos termos desta Portaria, a capacidade de pagamento do devedor e o preenchimento dos demais requisitos indispensáveis à celebração do acordo.

Art. 66. Não sendo o caso de deferimento imediato do pedido, o Procurador da Fazenda Nacional formulará contraproposta de transação, submetendo-a, pelo REGULARIZE, à apreciação do devedor.

§ 1º Não serão conhecidos os pedidos de transação individual simplificada quando inexistentes as hipóteses de seu cabimento, nos termos do § 1º do art. 46.

§ 2º Havendo consenso para formalização do acordo, deverá ser encaminhado ao contribuinte termo de transação simplificada e instruções para recolhimento da prestação inicial, dispensada aprovação pelas autoridades previstas no art. 60 e seguintes.

§ 3º Não havendo consenso, o Procurador da Fazenda Nacional recusará a proposta de transação individual simplificada.

§ 4º O contribuinte poderá apresentar recurso administrativo no prazo de 10 (dez) dias da data da notificação da decisão de que trata o parágrafo anterior, aplicando-se, no que couber, o disposto no art. 73 desta Portaria.

§ 5º O recolhimento da prestação inicial, realizado exclusivamente por Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) expedido pelo REGULARIZE, formalizará o acordo e implicará anuência com o termo de transação individual simplificada por parte do contribuinte.

Art. 67. Em até 60 (sessenta) dias da celebração da transação individual simplificada, o contribuinte apresentará, via REGULARIZE, prova de constituição da garantia sobre os bens e direitos ofertados e aceitos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Art. 68. A Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS editará instruções complementares para celebração da transação individual simplificada.

CAPÍTULO VII DA RESCISÃO DA TRANSAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO À RESCISÃO

Art. 69. Implica rescisão da transação:

I - o descumprimento das condições, das cláusulas, das obrigações ou dos compromissos assumidos;

II - a constatação, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de divergências nas informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas pelo sujeito passivos e consideradas para celebração da transação;

III - a constatação, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente a sua celebração;

IV - a decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente;

V - a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação;

VI - a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto a pessoa ou quanto ao objeto do conflito;

VII - a ocorrência de alguma das hipóteses rescisórias adicionalmente previstas no respectivo termo de transação;

VIII - a inobservância de quaisquer disposições previstas na Lei de regência da transação ou no edital;

IX - a inobservância do compromisso de proceder à individualização dos valores recolhidos a título de FGTS nas contas vinculadas dos respectivos trabalhadores; e

X - o não cumprimento regular, por 3 (três) meses consecutivos ou por 6 (seis) meses alternados, das obrigações para com o FGTS.

§ 1º A constatação de fraude, nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, inclusive quando da declaração dos montantes de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, implicará a rescisão da transação, sem prejuízo de eventuais representações contra os responsáveis, inclusive para fins penais.

§ 2º Na hipótese de que trata o inciso IV, é facultado ao devedor aderir à modalidade de transação proposta pela PGFN, desde que disponível, ou apresentar nova proposta de transação individual, não se aplicando o disposto no art. 18 desta Portaria.

Art. 70. O devedor será notificado sobre a incidência de alguma das hipóteses de rescisão da transação.

§ 1º A notificação será realizada exclusivamente por meio eletrônico, através do endereço eletrônico cadastrado no REGULARIZE, ou pela Caixa Econômica Federal, na hipótese de transação de débitos do FGTS.

§ 2º O devedor terá conhecimento das razões determinantes da rescisão e poderá regularizar o vício ou apresentar impugnação, ambos no prazo de 30 (trinta) dias, preservada em todos os seus termos a transação durante esse período.

Art. 71. A impugnação será apresentada exclusivamente pelo REGULARIZE e deverá trazer todos os elementos que infirmem as hipóteses de rescisão, sendo possível a juntada de documentos.

Parágrafo único. Apresentada a impugnação, todas as comunicações ulteriores serão realizadas por meio do REGULARIZE, cabendo ao interessado acompanhar a respectiva tramitação.

Art. 72. A impugnação será apreciada:

I - nas hipóteses de transação por adesão, por Procurador da Fazenda Nacional em exercício na unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional do domicílio do devedor, observadas as regras internas de distribuição de atividades; ou

II - nas hipóteses de transação individual, por Procurador da Fazenda Nacional da unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional onde o acordo foi proposto, observadas as regras internas de distribuição de atividades.

Parágrafo único. A decisão que apreciar a impugnação deverá conter motivação explícita, clara e congruente, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que amparam a conclusão adotada, sem prejuízo da possibilidade de emprego da técnica de fundamentação referenciada.

Art. 73. O interessado será notificado da decisão por meio do REGULARIZE, sendo-lhe facultado interpor recurso administrativo no prazo de 10 (dez) dias, com efeito suspensivo.

§ 1º O recurso administrativo deverá ser apresentado através do REGULARIZE e expor, de forma clara e objetiva, os fundamentos do pedido de reexame, atendendo aos requisitos previstos na legislação processual civil.

§ 2º Caso não haja reconsideração pela autoridade responsável pela decisão recorrida, o recurso será encaminhado à autoridade superior.

§ 3º A autoridade competente para o julgamento do recurso será o Procurador-Chefe da Dívida Ativa da respectiva Região desde que este não seja o responsável pela decisão recorrida, hipóteses em que o recurso deverá ser submetido à autoridade imediatamente superior.

§ 4º Importará renúncia à instância recursal e o não conhecimento do recurso eventualmente interposto, a propositura, pelo interessado, de qualquer ação judicial cujo objeto coincida total ou parcialmente com a irrisignação.

Art. 74. Enquanto não definitivamente julgada a impugnação à rescisão da transação, o devedor deverá permanecer cumprindo todas as exigências do acordo.

Art. 75. Julgado procedente o recurso, tornar-se-á sem efeito a circunstância determinante da rescisão da transação.

Art. 76. Julgado improcedente o recurso, a transação será definitivamente rescindida.

Art. 77. A rescisão da transação:

I - implica o afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores pagos;

II - autoriza a retomada do curso da cobrança dos créditos, com execução das garantias prestadas e prática dos demais atos executórios do crédito, judiciais ou extrajudiciais; e

III - impede o devedor, pelo prazo de 2 (anos) contados da data de rescisão, de formalizar nova transação, ainda que relativa a débitos distintos.

CAPÍTULO IX DAS DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 84. Os Procuradores da Fazenda Nacional que participarem do processo de transação de que trata esta Portaria somente poderão ser responsabilizados civil, administrativa ou penalmente, inclusive perante os órgãos públicos de controle interno e externo, quando agirem com dolo ou fraude para obter vantagem indevida para si ou para outrem.

Art. 85. Aplicam-se à transação na cobrança da dívida ativa do FGTS as disposições da Resolução CC/FGTS n. 974, de 11 de agosto de 2020, podendo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional delegar à Caixa Econômica Federal a prática de atos materiais relativos às negociações.

Art. 86. Até a entrada em vigor do Capítulo II desta Portaria, as transações firmadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil observarão a capacidade de pagamento definida nos termos do Capítulo II da Portaria PGFN n. 9.917, de 14 de abril de 2020, competindo à Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS o fornecimento dos dados necessários para esse fim.

Art. 87. Ficam revogados:

I - o Capítulo II da Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020, a partir de 1º de novembro de 2022; e

II - os demais dispositivos da Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020, a partir da entrada em vigor desta Portaria.

Art. 88. Esta Portaria entra em vigor em 1º de agosto de 2022.

Parágrafo único. Os Capítulos II e VI desta Portaria entram em vigor em 1º de novembro de 2022.

RICARDO SORIANO DE ALENCAR