

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA-UNICEUB
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

RENATA GONTIJO D'AMBROSIO

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA ATIVIDADE DE REALIZAÇÃO DA DÍVIDA
ATIVA DA UNIÃO: ANÁLISE DA LEI Nº 13.988, DE 14 DE ABRIL DE 2020**

BRASÍLIA

2022

RENATA GONTIJO D'AMBROSIO

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA ATIVIDADE DE REALIZAÇÃO DA DÍVIDA
ATIVA DA UNIÃO: ANÁLISE DA LEI Nº 13.988, DE 14 DE ABRIL DE 2020**

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito do Centro Universitário de Brasília - UniCEUB, como requisito parcial para obtenção do título de mestre.

Orientador: Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy.

BRASÍLIA

2022

RENATA GONTIJO D'AMBROSIO

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA ATIVIDADE DE REALIZAÇÃO DA DÍVIDA
ATIVA DA UNIÃO: ANÁLISE DA LEI Nº 13.988, DE 14 DE ABRIL DE 2020**

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito do Centro Universitário de Brasília - UniCEUB, como requisito parcial para obtenção do título de mestre.

Orientador: Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy.

Data da Banca Examinadora: 09 de maio de 2022

BANCA EXAMINADORA

Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy
Orientador

Dra. Liziane Paixão Silva Oliveira
(PPGD – UniCEUB)

Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão
(PPG- FGV)

Agradeço, inicialmente, a meu orientador, Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, pelos ensinamentos, conselhos e compreensão.

Agradeço a meus pais e a meu irmão, pelo amor representado em gestos e palavras, que me concede forças para sempre continuar.

Agradeço a meu marido, por estar sempre ao meu lado, me apoiando e me tranquilizando com suas sábias palavras e sua notável postura de resiliência. Gratidão pela sua companhia em mais uma caminhada da nossa vida.

Por fim, agradecimento especial a meu filho, Leonardo, que mesmo sem ainda saber, é o pressuposto e a razão de todo este trabalho.

RESUMO

A presente dissertação possui como problema de pesquisa analisar se a transação tributária, da forma como foi estruturada pela Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, possui aplicabilidade e é capaz de gerar benefícios para a sociedade. Apesar de estar prevista como uma modalidade de extinção do crédito tributário pelo Código Tributário Nacional, desde a redação original, a sua implementação, em nível federal, somente ocorreu com a Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020. Entende-se que a execução adequada deste novo instituto demanda a sua boa compreensão e interpretação, dentro dos limites da constitucionalidade e da legalidade. Para tanto, serão estudados o conceito de transação tributária, seus elementos e efeitos, dentro da perspectiva da nova lei de transação e dos atos normativos infralegais da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que lhe seguiram, com nítido viés prático, visando consolidar a sua aplicação. Também serão abordados os seus benefícios e como o programa de transação tributária federal é capaz de promover a cidadania fiscal, em uma saudável aproximação na relação Fisco e contribuinte, lastreada na confiança e consensualidade. Ao longo do texto, serão exibidos os desafios da Administração Tributária para concretização desta nova modalidade de extinção do crédito tributário, além de serem apontadas falhas, para as quais o Fisco, na figura da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, deva se atentar, para que a transação tributária caminhe dentro da constitucionalidade e legalidade. Baseando-se no método hipotético-dedutivo e com o auxílio da doutrina e da pouca jurisprudência que existe acerca do assunto, os dispositivos normativos da transação tributária federal serão cotejados com a teoria geral do direito tributário e com os ditames constitucionais, com o escopo de fornecer insumos para a efetiva e adequada realização da transação tributária na seara federal.

Palavras-chave: Transação tributária. Cidadania fiscal. Elementos da transação tributária. Efeitos da transação tributária. Administração Tributária. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

ABSTRACT

The present master's degree dissertation has as research problem analyze whether the tax compromise (or “settlement of tax dispute”¹ or “offer in compromise”² as it is called in the United States of America), in the way it was structured by Law n. 13.988, of April 14, 2020, has applicability and is capable of generating benefits for society. Despite being provided as a modality of tax credit extinction by the National Tax Code, since its original wording, its implementation, at the federal level, only occurred with Law n. 13.988, April 14, 2020. It is understood that the proper execution of this new institute requires its good understanding and interpretation, within the limits of constitutionality and legality. In order to do so, the concept of tax compromise, its elements and its effects will be studied, within the perspective of the new transaction Law and the normative acts of the Brazilian Treasury Attorney that followed it, with a clear practical bias, in order to consolidate its application. Its benefits will also be discussed and how the federal tax compromise program is capable of promoting tax citizenship in a healthy relationship between revenue bodies and taxpayers, based on trust and consensual. Throughout the text, the challenges of the revenue bodies to implement this new modality of tax credit extinction will be shown, in addition to pointing out flaws, for which the revenue bodies, in the figure of the Brazilian Treasury Attorney, must pay attention, in order to that the tax compromise walks within the constitutionality and legality. Based on the hypothetical-deductive method and with the help of the doctrine and the little jurisprudence that exists on the subject, the normative provisions of the federal tax compromise will be compared with the general theory of tax law and with the constitutional dictates, with the scope of provide inputs for the effective and adequate performance of the tax compromise in the federal area.

Key-words: Tax Compromise. Tax Citizenship. Elements of Tax Compromise. Effects of Tax Compromise. Revenue Bodies. Brazilian Treasury Attorney.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO 1 – TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO UMA OPÇÃO NA ATIVIDADE DE REALIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO: BENEFÍCIOS	13
1.1 Cidadania fiscal e legitimidade social da tributação	13
1.2 Exposição de motivos da Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019	21
CAPÍTULO 2 – ASPECTOS GERAIS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E NA Lei n. 13.988, DE 14 DE ABRIL DE 2020	34
2.1 Transação tributária no Código Tributário Nacional.....	38
2.2 Natureza jurídica da transação tributária	45
2.3 Transação tributária e a classificação dos meios consensuais de solução de litígios no direito administrativo	48
2.4 Elementos da transação tributária	52
A. Primeiro elemento – lei	52
B. Segundo elemento – litígio	70
C. Terceiro elemento – concessões mútuas	77
2.5 Efeitos da transação tributária	83
CAPÍTULO 3 – ASPECTOS ESPECÍFICOS E CONTROVERTIDOS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA Lei n. 13.988, DE 14 DE ABRIL DE 2020	88
3.1 Renúncia de receita e o respeito ao artigo 14 da lei de responsabilidade fiscal	88
3.2 Compensação com créditos líquidos e certos em desfavor da União, inclusive precatórios	95
3.3 Tratamentos especiais em sede de transação tributária	105
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	116
REFERÊNCIAS.....	119

INTRODUÇÃO¹

A transação tributária se apresenta como uma opção de extinção do crédito tributário, desde a redação original do Código Tributário Nacional – Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Caminhando um pouco no passado, ela já constava na redação do Anteprojeto do Código Tributário Nacional de autoria de Rubens Gomes de Souza². Durante o trâmite legislativo de aprovação do Código, a figura da transação tributária se manteve presente³, sendo que, atualmente, a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 lhe concede dois artigos: o artigo 156, o qual a elenca como uma das causas de extinção do crédito tributário e o artigo 171 que, ao abordá-la de forma específica, dispõe sobre os seus elementos mínimos e os seus efeitos. Trata-se de norma de caráter nacional, cujos efeitos emanam para todos os entes federativos, inclusive a União.

O dispositivo normativo que aborda especificamente a transação tributária, qual seja o artigo 171, exige a sua regulamentação pela via legislativa. Apenas será possível a sua execução, se houver lei tratando do assunto. Na seara federal, infelizmente, a omissão do Poder Legislativo inviabilizou a utilização da transação tributária, como modalidade de extinção do crédito tributário, por 53 anos. Apesar de a presente dissertação limitar-se ao estudo da transação tributária federal, é interessante apontar que, de forma diversa, alguns Estados e Municípios se anteciparam e publicaram leis, em seus respectivos âmbitos, prevendo o instituto da transação tributária.⁴

1 A presente dissertação foi elaborada em sede acadêmica, no âmbito do Mestrado em Direito do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB, e não reflete a posição da instituição Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da qual a autora faz parte.

2 SOUSA, Rubens Gomes de. Anteprojeto de Código Tributário Nacional. In: *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 263 – 406. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 06 mar. 2022.

3 SOUSA, Rubens Gomes de. Projeto de Código Tributário Nacional. In: *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 59. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 06 mar. 2022.

4 Cita-se, a título exemplificativo e em ordem cronológica: RIO GRANDE DO SUL. *Lei n. 11.475, de 28 de abril de 2000*. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100018.asp?Hid_Id_Norma=3428>. Acesso em: 04 mar. 2022; BELO HORIZONTE. *Lei n. 9.158, de 13 de janeiro de 2006*. Disponível em: <<https://cm-belo-horizonte.jusbrasil.com.br/legislacao/236146/lei-9158-06>>. Acesso em: 04 mar. 2022; PERNAMBUCO. *Lei Complementar n. 105, de 20 de dezembro de 2007*. Disponível em: <[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Complementares_Estadual/2007/LCE105_2007.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20os%20procedimentos%20a,pequeno%20valor%20\(RPV\)%20e%20determina](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Complementares_Estadual/2007/LCE105_2007.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20os%20procedimentos%20a,pequeno%20valor%20(RPV)%20e%20determina)>. Acesso em: 04 mar. 2022; CURITI-

Finalmente, em 16 de outubro de 2019, foi publicada a Medida Provisória n. 899⁵ que dispunha sobre a transação tributária a nível federal. Tramitando em regime de urgência, a Medida Provisória foi convertida na Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020⁶, a qual se encontra, atualmente, em vigor. Referida lei, que será chamada ao longo desta dissertação de lei da transação tributária, regulamenta o instituto e elenca o objeto, os princípios, as modalidades, as vedações e os efeitos desta, não tão nova assim, modalidade de extinção do crédito tributário.

Trata-se de diploma normativo que foi recebido com muito entusiasmo pela Administração Tributária e pelos operadores do direito tributário. Neste contexto, o presente trabalho possui como problema de pesquisa analisar se a transação tributária, da forma como foi estruturada pela Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, possui aplicabilidade, isto é, eficácia e é capaz de gerar benefícios para a sociedade.

Como será bastante detalhado ao longo do capítulo 1 do presente trabalho, a transação tributária traz, em seu bojo, diversos benefícios, não apenas para o Fisco, mas para a sociedade como um todo. No que tange ao Fisco, a transação tributária se mostra como mais uma opção de realização dos créditos tributários, além de ser um mecanismo de cobrança de baixo custo. Ademais, quanto maior o número de acordos, menor o número de processos administrativos e judiciais no contencioso tributário e de processos de execução fiscal. Com isso, tem-se uma redução dos gastos da Administração Tributária com processos administrativos e judiciais, além de viabilizar o redirecionamento de inúmeros servidores públicos para atividades mais estratégicas e complexas, proporcionando um incremento na qualidade do serviço público prestado.

Com relação à sociedade, várias vantagens podem ser elencadas, tais como o aumento na arrecadação de receitas derivadas, essenciais para a prestação de serviços de interesse público, a oferta de uma opção mais customizada para regularização tributária, redução da litigi-

BA. *Lei Complementar n. 68, de 1º de julho de 2008*. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/c/curitiba/lei-complementar/2008/6/68/lei-complementar-n-68-2008-dispoe-sobre-a-extincao-de-creditos-tributarios-e-nao-tributarios-da-administracao-direta-do-municipio-de-curitiba-mediante-transacao>>. Acesso em: 04 mar. 2022.

5 BRASIL. *Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm>. Acesso em: 04 mar. 2022.

6 BRASIL. *Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em: 04 mar. 2022.

osidade e dos gastos inerentes a ela, além de permitir uma saudável aproximação na relação Fisco e contribuinte.

A transação tributária possui uma lógica de atuação bastante distinta das demais atividades da Administração Tributária para cobrança de seus créditos. Afasta-se de uma postura de embate, caracterizada pela supremacia do Poder Público perante o particular. Busca-se uma postura baseada no consenso, no diálogo, na participação dos administrados na gestão tributária, na construção de uma solução conjunta e na simplificação na relação Fisco e contribuinte. É uma mudança de paradigma.

Fala-se em promoção da cidadania fiscal e do sentimento de legitimidade da tributação. Aborda-se o tema da confiança e quais são as ações do Fisco para fomento desta última: transparência no fornecimento das informações, conduta administrativa lastreada na boa-fé e na moralidade, especial atenção às particularidades de cada contribuinte na definição das cláusulas do acordo, o que, inclusive, consolida os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. A transação tributária é enfatizada como um instrumento de concretização da praticabilidade tributária, ao tornar a aplicação do direito tributário mais simplificada, eficiente e, especialmente, viável⁷

Já no artigo inaugural da lei de transação tributária é exibido o seu âmbito de atuação, qual seja, os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária. Apesar de a lei possuir um escopo maior, esta dissertação limitar-se-á aos créditos tributários inscritos em dívida ativa da União que são administrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. O foco de análise será o trabalho empreendido por este órgão para concretização da transação tributária, por meio da edição de seus atos normativos a respeito do tema, os quais, inclusive, demonstram amadurecimento institucional, por criar todo um arcabouço normativo facilitador da transação tributária.

Apesar de o instituto da transação já ter sido aventado na redação original do Código Tributário Nacional, há 53 anos, e já ter sido objeto de análise pelos mais diversos estudiosos do direito tributário, direito administrativo e direito financeiro, a transação tributária, da for-

⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8^o. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1249.

ma como foi customizada pela Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, é um tema recente. E, como todo tema recente, ele vem acompanhado de dúvidas e incertezas, as quais geram desconfiança, o que, ao final, dificulta a sua utilização pelos profissionais do direito e pelos contribuintes.

Parte-se do pressuposto de que qualquer instituto normativo somente é utilizado, produzindo seus adequados efeitos no plano fático, se bem compreendido pela comunidade. Não é diferente com a transação tributária, que possui como seu principal “consumidor” o contribuinte. Não se consome algo que não se entende, especialmente em um contexto de atávica desconfiança do particular perante a Fazenda Nacional.

Nesse sentido, a transação tributária será, no capítulo 2, trabalhada no âmbito do Código Tributário Nacional e depois trazida para a seara da nova lei de transação tributária federal e dos atos normativos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Será abordada a natureza jurídica da transação sob um viés prático, isto é, quais são as consequências jurídicas da adoção de uma determinada postura quanto à natureza. Serão compartimentados e estudados os elementos e efeitos da transação. A partir deles, inúmeros temas de ordem prática surgem, como a discricionariedade administrativa em cada modalidade da transação, seus limites e a consolidação da capacidade contributiva na definição das concessões mútuas de cada acordo.

Ademais, ao longo do capítulo 2, serão exibidos os inúmeros desafios da Administração Tributária para implementação da transação tributária, da forma como delineada pela lei de transação. Serão focados alguns pontos de falha que merecem uma maior atenção por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. São sugeridas correções e avanços a serem desenvolvidos em sede infralegal. A transação tributária ainda é um instituto em construção. A pretensão é, não apenas facilitar a aplicação, pela sua boa compreensão, mas também apontar os eventuais erros, auxiliando nas correções.

O capítulo 3 é dedicado a alguns temas mais específicos e controvertidos, tais como a recente possibilidade de extinção do crédito tributário inscrito em dívida ativa da União com a utilização de créditos líquidos e certos em desfavor da União, inclusive precatórios. Referida compensação tributária foi recebida com muita alegria pela comunidade jurídica. Todavia,

precisa ser bem compreendida, para viabilizar a sua aplicação dentro dos limites da constitucionalidade e legalidade. Também será abordada a figura do devedor contumaz, sendo construída, ao longo do capítulo, uma proposta de conceito. Trata-se de um norte de interpretação, que poderá servir de auxílio para eventual conceituação em sede legal.

Como serão analisados, em detalhes, os dispositivos do Código Tributário Nacional, da Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 e dos atos normativos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com o escopo de consolidar a natureza jurídica, os elementos, as características e os efeitos da transação tributária, com nítido viés prático, pode-se dizer que será utilizado o método hipotético-dedutivo ao longo do presente trabalho. Estar-se-á diante de um problema de pesquisa descritivo. Assim sendo, os dispositivos normativos serão estudados, cotejados com a teoria geral do direito tributário, com os ditames constitucionais e, com o auxílio da doutrina e da pouca jurisprudência que existe acerca do assunto, as informações mais essenciais do instituto da transação serão caracterizadas, delimitadas, sempre com o escopo de fornecer insumos para sua execução.

Destarte, além de serem constatadas, ao longo do capítulo 1, as inúmeras vantagens da transação tributária, nos capítulos 2 e 3, são fornecidos os subsídios para sua realização prática a nível federal. Apesar de ser um instituto ainda rodeado de desafios para a Administração Tributária, afirma-se a sua eficácia e busca-se não apenas viabilizar o seu consumo, mas, especialmente, incentivá-lo. Caso a presente dissertação seja de algum auxílio para promoção da transação tributária, a missão estará cumprida.

CAPÍTULO 1 – TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO UMA OPÇÃO NA ATIVIDADE DE REALIZAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO: BENEFÍCIOS

A melhor forma de iniciar os estudos acerca da transação tributária é expondo os seus benefícios para a sociedade e para o Poder Público. Trata-se de instituto que reflete amadurecimento institucional e que promove a aproximação entre Fisco e contribuinte, tornando sua relação mais simplificada, consensual e menos litigiosa. Assim sendo, passa-se a analisar como a transação tributária é instrumento de promoção da cidadania fiscal, do princípio da praticabilidade, é capaz de gerar aumento da arrecadação, redução dos custos de cobrança, redução da litigiosidade, além de desestimular práticas perniciosas para o interesse público, tais como a reiterada abertura de parcelamentos especiais.

1.1 Cidadania fiscal e legitimidade social da tributação

A tributação é essencial para a existência de um Estado que se propõe não apenas a explicitar direitos, mas também a proteger direitos. Consoante os ensinamentos de Stephen Holmes e Cass Sunstein, na obra “Os Custos dos Direitos - Por que a liberdade depende dos impostos”⁸, “Uma Constituição que não organiza um governo eficaz e dotado de apoio público, capaz de tributar e gastar, necessariamente deixará a ensejar na proteção prática dos direitos.”⁹ Como se extrai do próprio título do livro, os direitos possuem um custo. Todo direito fundamental demanda uma prestação positiva do Estado, a qual implica, necessariamente, custos públicos.¹⁰ A partir disso, emana a importância da tributação, como meio para obtenção de receitas, as quais farão frente a referidos custos.

8 No livro publicado pela editora Martins Fontes, o tradutor usou expressão “impostos”. Todavia, para a presente dissertação, essa expressão será interpretada com o sentido de “tributação”, não se limitando à espécie tributária “imposto”.

9 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O Custo dos Direitos – Por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo: Martins Fontes, 2020. p. 44.

10 GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 215 - 235 e GALDINO, Flávio. O custo dos direitos. In: TORES, Ricardo Lobo (Org.). *Legitimação dos direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 215.

No mesmo sentido, José Casalta Nabais, em seu livro “O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo”, enfatiza a essencialidade da tributação, que deve ser encarada como um meio que possibilita ao Estado cumprir seus objetivos e suas tarefas.¹¹ Inclusive, ao ser apresentada a expressão “dever fundamental de pagar impostos”, a tributação é alçada a nível constitucional:

(...) o imposto não pode ser encarado, nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.¹²

Trazendo os estudos acerca do dever fundamental de pagar impostos do autor Português para o contexto brasileiro, é possível inseri-lo em uma perspectiva mais ampla, em um dever de cidadania fiscal.¹³ Considerando o Estado brasileiro como um Estado Fiscal, cuja principal fonte de obtenção de recursos é a arrecadação tributária, o dever de pagar impostos integra o próprio conceito de cidadania, que impõe a transferência de recursos daqueles que manifestam riqueza para o Estado.¹⁴

A questão que surge, a partir deste entendimento, é como promover a cidadania nesse aspecto fiscal. Como inserir na cultura brasileira a necessidade da tributação, sua essencialidade, além de fomentar uma perspectiva positiva na relação Fisco e contribuinte¹⁵.

11 NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 185.

12 NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 185.

13 ROCHA, Sergio André. O dever fundamental de pagar impostos: direito fundamental a uma tributação justa. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs). *O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciado nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: D'plácido, 2017, p. 39.

14 ROCHA, Sergio André. O dever fundamental de pagar impostos: direito fundamental a uma tributação justa. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs). *O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciado nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: D'plácido, 2017, p. 38.

15 Ao longo da dissertação será usado o termo “contribuinte”, o qual abará, não apenas o contribuinte em sentido técnico-jurídico previsto no artigo 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional, mas também a figura do responsável tributário, prevista no artigo 121, parágrafo único, inciso II do Código Tributário Nacional.

Interessante estudo empreendido pela Procuradoria-Geral da Nacional demonstra que, em geral, o brasileiro é um bom pagador de tributos.¹⁶ O percentual de entidades empresariais ativas inscritas em dívida ativa da União, isto é, inadimplentes, é de apenas 7,8%¹⁷ e o de pessoas físicas, que auferem renda ou movimentam valores relevantes para fins de tributação, inscritas em dívida ativa da União, isto é, inadimplentes, é de 5,5%.¹⁸

Os índices de inscrição em dívida ativa da União são pequenos quando se compara com a quantidade total de pessoas jurídicas ativas e pessoas físicas que auferem renda ou movimentam valores relevantes para fins de tributação. Trata-se de algo a ser enfatizado e valorizado.

Mas, e com relação àqueles que ainda se mantêm na seção dos inadimplentes, dos devedores inscritos em dívida ativa da União, chamados, nesta dissertação, de contribuintes? Como promover a sua migração para a regularidade fiscal? Trata-se de um desafio que integra uma das principais funções do órgão Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, qual seja, apurar e inscrever, para fins de cobrança, a dívida ativa da União.

Cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a gestão e a realização da dívida ativa da União¹⁹, composta, dentre outros, de créditos tributários constituídos pela Secretaria Espe-

16 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Nota SEI n. 40/2019/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME*. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau> >. Acesso em: 21 mar. 2022.

17 No que tange às pessoas jurídicas, o cálculo foi feito baseado em um universo de 16.112.119 (dezesesseis milhões, cento e doze mil cento e dezenove) entidades empresariais na situação cadastral “ativa” perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e 1.256.078 (um milhão, duzentos e cinquenta e seis mil e setenta e oito) entidades empresariais ativas inscritas em dívida ativa da União, perfazendo um percentual de 7,8% (sete vírgula oito por cento) de entidades empresariais ativas inadimplentes perante a União. Os dados são de 2019.

18 No que tange às pessoas físicas, o cálculo foi feito baseado em um universo de 30.677.080 (trinta milhões, seiscentos e setenta e sete mil e oitenta) de pessoas físicas que entregaram declaração de imposto de renda em 2019 e que auferem renda ou movimentam valores relevantes para fins de tributação e 1.690.690 (um milhão, seiscentos e noventa mil e seiscentos e noventa) pessoas físicas inscritas em dívida ativa da União, perfazendo um percentual de 5,5% (cinco vírgula cinco por cento) de pessoas físicas inadimplentes perante a União. Os dados são de 2019.

19 Ver o artigo 1º, inciso II do Decreto-Lei n. 147, de 3 de fevereiro de 1967 e o artigo 12, inciso I, da Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993. BRASIL. *Decreto-Lei n. 147, de 3 de fevereiro de 1967*. Disponível em: <

cial da Receita Federal do Brasil não pagos pelos contribuintes. A presente dissertação visa apresentar como a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional pode implementar referida atividade de tal forma que a regularização tributária seja inserida em um contexto de dever de cidadania e o devedor é encarado como cidadão ou, como mencionado por Arnaldo Godoy em suas aulas, “Contribuinte-Cidadão”.²⁰ Especificamente, pretende-se abordar, dentre as opções de realização da dívida ativa da União, a transação tributária e como ela pode se inserir em um contexto maior de cidadania fiscal.

A transação tributária é uma, não tão nova assim, opção de realização da dívida ativa da União. Está prevista como uma modalidade de extinção do crédito tributário, desde a redação originária do Código Tributário Nacional (artigo 156, inciso III). O artigo 171 do Código Tributário Nacional, que estabelece as características, elementos e efeitos da transação, exige a presença de lei regulamentadora. Em âmbito federal, tem-se a Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, decorrente da conversão da Medida Provisória n° 899, de 16 de outubro de 2019.

Já a cidadania fiscal é a compreensão do tributo como um desdobramento da atividade cívica.²¹ Trata-se de verdadeira aceitação da tributação como algo necessário para a manutenção de um Estado Fiscal²² que promove direitos e, especialmente, na constatação, por parte de cada cidadão, da sua função neste contexto.

A cidadania fiscal gera legitimidade social do tributo, que infelizmente não pode se pautar apenas no consentimento popular, manifestado por meio de lei na criação dos tributos. O Poder Legislativo, democraticamente eleito, atuando em âmbito tributário, como representante do povo, apesar de ímpar importância, não é suficiente para promover, na cultura da sociedade, o sentimento de pertencimento a um Estado Fiscal.

73, de 10 de fevereiro de 1993. Disponível em: < [20 CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UNICEUB. Disciplina Políticas Públicas: Financiamento, Fontes de Custeio e Tributação. Brasília. Primeiro semestre de 2021.](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%2073%2C%20DE%2010%20DE%20FEVEREIRO%20DE%201993&text=Institui%20a%20Lei%20Org%C3%A2nica%20da,Uni%C3%A3o%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.&text=Art.,Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico.>. Acesso em: 15 mar 2022.</p></div><div data-bbox=)

21 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária* – Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 39.

22 NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 191 - 210.

O Poder Executivo, especificamente a Administração Tributária, possui relevante função na construção da ideia de cidadania fiscal e promoção da legitimidade social da tributação. Não apenas o Poder Legislativo desempenha importante papel na promoção da cidadania fiscal, mas o Poder Executivo também deve se atentar para a sua responsabilidade. Conforme ensinamentos de Phelippe Toledo, uma das ações da Administração Tributária para desenvolver a cidadania fiscal é estreitar as suas relações com os contribuintes²³, sendo a transação tributária eficaz instrumento para tanto.

Nesse mesmo sentido, Onofre Alves Batista Júnior informa que integra o conceito de Estado Democrático de Direito a aceitação de instrumentos consensuais que viabilizem a participação dos administrados nas funções administrativas. “(...) mandar não basta; é preciso convencer e fazer convergir as vontades. O ato unilateral assegura, por certo, a submissão, mas é incapaz de assegurar o entusiasmo e o desejo de colaboração.”²⁴ Referidos sentimentos podem ser promovidos a partir de uma paulatina aproximação do Fisco perante seu principal destinatário, qual seja, o contribuinte.

Estreitar a relação com o contribuinte significa construir um ambiente, no qual este se sinta respeitado em seus direitos e, especialmente, parte das decisões que são tomadas pela Administração Tributária. No que tange à atividade de cobrança da dívida ativa da União, busca-se uma relação negocial, aberta ao diálogo, que permita a construção conjunta de soluções. A transação tributária promove este escopo.

Trata-se do que Ricardo Lobo Torres chama de “processo tributário equitativo”²⁵, consoante o qual, Fisco e o contribuinte buscam, conjuntamente, a solução justa ao caso concreto,

23 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária* – Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 40.

24 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 463.

25 TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 93.

em um contexto de Estado Cooperativo, afastado de pressupostos autoritários.²⁶ A transação tributária viabiliza essa aproximação, pois permite que as partes negociem condições e, por meio de concessões mútuas, terminem litígios tributários. A relação não é de confronto, mas de aproximação. Como muito bem resumido, “(...) a transação é a figura jurídica que melhor anima o direito de participação do contribuinte junto à Administração (...)”²⁷

Em estudo realizado no ano de 2008, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE apresentou algumas recomendações para aprimoramento na relação Fisco e contribuinte, como a transparência no fornecimento de informações, a imparcialidade, a proporcionalidade e a abertura para o diálogo.²⁸ Ademais, em tradução livre:

No que tange à melhoria na relação Fisco e contribuinte, o grupo de estudos recomenda que os órgãos tributários estabeleçam um ambiente tributário, onde confiança e cooperação possam ser desenvolvidos com o escopo de promover e melhorar os relacionamentos com grandes contribuintes corporativos e consultores tributários.²⁹

Já em outro estudo, realizado em 2014, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE informa que uma cobrança tributária efetiva deve se pautar não apenas nas características do débito tributário, mas também nas características e perfil do contribuinte.³⁰ Para que referida abordagem seja possível, devem ser implementadas ações de diálogo, de aproximação com o contribuinte e, especialmente, de troca de informações. Outro

26 TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 93.

27 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: editora Fórum, 2010, p. 24.

28 Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD. *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008, p. 53. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf> >. Acesso em: 20 mar, 2022.

29 Texto traduzido: “In relation to the enhanced relationship, the Study Team recommends that revenue bodies establish a tax environment in which trust and co-operation can develop so that enhanced relationships with large corporate taxpayers and tax advisers can exist.” In: Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD. *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008, p. 55. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf> >. Acesso em: 20 mar, 2022.

30 Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD. *Working Smarter in Tax Debt Management*, 2014, p. 99. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/administration/working-smarter-in-tax-debt-management-9789264223257-en.htm> >. Acesso em: 20 mar, 2022.

ponto importante é promover a sensação de segurança. O contribuinte somente compartilhará suas informações, se houver uma relação de confiança entre ele e a Administração Tributária.

Como se verá com maior detalhamento no capítulo 2 desta dissertação, a transação tributária, nos moldes como foi estruturada pela Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, está em consonância com as boas práticas internacionais preconizadas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE em ambos os estudos. Em resumo, a transparência, a publicidade, a motivação de atos, a isonomia e a capacidade contributiva são elencadas como nortes de atuação da Administração Tributária pela lei da transação (artigo 1º, parágrafos 2º e 3º). Ademais, integra o próprio conceito de transação a cooperação mútua das partes no fomento de um objetivo em comum, qual seja, a terminação do litígio.

Interessante apontar que, antes mesmo da conversão da Medida Provisória nº 899 de 16 de outubro de 2019 na Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, a Administração Tributária se atentou para a necessidade de uma maior participação do administrado na formatação deste novo instrumento de resolução de litígio e extinção do crédito tributário.

Pouco tempo depois da publicação da Medida Provisória n. 899, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou a Portaria n. 11.956, de 27 de novembro de 2019³¹ que regulamentava a transação tributária na cobrança da dívida ativa da União. Exatamente no mesmo dia, foi lançada outra Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a de número 11.959³² que instaurava consulta pública³³ para obtenção, da população como um todo, de sugestões e críticas, com o objetivo de aprimoramento da regulamentação infralegal exposta na Portaria n. 11.956.

31 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 11.956, de 27 de novembro de 2019*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-11.959-de-27-de-novembro-de-2019-230453305> >. Acesso em: 20 mar 2022.

32 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 11.959, de 27 de novembro de 2019*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-11.956-de-27-de-novembro-de-2019-230453307> >. Acesso em: 20 de mar 2022.

33 Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/consultas-publicas> >. Acesso em: 20 de mar 2022.

Trata-se de excelente mecanismo que viabiliza a aproximação Administração e administrado, promove o sentimento de pertencimento deste e a ideia de legitimidade social dos atos de realização da dívida ativa empreendidos pela União em face de seus contribuintes.

Para finalização deste tópico, importante ressaltar que a transação tributária também pode ser encarada como instrumento de realização do princípio da praticabilidade ou praticidade. “A praticabilidade, também conhecida como praticidade, pragmatismo ou factibilidade, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico.”³⁴

A praticabilidade possui o objetivo de tornar a aplicação do direito tributário mais simplificada, eficiente e, especialmente, viável.³⁵ “As leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando (...) o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos.”³⁶

Trata-se de verdadeiro princípio, de caráter geral e difuso, todavia, não positivado. A praticidade não encontra formulação escrita no ordenamento jurídico nacional, mas se encontra implícita por trás das normas constitucionais.³⁷ Assim sendo, a atuação dos Poderes Legislativo e Executivo deve ser norteada pelo princípio da praticidade ou praticabilidade.

A transação tributária, especialmente por viabilizar uma aproximação entre Fisco e contribuinte, promove referido princípio, estimulando um desenvolvimento saudável na relação tributária³⁸. Ao permitir a participação do contribuinte na construção conjunta de uma solução consensual, a transação tributária torna-se instrumento de praticabilidade, pois concretiza a aplicação do direito de forma eficiente e simplificada:

34 COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53

35 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8°. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1249.

36 COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 93.

37 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8°. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1249.

38 TÔRRES, 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, ano 1, n. 86, 2002, p. 44.

O princípio jurídico e técnico da praticabilidade da tributação impõe um verdadeiro dever ao Legislador de busca dos caminhos de maior economia, eficiência e celeridade para viabilizar a imposição tributária, **o que pode ser alcançado com intensificação da participação dos administrados na gestão tributária e possibilidade de solução extrajudicial de conflitos entre a Administração e os contribuintes.**³⁹ (grifei)

A praticabilidade pode ser encontrada em inúmeros dispositivos do programa de transação tributária federal. Apresenta-se aqui um exemplo. Como será visto com mais detalhamento no capítulo 2 desta dissertação, uma das modalidades de transação, chamada de individual, permite que o contribuinte apresente uma proposta de transação com plano de recuperação fiscal e a descrição dos meios para a extinção dos créditos.⁴⁰ A proposta será analisada pela Fazenda Nacional, viabilizando a construção conjunta de uma solução para o litígio apresentado. Trata-se de verdadeira concretização da aproximação Fisco e contribuinte e do princípio da praticabilidade.

1.2 Exposição de motivos da Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019

Uma das melhores fontes de obtenção de informação acerca dos benefícios da transação tributária é a exposição de motivos⁴¹ que acompanhou o texto da Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019⁴², encaminhada para o Presidente da República, em 6 de setembro de 2019.

Esta Medida Provisória, também chamada de “Medida Provisória do Contribuinte Legal”, estabelecia as regras da transação tributária em âmbito federal. Tramitou em regime de

39 TÔRRES, Heleno Taveira. Arbitragem e transação em matéria tributária. In: JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (Coord.). *Arbitragem no Brasil: Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 181.

40 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 9.917, de 14 de abril de 2020*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108608> >. Acesso em: 31 mar 2022.

41 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. *Exposição de Motivos n. 00268/2019 ME AGU*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf >. Acesso em: 23 mar. 2022.

42 BRASIL. *Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm >. Acesso em: 23 mar. 2022.

urgência e foi convertida na Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020⁴³, a qual se encontra, atualmente, em vigor e consolida as regras da transação tributária federal.

A partir de uma análise minuciosa da exposição de motivos, é possível elencar quatro grupos de motivos que formam o alicerce da transação tributária. Trata-se, em suma, dos benefícios que a transação tributária pode proporcionar. Os motivos (e benefícios) não se encontram em compartimentos estanques. Pelo contrário. Como se verá adiante, eles são intrinsecamente relacionados, seja em sua etiologia, seja em seus efeitos.

Mas, por uma questão didática, é possível elencar os seguintes grupos de motivos: o aumento na efetividade da cobrança de créditos tributários inscritos em dívida ativa da União, administrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a redução nos custos das atividades da Administração Tributária, a redução da litigiosidade judicial e administrativa e o desestímulo à criação periódica de parcelamentos especiais, pela via legislativa.

No que se refere ao aumento na efetividade da cobrança, a transação tributária exsurge como mais uma opção para a atividade realização da dívida ativa da União, ao lado das notificações extrajudiciais, compartilhamento de dados com o Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal - CADIN, protesto extrajudicial de certidões da dívida ativa da União, anotação das certidões da dívida ativa da União nos órgãos de registro de bens e direitos e a execução fiscal.

Cada uma destas modalidades de cobrança possuem o momento, destinatário e crédito mais adequados para seu uso. Integra a estratégia de cobrança da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional escolher a medida de cobrança mais conveniente e eficaz.

Usando o exemplo da execução fiscal, esta somente é efetiva, se houver algum tipo de manifestação patrimonial do contribuinte. Tanto é assim que o artigo 20-C da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002⁴⁴ permite que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional condicione o ajuizamento de execuções fiscais à verificação de indícios de bens, direitos ou atividade eco-

43 BRASIL. *Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em: 04 mar. 2022.

44 BRASIL. *Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm>. Acesso em: 23 mar. 2022.

nômica dos devedores ou corresponsáveis, desde que úteis à satisfação integral ou parcial dos débitos a serem executados.

Outro excelente exemplo é o notório efeito que o compartilhamento de dados com o Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal promove nas instituições financeiras inadimplentes com o Fisco. Também é possível citar a repercussão do protesto extrajudicial nas pessoas jurídicas atuantes no mercado. A negatização decorrente do protesto extrajudicial é bastante impactante para estas empresas.

No que se relaciona à transação tributária, o raciocínio é o mesmo. A partir de uma análise da Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 e da exposição de motivos da Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019, é possível identificar os contextos nos quais a transação se mostra como a via mais proveitosa para a atividade de cobrança, tornando-a mais eficaz.

A transação tributária é uma excelente escolha para aqueles créditos classificados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com irrecuperáveis ou de difícil recuperação. Trata-se de créditos com poucas esperanças de recuperação, cujos contribuintes não possuem manifestação patrimonial que viabilizaria uma execução fiscal efetiva. Normalmente, esses contribuintes não atuam mais no mercado, o que torna o protesto extrajudicial também ineficaz. Assim, surge a transação tributária (e os seus benefícios, tais como os descontos em multas e juros) como uma opção para obtenção de receitas.

Outro interessante contexto de atuação da transação tributária são os créditos de baixa monta, cujos valores não ultrapassam os custos de sua cobrança. Viola o princípio da eficiência e da economicidade gastar mais em uma cobrança do que se receberá com a própria cobrança. Assim, a transação tributária, com os seus benefícios e descontos, poderia incentivar o pagamento destes débitos, com a automática finalização dos atos de cobrança. Neste ponto, a transação tributária tangencia outro grande escopo, qual seja, a redução dos custos de cobrança.

A transação tributária também é interessante para aqueles créditos objeto de litígio tributário na seara administrativa e judicial. Sabe-se que os referidos processos são longos, cus-

tosos e a vitória do Fisco não é algo certo. Consoante a exposição de motivos, tramitam cerca de 120 (cento e vinte mil) processos administrativos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os quais representam mais de R\$ 600.000.000.000,00 (seiscentos bilhões de reais). Já em âmbito judicial, os processos judiciais, cuja discussão se encontra garantida por seguro ou fiança ou mesmo suspensa por decisões judiciais, totalizam mais R\$ 42.000.000.000,00 (quarenta e dois bilhões de reais). São somas vultosas. Assim, é interessante que, por meio da transação, seja obtida, de pronto, alguma receita destes créditos, em vez de se aguardar, por longos anos, a solução de um litígio, com a possibilidade de derradeira derrota do Fisco.

Outro grande benefício da transação tributária é a redução dos custos típicos das atividades de cobrança da Administração Tributária. Reduzir gastos significa permitir que os escassos recursos públicos sejam poupados e direcionados para outros fins de interesse público, o que é louvável. Ademais, não se deve esquecer que o contribuinte também possui seus gastos quando se vê diante de um litígio com a Administração Tributária. Assim sendo, a redução da despesa beneficia a ambas as partes.

Começando com os custos de cobrança tributária, deve ser enfatizado o alto preço de uma única execução fiscal para a Administração Tributária⁴⁵. De todos os meios de cobrança utilizados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a execução fiscal é, de longe, a mais onerosa. Assim sendo, vai ao encontro do interesse público a realização do crédito tributário pela via da transação tributária, com a consequente extinção de uma execução fiscal custosa.

Importante destacar que não se está, em momento algum, alegando a ineficácia do processo judicial executivo com o escopo de enaltecer a transação tributária⁴⁶. Tem-se plena consciência do efeito positivo, para a recuperação tributária, da execução fiscal, especialmente perante contribuintes com manifestação patrimonial. O que se defende é a possibilidade de

45 Sobre o custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal, ver relatório de pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Disponível em: < <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/7862?mode=full> >. Acesso em: 13 mar. 2022.

46 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves notas sobre a transação tributária no âmbito federal (Lei 13.988/2020). In: SEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 259.

um crédito, objeto de execução fiscal, ser adimplido por meio da transação, acarretando a finalização da execução fiscal e seus custos intrínsecos. O dinheiro entra nos cofres públicos e deixa-se de gastar com o processo judicial executivo.

Além da redução dos custos da execução fiscal, não se deve olvidar a redução nos gastos inerentes ao contencioso tributário administrativo e judicial, em caso de eventual transação tributária. O raciocínio é semelhante ao esposado nos parágrafos anteriores. Por meio da transação tributária, os créditos tributários são realizados e seus respectivos processos administrativos ou judiciais são automaticamente finalizados. O Estado obtém receitas e deixa de gastar com a litigiosidade.

Em relação ao contencioso tributário, também é possível aventar a preferência da Administração Tributária em transigir, extinguir o litígio e recuperar algum valor, em vez de levar a celeuma até a última instância, com a possibilidade de, depois de anos, restar a Fazenda Pública ao final vencida.⁴⁷ “Transações que venham a viabilizar o recebimento de parte desses créditos são bem-vindas e podem ensejar o ingresso de valores de difícil realização (...)”⁴⁸

A finalização de litígios tributários administrativos ou judiciais e de processos judiciais executivos também toca em outro grupo de motivos da transação tributária, qual seja, a redução da litigiosidade, típica da seara tributária. Fala-se típica, pois a complexidade das normas tributárias, cuja linguagem é, muitas vezes, imprecisa e indeterminada, infelizmente, é um catalisador de celeumas tributários.⁴⁹ Nesse contexto de excesso de discussões no contencioso

47 MACHADO, Hugo de Brito. *A transação no direito tributário*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 75, 2001, p. 65 e MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 115.

48 PAULSEN, Leandro. Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 306.

49 TÔRRES, Heleno Taveira. Arbitragem e transação em matéria tributária. In: JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (Coord.). *Arbitragem no Brasil: Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 179 e TÔRRES, 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, ano 1, n. 86, 2002, p. 45

tributário, a possibilidade de uma finalização célere dos processos administrativos e judiciais radia como uma brilhante opção.

A finalização precoce de processos judiciais e administrativos tributários acarreta diversas vantagens. Primeiro, cite-se a conseqüente redução de custos inerentes aos processos judiciais e administrativos, para ambas as partes, o que já foi explicado em parágrafos anteriores. Outro ganho é a liberação de inúmeros Procuradores da Fazenda Nacional de processos judiciais objeto de transação e o seu direcionamento para outras causas jurídicas mais complexas e relevantes que demandam uma atenção maior por parte do órgão. Ademais, também é possível aventar a desobstrução do Poder Judiciário⁵⁰, o que, em tese, permite que haja uma maior celeridade na resolução dos demais processos judiciais.

Para finalizar, o último grande motivo da transação tributária, destacado na Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019 é “esvaziar a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma (mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida).”⁵¹

Desde 2003, surgem, de tempos em tempos, pela via legislativa, programas de parcelamento especial, chamados pela sociedade de “Refis”, cujas principais características são pagamento parcelado em longos prazos, sempre superiores a 120 meses, não exigência de garantias, vultosos descontos em juros, multas e encargos legais (de no mínimo 50%) e falta de distinção entre o público-alvo.⁵²

Alguns exemplos podem ser apontados: o parcelamento especial, também chamado de PAES, criado pela Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003⁵³; o parcelamento excepcional, tam-

50 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária* – Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 157.

51 BRASIL. *Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm >. Acesso em: 23 mar. 2022.

52 SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. *Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios*. Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília, ano XI, número 1, 2021, p. 116. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-da-pgfn> >. Acesso em: 13 mar. 2022.

53 BRASIL, *Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.684.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

bém chamado de PAEX, criado pela Medida Provisória n. 303, de 29 de junho de 2006⁵⁴; o parcelamento especial previsto na Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009⁵⁵ e suas repetidas reaberturas (Lei n. 12.865, de 9 de outubro de 2013⁵⁶ e Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014⁵⁷), o parcelamento especial previsto na Lei n. 12.996, de 18 de junho de 2014⁵⁸ e sua reabertura pela Lei n. 13.043, de 13 de novembro de 2014⁵⁹ e o programa especial de regularização tributária, conhecido como PERT, instituído pela Lei n. 13.496, de 24 de outubro de 2017.⁶⁰

Referidos parcelamentos, editados em uma constância temporal mínima de 3 em 3 anos, possuem pontos negativos que merecem ênfase. Inicialmente, eles pecam pela linearidade, isto é, não há nenhuma avaliação sobre a capacidade de pagamento de cada contribuinte para deferimento do parcelamento.⁶¹ Nesse sentido, apesar de uma das justificativas apresentadas pelo Poder Legislativo para edição dos “Refis” ser o auxílio a empresas em dificuldade financeira, contribuintes capazes de quitar duas dívidas fiscais à vista acabam por se beneficiar, indevidamente, com referidos programas de anistia fiscal.

Estudo elaborado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional demonstra que, no ano de 2018, 83% (oitenta e três por cento) do estoque da dívida ativa da União submetido a parcelamentos especiais era titularizado por devedores com alta e média capacidade de pagamento.⁶² A própria Exposição de Motivos fez questão de expor essa realidade ao dizer que “os par-

54 BRASIL, *Medida Provisória n. 303, de 29 de junho de 2006*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/mpv/303.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

55 BRASIL, *Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

56 BRASIL, *Lei n. 12.865, de 9 de outubro de 2013*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112865.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

57 BRASIL, *Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

58 BRASIL, *Lei n. 12.996, de 18 de junho de 2014*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/L12996.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

59 BRASIL, *Lei n. 13.043, de 13 de novembro de 2014*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113043.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

60 BRASIL, *Lei n. 13.496, de 24 de outubro de 2017*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113496.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

61 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais*, p. 10. Disponível em: < <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf> >. Acesso em: 28 mar. 2022.

62 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Nota SEI n. 58/2018/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGFN/MF*, de 26 de dezembro de 2018, p. 2. Disponível em:

celamentos extraordinários, além dos seus efeitos deletérios, sequer atingem com efetividade a carteira de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, principais destinatários da proposição (...)”⁶³

Essa realidade demonstra efetiva violação ao princípio da isonomia e ao princípio da capacidade contributiva, pois concede o mesmo tratamento aos contribuintes em situações distintas. Diferentemente, a lei de transação concede soluções diversas para cada categoria de contribuinte. Inclusive, os princípios da isonomia e da capacidade contributiva estão expressamente previstos na Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020.

Ademais, a adesão em massa de contribuintes com saudável situação econômica nos programas de parcelamento especial é capaz de gerar um impacto negativo na arrecadação. Caso estes mesmos contribuintes tivessem feito o pagamento à vista ou até mesmo tivessem aderido ao programa de parcelamento convencional previsto no artigo 10 da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002 (sessenta parcelas, sem descontos), a arrecadação seria maior se comparada com a arrecadação decorrente de um parcelamento especial.

Esta constatação foi numericamente demonstrada neste mesmo estudo elaborado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no ano de 2018, o qual analisou, em detalhes, o programa especial de regularização tributária, conhecido como PERT, instituído pela Lei n. 13.496, de 24 de outubro de 2017:

(...) o estoque parcelado no Pert (R\$ 81,5 bilhões) gera um fluxo de caixa em torno de apenas R\$ 300 milhões mensais. Supondo que a parte dessas dívidas titularizadas por devedores com alta e média capacidade de pagamento (R\$ 66,95 bilhões) estivesse submetida às regras do parcelamento convencional (até 60 parcelas sem descontos), o fluxo de caixa gerado seria de aproximadamente R\$ 1,1 bilhão mensais. Isso demonstra o efeito nocivo da oferta de benefícios fiscais que desconsideram a situação econômico-financeira dos beneficiários.⁶⁴

< <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau> >. Acesso em: 28 mar. 2022.

63 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. *Exposição de Motivos n. 00268/2019 ME AGU*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf >. Acesso em: 23 mar. 2022.

64 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Nota SEI n. 58/2018/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGFN/MF*, de 26 de dezembro de 2018, p. 4. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau> >. Acesso em: 28

Atenta a este efeito nocivo dos parcelamentos, a lei da transação limitou os descontos a cenários bastante específicos, tais como contribuintes em situação de dificuldade financeira, créditos de baixo valor, cujo custo de cobrança extrapola as eventuais receitas a serem auferidas e créditos objeto de celeumas tributários, nos quais a vitória da Fazenda Nacional é incerta. Com isso, evita-se que grande parte dos contribuintes com alta capacidade de pagamento adentrem parcelamentos especiais, em vez de cumprirem suas obrigações tributárias no tempo e forma corretos.

Continuando com os efeitos deletérios dos parcelamentos especiais, a linearidade destes, somada aos excessivos benefícios destes programas também podem gerar impactos negativos no comportamento dos contribuintes. Estudos⁶⁵ demonstram que a concessão reiterada de programas de parcelamento especial representa um estímulo ao não pagamento tempestivo de tributos. Trata-se de um enfraquecimento da boa cultura de apurar e pagar espontaneamente os tributos. O raciocínio empreendido pode ser sintetizado nesta frase:

Ora, se ao deixar de pagar seus tributos o contribuinte pode ser premiado com um parcelamento futuro, que com suas benesses represente um valor presente menor do que aquele correspondente ao recolhimento espontâneo, é possível que ele não cumpra com sua obrigação corrente.⁶⁶

Consoante visto nos parágrafos anteriores, desde 2003, o Poder Legislativo, por meio de lei, vem promovendo programas de parcelamentos especiais com um intervalo de 3 em 3

mar. 2022.

65 Foram analisados os seguintes estudos: MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais*. Disponível em: < <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf> >. Acesso em: 28 mar. 2022; PAES, Nelson Leitão. *O parcelamento tributário e seus efeitos sobre o comportamento dos contribuintes*. Revista Economia, Brasília (DF), v. 13, n. 2, p. 345-363, maio/ago 2012. Disponível em: < http://www.anpec.org.br/revista/vol13/vol13n2p345_363.pdf >. Acesso em: 28 mar 2022; PAES, Nelson Leitão. *Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária*. Revista Estud. Econ., São Paulo, vol. 44, n. 2, p. 323-350, abr-jun. 2014. Disponível em: < <https://www.scielo.br/j/ee/a/wwm6zVpt997MSQnMYXfSjJb/?format=pdf&lang=pt> >. Acesso em: 28 mar. 2022; FABER, Frederico Igor Leite. *Parcelamentos tributários – análise de comportamento e impacto*. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília, v. 3, n. 1-2, p. 161-187, jan./dez. 2016. Disponível em: < <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/revistas/revista-da-receita-federal/revistarf3.pdf> >. Acesso em: 28 mar. 2022.

66 PAES, Nelson Leitão. *Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária*. Revista Estud. Econ., São Paulo, vol. 44, n. 2, p. 324, abr-jun. 2014. Disponível em: < <https://www.scielo.br/j/ee/a/wwm6zVpt997MSQnMYXfSjJb/?format=pdf&lang=pt> >. Acesso em: 28 mar. 2022

anos. Em alguns casos, como a Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2019, em menos de 1 ano, o parcelamento especial foi reaberto. Isto gera uma expectativa de abertura de novos parcelamentos especiais, por parte dos contribuintes, os quais ficam tentados a deixar de pagar suas dívidas fiscais. A conclusão é o enfraquecimento do comportamento de conformidade fiscal. Percebe-se uma queda no comprometimento dos contribuintes para com suas obrigações tributárias.

A lei de transação, de forma inédita e criativa, possui algumas características que podem evitar esse cenário de desestímulo à conformidade fiscal. Assim como os parcelamentos, a transação também envolve a concessão de descontos, sendo mais uma opção para regularização do contribuinte. Todavia, como já explicado anteriormente, as vantagens são limitadas a cenários bastante específicos. A partir disso, apenas aqueles contribuintes que, consoante o entendimento do Legislador, verdadeiramente necessitam de auxílio podem se beneficiar com os descontos da transação tributária, evitando a adesão daqueles que não necessitam de qualquer aparato por parte do Fisco.

Outra interessante característica da transação tributária, inserida de forma inédita na lei de transação e nos atos normativos reguladores da transação, é a previsão de mecanismos de triagem⁶⁷. Por meio de tarefas custosas exigidas daqueles que pretendem transacionar com a Fazenda Nacional e de verdadeiras sanções, em caso de descumprimento do acordo, a lei acaba por selecionar os seus destinatários.

Alguns exemplos podem ser elencados, tais como o fornecimento, pelo contribuinte, de uma gama de informações sobre a sua situação econômica e patrimonial, declarar que referidas informações são verdadeiras, sob as penas da lei criminal, obrigação de quitação de todo o passivo tributário, ampla publicidade do acordo e seus termos e possibilidade de cancelamento dos benefícios, caso haja o descumprimento das suas obrigações.

67 DE MORAIS, Cristiano Neuenschwander Lins. *Cobrança e renegociação de tributos em atraso no Brasil*: análise da estrutura de incentivos só programa de transação tributária da Lei n. 13.988, de 2020. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Governo) – Fundação Getúlio Vargas – Escola de Políticas Públicas e Governo, p. 13, 2021. Disponível em: < https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/31338/Dissertacao_Mestrado_Cristiano_Versao_Final_revisada_biblioteca.pdf?sequence=5 >. Acesso em: 28 mar. 2022.

Referidas exigências e sanções previstas nos programas de transação tributária impedem uma adesão desenfreada de toda e qualquer categoria de contribuinte. As exigências e sanções geram uma natural análise de custo e benefício da transação e uma especial atenção a ser concedida às possíveis sanções, sejam de ordem tributária, sejam de ordem penal. O contribuinte que, de plano, verificar que não se adapta às modalidades de transação disponíveis, decidirá, por sua conta, não arcar com o “custo” de cumprir todos os requisitos determinados pela lei. Simplesmente, não vale a pena. Além, de, obviamente, temer pelas possíveis sanções.

Nesse sentido, a transação surge como uma excelente via em substituição ao parcelamento. Ao mesmo tempo em que viabiliza a concessão de descontos, ela apresenta mecanismos inibidores de uma futura postura de não conformidade fiscal.

Para finalizar os pontos negativos dos parcelamentos especiais, é possível dizer que, da forma como eles são estruturados, não há um incentivo para manutenção do contribuinte no programa de benefício fiscal. Os índices de rescisão nos parcelamentos especiais são bastante elevados⁶⁸, o que, por óbvio, gera um impacto negativo na arrecadação. As leis instituidoras dos “Refis” exigem algumas posturas do contribuinte que solicita adesão. Todavia, elas não possuem força coercitiva suficiente para mantê-lo no parcelamento.

Por exemplo, as inúmeras leis de parcelamento especial exigem a confissão do débito a ser parcelado, além da desistência, por parte do contribuinte, de todo e qualquer processo administrativo e judicial relativo a este débito. Todavia, conforme já foi assentado no Superior Tribunal de Justiça, em sede de recursos repetitivos, tema n. 375, a existência de confissão não impede futuros questionamentos judiciais acerca da obrigação tributária.⁶⁹

Trata-se de um cenário de insegurança, pois a instabilidade do litígio se mantém, além de acarretar um decréscimo na arrecadação. Ademais, o contribuinte que rescinde o parcela-

68 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Nota SEI n. 58/2018/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGFN/MF*, de 26 de dezembro de 2018, p. 9. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau> >. Acesso em: 28 mar. 2022.

69 BRASIL SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1133027/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Relator para acórdão: Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção. Brasília. Julgado em 13 out. 2010. Disponível em: < https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901533160&dt_publicacao=16/03/2011 >. Acesso em: 28 mar. 2022.

mento especial pode tranquilamente aderir a futuros outros parcelamentos, não havendo qualquer barreira ou sanção neste sentido.

De forma diversa, a transação tributária prevê mecanismos que inibem o descumprimento do acordo celebrado. Como será visto com maior detalhamento no capítulo 2, além de exigir a desistência dos processos administrativos e judiciais, a lei da transação determina a renúncia a quaisquer alegações de direito e a extinção do processo judicial com resolução de mérito. Com isso, o litígio é definitivamente solucionado, o que concede segurança ao acordo, além de desestimular eventual rescisão para rediscussão de um assunto já acordado.

Ademais, em caso de rescisão, os benefícios são automaticamente afastados, a cobrança é retomada e o contribuinte não poderá transacionar novamente com o Fisco pelos próximos 2 (dois) anos. Trata-se de verdadeiro incentivo à manutenção da transação.

É interessante exibir, numericamente, a superioridade da transação tributária frente aos parcelamentos especiais. Seja por conta dos descontos bem direcionados, pelo fato de a transação alcançar nichos de contribuintes que verdadeiramente necessitam de um aparato do Fisco, seja por conta das concessões e sanções que geram uma força coercitiva na manutenção da avença, a arrecadação pela via da transação tributária já superou a arrecadação do último programa de parcelamento especial.

Consoante publicado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, desde a edição da Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019 até maio de 2021 foi negociada pela via da transação tributária o valor de R\$ 103.671.877.895,34 (cento e três bilhões, seiscentos e setenta e um milhões, oitocentos e setenta e sete mil, oitocentos e noventa e cinco reais e trinta e quatro centavos). Este valor é superior a qualquer outro montante já arrecadado na história dos parcelamentos especiais. Comparando com o último “Refis”, chamado Programa Especial de Regularização Tributária – Pert, que arrecadou o valor de R\$ 82.590.285.370,00 (oitenta e dois bilhões, quinhentos e noventa milhões, duzentos e oitenta e cinco mil, trezentos e setenta reais), trata-se de valor 30% (trinta por cento) superior.⁷⁰

70 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Nota Conjunta SEI n. 2/2021/PGDAU-CGR/PGDAU/PGFN/ME*, de 06 de julho de 2021, p. 2. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau> >. Acesso em: 28 mar.

Nesse sentido, os números superiores de arrecadação refletem a superioridade do instituto da transação tributária perante os parcelamentos especiais, que é apresentada como uma excelente via alternativa, para eventuais cenários de dificuldade econômica que clamam por auxílios fiscais nas cadeiras do nosso Poder Legislativo.

CAPÍTULO 2 – ASPECTOS GERAIS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E NA Lei n. 13.988, DE 14 DE ABRIL DE 2020

Como já explicado no capítulo primeiro desta dissertação, a transação tributária já se apresentava como mais uma opção para a atividade de realização da dívida ativa da União, desde a publicação do Código Tributário Nacional. Inclusive, inúmeras são as boas razões para o seu uso, tanto sob a perspectiva do fisco, como sob a perspectiva do contribuinte. Este se beneficia com mais uma opção para sua regularização fiscal, além da possibilidade de acordar termos mais adequados à sua situação econômica. Para aquele, pode-se elencar a redução dos custos da cobrança tributária e aumento da efetividade na recuperação de créditos.

Todavia, o artigo 171 do Código Tributário Nacional é claro ao exigir a dependência de uma lei reguladora para aplicação da transação tributária. Nesse sentido, a ausência legislativa inviabilizou, por 53 anos, em âmbito federal, a referida modalidade de extinção do crédito tributário.

Sabe-se que a transação tributária foi aventada nos âmbitos estadual e municipal, por intermédio de respectivas leis de vanguarda.⁷¹ Da mesma forma, o instituto, já há muito, vem sendo aplicado em terras estrangeiras.⁷² O presente trabalho limita-se ao estudo da transação

71 Cita-se, a título exemplificativo e em ordem cronológica: RIO GRANDE DO SUL. *Lei n. 11.475, de 28 de abril de 2000*. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100018.asp?Hid_Id_Norma=3428>. Acesso em: 04 mar. 2022; BELO HORIZONTE. *Lei n. 9.158, de 13 de janeiro de 2006*. Disponível em: <<https://cm-belo-horizonte.jusbrasil.com.br/legislacao/236146/lei-9158-06>>. Acesso em: 04 mar. 2022; PERNAMBUCO. *Lei Complementar n. 105, de 20 de dezembro de 2007*. Disponível em: <[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Complementares_Estadual/2007/LCE105_2007.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20os%20procedimentos%20a,pequeno%20valor%20\(RPV\)%20e%20determina](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Complementares_Estadual/2007/LCE105_2007.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20os%20procedimentos%20a,pequeno%20valor%20(RPV)%20e%20determina)>. Acesso em: 04 mar. 2022; CURITIBA. *Lei Complementar n. 68, de 1º de julho de 2008*. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/c/curitiba/lei-complementar/2008/6/68/lei-complementar-n-68-2008-dispoe-sobre-a-extincao-de-creditos-tributarios-e-nao-tributarios-da-administracao-direta-do-municipio-de-curitiba-mediante-transacao>>. Acesso em: 04 mar. 2022.

72 Cite-se, a título exemplificativo, a *Conciliation; Transaction; Régler Autrement les Conflits* da França, o *Accertamento con Adesione e Conciliazione Giudiziale* da Itália, o *Alternative Dispute Resolution – ADR* na Inglaterra e o *Alternative Dispute Act* nos Estados Unidos, os quais podem ser encontrados em TÔRRES, 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, ano 1, n. 86, 2002, p. 49. Sobre o modelo estadunidense, conferir GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: editora Fórum, 2010, p. 80 – 92 e SILVA NETO, Clóvis Monteiro Ferreira da. *A transação tributária nos Estados Unidos: estrutura normativa e análise*

tributária a nível federal, direcionada à União e seus contribuintes. Assim, é possível dizer que, na seara federal, a lacuna legislativa, aliada à desconfiança da comunidade jurídica e à perplexidade gerada pelo possível uso de um mecanismo pactício de solução de conflito a nível nacional⁷³, inviabilizaram um estudo mais aprofundado da transação tributária.

Felizmente, a apresentação, pelo Poder Executivo, em 20 de abril de 2009, de anteprojeto de uma lei geral de transação tributária demonstrou a necessidade de se debruçar sobre o tema. Trata-se do projeto de Lei 5.082 de 2009⁷⁴, o qual dispõe sobre a transação tributária e aborda a “revisão da legislação referente à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo.”⁷⁵ Apesar de o projeto de lei ainda estar sob análise do Poder Legislativo, a mudança no *status quo* demonstra um amadurecimento institucional por parte do Poder Executivo Federal, responsável pelo encaminhamento do anteprojeto e, especialmente, acendeu o interesse doutrinário a respeito do assunto. Tanto assim foi que se constatam frutíferas produções acadêmicas a respeito da transação tributária, a partir do ano de 2009, muitas delas citadas ao longo da presente dissertação.

Toda construção humana, inclusive a jurídica, demanda tempo. Tempo para conhecer o tema, para surgirem as ideias, para criticá-las, recriá-las e até mesmo aceitá-las. Com a transação tributária não foi e não é diferente. Diga-se “é diferente”, pois entende-se que não se trata de assunto consolidado. Pelo contrário. Trata-se de tema em construção.

Destarte, mesmo com a paralisação no trâmite do projeto de Lei 5.082 de 2009, a ideia de uma lei geral de transação tributária continuou pairando no imaginário do Poder Executivo Federal. Tanto que a transação tributária foi pautada para discussão no III Congresso do Con-

econômica. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 103 - 117.

73 TÔRRES, Heleno Taveira. Arbitragem e transação em matéria tributária. In: JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (Coord.). *Arbitragem no Brasil: Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 176.

74 BRASIL. *Projeto de Lei n. 5.082, de 2009*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em: 04 mar. 2022.

75 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: editora Fórum, 2010, p. 138.

tencioso Tributário da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 2018. Após, por meio de ato normativo interno, foi novamente criado grupo de trabalho para rediscutir o tema da transação tributária e, talvez, elaborar novo texto de lei, visando a regulamentação da mesma. Seguindo nos trabalhos, finalmente consolidou-se uma proposta de uma nova lei geral de transação, a qual foi inserida no livro de transição para o governo do Presidente Jair Bolsonaro.

Baseando-se em experiências anteriores, buscou-se outra via para regulamentação legislativa do tema e, em 16 de outubro de 2019, foi publicada a Medida Provisória n. 899⁷⁶ que dispunha sobre a transação tributária. Tramitando em regime de urgência, a Medida Provisória foi convertida na Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020⁷⁷, a qual se encontra, atualmente, em vigor.

A realidade hoje, portanto, é a existência de uma lei reguladora desta mais “recente” modalidade de extinção do crédito tributário. A forte participação do Poder Executivo Federal, em especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, demonstra genuíno interesse na manutenção e aplicação da transação tributária. Os benefícios, inclusive, já foram amplamente debatidos no capítulo primeiro desta dissertação. Porém, a aplicação de um instituto somente vinga se ele for bem compreendido.

Inicialmente, é essencial retomar estudos já empreendidos pela doutrina nacional acerca dos artigos 156, III e 171 do Código Tributário Nacional, os quais fornecem as bases de compreensão do presente assunto. Conceito, natureza jurídica, elementos, efeitos serão alguns dos temas abordados neste capítulo, pois são a base fundante da transação tributária, a qual deve estar bem sedimentada para viabilizar sua adequada aplicação. Interessante anotar que, muitos dos questionamentos aventados pela doutrina foram finalmente respondidos pela Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020.

Continuando nos trabalhos, por óbvio, deve-se debruçar sobre a recente Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020. É um trabalho desafiador, por haver pouca doutrina a respeito do as-

76 BRASIL. *Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm>. Acesso em: 04 mar. 2022.

77 BRASIL. *Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em: 04 mar. 2022.

sunto, entretanto, necessário. Nenhuma iniciação é fácil. Destarte, será realizada uma análise crítica do texto normativo, a qual abrangerá os aspectos gerais e específicos da lei e, especialmente, as suas modalidades. Para tanto, o trabalho se estenderá aos atos normativos internos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e do Ministério da Economia que consolidam o instituto, viabilizando a sua execução no plano fático. Avanços serão apontados, além de críticas, com o escopo de conduzir os atos normativos nos trilhos da legalidade. Pontos interessantes podem ser, ao final, deduzidos deste processo, os quais auxiliarão no entendimento do atual diploma normativo.

Objetiva-se apresentar alguns pontos de falha, sempre com o escopo de avanço e aprimoramento. Por parte do Fisco, toda atenção é necessária para que a aplicação da transação tributária ocorra nos limites da legalidade e da constitucionalidade. Ademais, entende-se que a execução de um instituto somente é possível se bem compreendido em todos os seus detalhes. A presente dissertação pretende seguir referido raciocínio. Caso se consiga fornecer algo de útil para a comunidade jurídica entender a transação tributária, incentivando a sua utilização, a missão estará cumprida.

Não se deve olvidar da necessária aproximação entre Fisco e contribuinte, usuário primeiro da transação tributária. Como já explicado no capítulo primeiro, a legitimidade social da tributação, traduzida na cidadania fiscal, requer ações por parte do Fisco de estreitamento na relação com o contribuinte.⁷⁸ Dentre estas ações, encontra-se o fornecimento e divulgação de informações claras e precisas. Não basta ofertar a transação, como mais uma opção de regularização tributária. Ela precisa ser explicada, de forma sistematizada, praticamente didática. Não se consome algo que não se compreende, especialmente em um contexto de atávica desconfiança do particular perante a Fazenda Nacional.

Focando nos usuários da transação tributária, isto é, contribuintes, contadores e advogados, espera-se que uma análise minuciosa do instituto, com claro viés prático, auxilie na construção de uma visão positiva e confiável da transação tributária, viabilizando o seu consumo.

78 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária* – Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 38 – 47.

Por fim, também se espera que os temas discutidos nesta dissertação integrem o essencial trabalho interpretativo a ser construído por toda a comunidade jurídica, especialmente, perante o Poder Judiciário, a fim de consolidar uma interpretação favorável à manutenção do instituto.

2.1 Transação tributária no Código Tributário Nacional

Antes de adentrar no conceito da transação na seara tributária, é interessante relembrar como este instituto, já há muito tempo, vem sendo estudado no direito civil. Como assinalado por Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, “a transação é conceito que radica no Direito Privado.”⁷⁹ Inclusive, forçoso reconhecer forte influência dos ensinamentos do direito civil nas primeiras compreensões que se tem da transação na seara tributária, sendo frutífera uma comparação de ambos os conceitos. Vejamos.

Começando com o texto legal civilista, tem-se o artigo 1.025 do Código Civil de 1916, cuja redação foi, posteriormente, copiada e repassada para o artigo 840 do Código Civil de 2002, qual seja, “é lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões recíprocas.”⁸⁰

Analisando a transcrição normativa no Código Civil de 1916, Clóvis Beviláqua ensina que a “transacção é um acto jurídico, pelo qual as partes, fazendo-se concessões recíprocas, extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas. Pressuppõe dúvida ou litígio a respeito da relação jurídica.”⁸¹

79 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: editora Fórum, 2010, p. 35.

80 BRASIL, *Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil de 1916)*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13071.htm>. Acesso em: 06 mar. 2022; BRASIL, *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil de 2002)*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 06 mar. 2022.

81 BEVILÁQUA, Clóvis. *Código civil dos Estados Unidos do Brasil commentado por Clovis Beviláqua*. 6. ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, v. IV, 1942, p. 176.

O clássico doutrinador visualizava a transação como ato jurídico e não contrato, já que “o momento preponderante da transação é o extintivo de obrigação.”⁸² Interessante apontar que esta interpretação foi posteriormente utilizada por Aliomar Baleeiro, ao abordar o tema transação tributária⁸³, apesar de, atualmente, no direito civil, a transação ser encarada como contrato e não mais como ato jurídico.

É relevante a interpretação empreendida por Aliomar Baleeiro a respeito do tema, já que este estudioso foi figura marcante na construção do Código Tributário Nacional. Como ressaltado por Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy⁸⁴, durante longos 10 anos, houve uma extensa troca de cartas entre Aliomar Baleeiro e Rubens Gomes de Sousa a respeito exatamente de um projeto de normas gerais de direito tributário em processo de elaboração por parte deste último. Inclusive, o projeto de Rubens Gomes de Sousa, o qual contava com mais de 500 artigos, serviu de base para os trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Aliomar Baleeiro, à época ocupando cargo de deputado, também atuou politicamente para aprovação do atual Código Tributário Nacional. Daí o interesse nas palavras de Aliomar Baleeiro.

Continuando, os elementos da transação no direito civil – concessões recíprocas e litígio a respeito de relação jurídica – também estão presentes no conceito de transação tributária expresso no Código Tributário Nacional.

No que tange ao elemento civilista “concessões recíprocas”, enfatiza-se que a palavra transação deriva do latim – *transactio* – que envolve exatamente a ideia de renúncia, de concessão, portanto.⁸⁵ Outro ponto de contato é o efeito da transação, qual seja, a extinção de obrigações litigiosas, com “a transformação de um estado jurídico inseguro em outro seguro

82 BEVILÁQUA, Clóvis. *Código civil dos Estados Unidos do Brasil commentado por Clovis Beviláqua*. 6. ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, v. IV, 1942, p. 176.

83 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro – CTN comentado*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Livro digital formato Kindle. Acesso em: 6 mar. 2022. Não paginado.

84 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *História do direito tributário brasileiro: dos pais fundadores ao código tributário nacional*. Brasília: UniCEUB, 2020, p. 242 - 268.

85 MACHADO, Hugo de Brito. *A transação no direito tributário*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 75, 2001, p. 60.

(...)”⁸⁶, a qual também integra o conceito na seara tributária. Vê-se, portanto, que a transação, seja no direito civil, seja no direito tributário, possui por fundamento a busca da paz e, por efeito, o alcance da mesma⁸⁷

Hugo de Brito Machado informa que, em linguagem jurídica, a palavra transação pode assumir dois sentidos. Em uma acepção mais comum da palavra, significa “acordo de vontades a respeito de relações jurídicas as mais diversas (...) qualquer negócio, operação ou convenção de natureza mercantil, econômica ou financeira (...)”⁸⁸. Já em uma noção mais estrita e jurídica, tem-se exatamente a transação tal como trabalhada no Código civil de 1916 e de 2002, isto é, “acordo expresso, por meio do qual as partes, mediante concessões recíprocas, previnem a lide ou lhe põem termo.”⁸⁹

Trata-se de raciocínio que advém dos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, consoante os quais o artigo 171 do Código Tributário Nacional emprega o vocábulo “transação” em um sentido jurídico, assim como ocorre no Código Civil, e não no sentido vulgar de um negócio qualquer.⁹⁰

Apesar das semelhanças, deve-se ressaltar também as diferenças entre os conceitos. No direito civil, a transação é utilizada não apenas para finalizar litígios, mas também para prevenir litígios. Já no direito tributário, como será abordado com mais profundidade nas próximas páginas, a transação é apenas extintiva de litígios.

Outra relevante diferença relaciona-se com o contexto de cada instituto. A transação tributária, por integrar o direito tributário e por ter por objeto relações jurídico-tributárias, deve respeito aos princípios que regem o regime de direito público, do qual o direito tributário faz

86 BEVILÁQUA, Clóvis. *Código civil dos Estados Unidos do Brasil commentado por Clovis Beviláqua*. 6. ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, v. IV, 1942, p. 176.

87 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: editora Fórum, p. 35, 2010.

88 MACHADO, Hugo de Brito. *A transação no direito tributário*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 75, 2001, p. 60.

89 MACHADO, Hugo de Brito. *A transação no direito tributário*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 75, 2001, p. 60.

90 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro – CTN comentado*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Livro digital formato Kindle. Acesso em: 6 mar. 2022. Não paginado.

parte.⁹¹ Assim sendo, deve-se atentar, a todo instante, para os princípios da legalidade e da indisponibilidade do interesse público. Seguindo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, “o princípio da indisponibilidade dos bens públicos impõe seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é da essência da transação.”⁹² O próprio artigo 171 do Código Tributário Nacional, que regulamenta a transação, exige a lei como elemento essencial dela. Logo, a expressão “concessões mútuas” assume uma feição mais tímida e restrita no direito tributário, quando comparada com a autonomia da vontade característica do direito civil.

Feita essa comparação com o direito civil, passa-se a estudar a transação no Código Tributário Nacional. Não será estudado apenas o atual texto do artigo 171 no Código Tributário Nacional, mas a sua paulatina construção legislativa. A sua história normativa. A análise do processo legislativo do mais importante diploma normativo do direito tributário é capaz de fornecer fecundas linhas de interpretação norteadoras do instituto da transação:

Em agosto de 1953, no âmbito do governo Getúlio Vargas, por iniciativa do então Ministro da Fazenda Osvaldo Aranha, foi designada uma Comissão Especial para projetar a sistematização das normas gerais de direito tributário – um Código Tributário Nacional – com base no Anteprojeto elaborado por Rubens Gomes de Sousa, mediante ampla divulgação e colaboração da sociedade durante 90 dias, tudo de acordo com a Portaria do ministério da Fazenda n. 784, de 19 de agosto de 1953.⁹³

Analisando o Anteprojeto de autoria de Rubens Gomes de Sousa⁹⁴, constata-se que a transação tributária já se encontrava presente, em mais de um dispositivo, todavia, com diferente redação. Inicialmente, o artigo 104 do Anteprojeto fazia referência à transação tributária, ao determinar que competia exclusivamente à lei tributária permitir que fosse autorizada a transação a seu respeito. Além disso, ela constava no artigo 184 dentre as modalidades de ex-

91 COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 301.

92 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 474.

93 FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Prefácio. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 7.

94 SOUSA, Rubens Gomes de. Anteprojeto de Código Tributário Nacional. In: *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 263 – 406. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 06 mar. 2022.

tinção do crédito tributário e, novamente, no artigo 210, em uma seção destinada exclusivamente para sua regulamentação. A redação do texto é bastante diversa da atual:

Art. 210. A lei tributária poderá, por disposição expressa, permitir que seja autorizada a transação total ou parcial quanto ao crédito tributário, no curso de processo administrativo ou judicial.

Parágrafo único. A transação será proposta em cada caso, em expediente reservado, pelo representante da Fazenda Pública no processo, à mais alta autoridade administrativa competente para dele conhecer, ou à mais alta autoridade do Ministério Público competente, e será autorizada pela referida autoridade sempre que, a seu juízo, o prosseguimento do processo seja desfavorável, inconveniente ou inútil aos interesses da Fazenda Pública.⁹⁵

Da leitura do dispositivo, percebe-se a necessidade não apenas da lei, mas da “lei tributária”, estando em consonância com a redação do artigo 104. Seguindo no artigo 210, a transação tributária tem por pressuposto a existência de crédito tributário constituído, o que é bastante lógico, pois, nos termos do artigo 184, trata-se de mais uma modalidade de extinção do crédito tributário.

Além disso, é perceptível a desconfiança de Rubens Gomes de Sousa para com a transação tributária, tendo em vista as limitações impostas para autorização da transação. A proposta seria sempre por iniciativa da Fazenda Pública, sendo que caberia apenas “à mais alta autoridade administrativa competente” autorizar a transação. Visualiza-se também a tímida presença da discricionariedade, pois caberia “à mais alta autoridade administrativa” avaliar a inconveniência ou inutilidade do prosseguimento do processo de cobrança do crédito perante os interesses da Fazenda Pública.

Interessante é a referência à figura do Ministério Público, a qual detinha, neste período, a competência para a cobrança da dívida ativa. Inclusive, a Lei n. 1.341, de 31 de janeiro de 1951⁹⁶ permitia que “Procuradores da República, devidamente autorizados, em cada caso

95 SOUSA, Rubens Gomes de. Anteprojeto de Código Tributário Nacional. In: *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 318 – 319. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 06 mar. 2022.

96 BRASIL. *Lei n. 1.341, de 30 de janeiro de 1951*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/11341.htm#:~:text=LEI%20No%201.341%2C%20DE%2030%20DE%20JANEIRO%20DE%201951.&text=Lei%20org%C3%A2nica%20do%20Minist%C3%A9rio%20P%C3%ABlico%20da%20Uni%C3%A3o.&text=Art.,atos%20emanados%20dos%20poderes%20p%C3%ABlicos> Acesso em: 06 mar. 2022.

concreto e específico, pudessem transigir com o sujeito passivo, com o objetivo de se encerrarem as causas fiscais ajuizadas e pendentes de julgamento.”⁹⁷, o que demonstra que “a transação não é fato tão inusitado quanto se quer acredita.”⁹⁸ Exatamente por conta disso, a redação do artigo 210 já fazia referência ao Ministério Público.

Seguindo com a análise, agora do Relatório apresentado por Rubens Gomes de Sousa⁹⁹, são expostas as sugestões¹⁰⁰ que foram acatadas e que acarretaram a alteração do texto do Anteprojeto.

Suprimiu-se a exigência da lei tributária no *caput* do dispositivo, visto que, como já explicado, os Procuradores da República, devidamente autorizados, desde antes, detinham competência para transigir com o sujeito passivo. A razão que consta nas sugestões é evitar a “quebra de unidade sistemática.”¹⁰¹

Também foi inserido, no *caput*, um dos elementos típicos da transação civilista (e que integra o próprio conceito de transação), qual seja, as concessões mútuas. Foi introduzida a necessidade de prévio litígio para se ter a transação tributária, o que viabiliza apenas a transação extintiva de litígios e foram descritos como efeitos da transação tributária a terminação do litígio e a extinção do crédito tributário. Com relação a este último efeito, a transação se manteve como uma das modalidades de extinção do crédito tributário, agora no artigo 118 do Projeto de lei.

97 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: paradoxos e possibilidades*. Tributação em Revista, ano 16, n. 56, 2009, p. 25.

98 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: paradoxos e possibilidades*. Tributação em Revista, ano 16, n. 56, 2009, p. 25.

99 SOUSA, Rubens Gomes de. Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa. In: *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 79 - 262. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 06 mar. 2022.

100SOUSA, Rubens Gomes de. Sugestões. In: *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 407 - 540. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 06 mar. 2022.

101SOUSA, Rubens Gomes de. Sugestões. In: *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 426. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 06 mar. 2022.

Por fim, foi alterado o texto do parágrafo único do art. 210, que foi simplificado, atribuindo à lei a tarefa de definir a autoridade competente para transacionar e as formalidades necessárias para tanto. A razão que consta nas sugestões é a dificuldade de se saber, de plano, quem seriam as citadas “mais altas autoridades administrativas”¹⁰².

Após, o artigo regulador da transação tributária passou a figurar com a seguinte redação:

Art. 136. É facultado aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e conseqüente extinção do crédito tributário.

Parágrafo único. A lei tributária indicará a autoridade competente para celebrar a transação e as formalidades a serem observadas em cada caso.¹⁰³

Finalmente, quando o Código foi aprovado, por intermédio da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, a transação passou a constar no artigo 156 como uma das formas de extinção do crédito tributário e no artigo 171. Poucas foram as mudanças na redação do texto do pretérito artigo 136, agora no dispositivo de número 171:

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.¹⁰⁴

Em suma, foi novamente inserido no *caput* do dispositivo a expressão “lei”, em respeito ao princípio da legalidade. A exigência da lei foi migrada do parágrafo único do art. 136 para o *caput* do art. 171, melhorando a redação como um todo do dispositivo normativo. Ademais, constata-se uma falha na digitação, pois é utilizada a expressão “determinação” em vez de

102SOUSA, Rubens Gomes de. Sugestões. In: *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 484. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 06 mar. 2022.

103SOUSA, Rubens Gomes de. Projeto de Código Tributário Nacional. In: *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 59. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 06 mar. 2022.

104BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 06 mar. 2022.

“terminação”. Por óbvio, o objetivo é a “terminação do litígio”, isto é, a sua finalização e não a “determinação”. São mantidos os elementos concessões mútuas, litígio prévio e os efeitos de terminação de litígio e extinção do crédito tributário.

Entendido o processo a partir do qual a transação foi formatada no Código Tributário Nacional, passa-se a analisar o texto do artigo 171. Estudar a natureza jurídica da transação tributária e, especialmente, os seus elementos e efeitos elencados no artigo 171 do Código Tributário Nacional é de relevância prática, pois viabiliza compreender como a transação deve ser aplicada, especialmente, após a publicação da Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020.

2.2 Natureza jurídica da transação tributária

Aliomar Baleeiro, em seu Código Tributário Nacional comentado, é claro em dizer que a transação tributária se configura como ato jurídico, “porque modifica e extingue obrigações preexistentes, e não contrato, apesar de prestigiosas opiniões em contrário, porque não cria tais obrigações.”¹⁰⁵ Forçoso reconhecer, neste pequeno trecho, a influência dos ensinamentos de Clóvis Beviláqua, o qual entendia ser a transação, disposta no artigo 1.025 do Código Civil de 1916, um ato jurídico.¹⁰⁶ Interessante notar que, muitos anos depois, o Código Civil de 2002 passou a inserir a transação civilista dentre as modalidades contratuais.

Helena Taveira Torres coaduna com a ideia de ato jurídico, quando da análise da natureza jurídica da transação tributária:

(...) nenhuma razão assiste àqueles que querem ver no ato decisional do procedimento uma espécie de ‘contrato’ entre o contribuinte e a Administração. Nada mais descabido. O que se verifica é tão só a ponência no sistema jurídico de uma norma individual e concreta, típico ato administrativo, por meio do qual o contribuinte chega a um entendimento prévio com a Administração, participando do procedimento.¹⁰⁷

105BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro – CTN comentado*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Livro digital formato Kindle. Acesso em: 6 mar. 2022. Não paginado.

106BEVILÁQUA, Clóvis. *Código civil dos Estados Unidos do Brasil commentado por Clovis Beviláqua*. 6. ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, v. IV, 1942, p. 176.

107TÔRRES, Helena Taveira. Arbitragem e transação em matéria tributária. In: JOBIM, Eduardo;

Regina Helena Costa¹⁰⁸ também entende ser a transação tributária ato jurídico, diferentemente do que ocorre no direito civil, no qual a transação é elencada como modalidade contratual pelo Código Civil de 2002.

Arnaldo Godoy¹⁰⁹, ao adentrar no tema da natureza jurídica da transação, utiliza-se da distinção empreendida por José Casalta Nabais acerca dos contratos fiscais. Para facilitar o entendimento, foi feita uma análise direta desta classificação de contratos:

(...) convém, todavia, fazer-lhe aqui uma breve referência que nos permita, por um lado, afirmar justamente esta ideia de que o direito fiscal não tem sido totalmente alheio à figura contratual e, por outro lado, distinguir aquelas situações em que se verifica a existência de verdadeiros contratos fiscais – isto é contratos que criem, modifiquem ou extingam relações de direito fiscal, seja de direito fiscal material (...) daqueles outros em que não há qualquer contrato fiscal, seja porque o contrato em causa pretensamente fiscal não passa de um contrato privado com relevo fiscal, seja porque a situação aparentemente contratual não configura senão um acto unilatreal.¹¹⁰

Dentro da classificação feita por Nabais, pode-se dizer que a transação tributária nacional se configura em um contrato fiscal aparente, no qual há sim uma colaboração e negociação entre a administração tributária e o contribuinte, mas que desemboca em atos apenas unilaterais do Fisco e não verdadeiros contratos.¹¹¹

Interessante notar que a identificação da transação como ato jurídico não impede a presença da negociação, da colaboração das partes, de um entendimento prévio entre os interessados. Nesse sentido, “(...) não se trata de um simples ato unilateral, mas de ato unilateral em que se admite uma certa participação do contribuinte.”¹¹² Apesar de a negociação ser um aspecto distintivo, isso não transmuda a natureza jurídica da transação para a contratual.

MACHADO, Rafael Bicca (Coord.). *Arbitragem no Brasil: Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 191.

108 COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 301.

109 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: editora Fórum, 2010, p. 60.

110 NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra editora, 1994, p. 85 – 86.

111 NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra editora, 1994, p. 97.

112 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária – Série doutrina tributária v. XVIII*. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 38 – 47.

O que deve ser ponderado para identificação da natureza jurídica da transação é a capacidade de a mesma criar obrigações - natureza contratual – ou apenas extinguir obrigações – natureza de ato jurídico. Dessa forma, discorda-se de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, os quais entendem ser a transação tributária um contrato, pelo fato de ser ato bilateral, considerando irrelevante o efeito de apenas extinguir direitos.¹¹³

Veja, inserir a transação na seara de atos jurídicos exatamente por não criar novas obrigações possui relevância prática. Caso seja considerada um contrato, capaz de criar novas obrigações, estar-se-ia diante de verdadeira novação. Consoante os ensinamentos de Maria Helena Diniz, a novação é um meio especial de extinção da obrigação que é substituída por outra nova obrigação. Assim, as partes interessadas criam uma nova obrigação com o escopo de extinguir uma antiga.¹¹⁴

Nesse raciocínio, em caso de eventual rescisão da transação, não mais seria possível exigir o cumprimento da obrigação originária, que já estaria extinta. Restaria ao Fisco cobrar a nova obrigação, muito provavelmente, com benefícios decorrentes da concessão recíproca típica de uma transação, tais como descontos. Esta realidade diminuiria a força coercitiva da transação tributária. O contribuinte não sentiria a necessidade de continuar cumprindo os termos da transação, pois, em eventual rescisão, os benefícios restariam mantidos. Isso poderia tornar a transação um instituto desfalecido de eficiência na atividade de cobrança tributária.

Por conseguinte, neste relevante ponto, discorda-se de autores que expressamente indicam que a transação tributária importa novação¹¹⁵, exatamente por ferir o interesse público de manutenção e cumprimento dos termos acordados na transação, com a consequente extinção do crédito tributário.

113MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Transação em matéria tributária: limites e inconstitucionalidades*. Tributação em Revista, ano 16, n. 56, 2009, p. 17.

114 DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: teoria geral das obrigações*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 290.

115Conferir: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Livro digital formato Kindle. Acesso em: 7 mar. 2022. Não paginado. e CARRAZZA, Roque Antônio. *A extinção da punibilidade no parcelamento de contribuições previdenciárias descontadas, por entidades beneficentes de assistência social, dos seus empregados, e não recolhidas, a previdência, no prazo legal: questões conexas*. Revista Justitia, São paulo, v. 58, n. 174, 1996, p. 16. Disponível em: < <http://www.revistajustitia.com.br/links/edicao.php?ID=174> > . Acesso em: 7 mar. 2022.

Felizmente, a Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 caminhou no sentido aqui defendido. O parágrafo 3º do artigo 12 expressamente indica que a proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos. Tanto é assim que, nos termos do parágrafo 3º do artigo 4º da Lei n. 13.988, a rescisão da transação implicará o afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, obviamente, deduzindo os valores já pagos. Dessarte, retoma-se a cobrança da obrigação tributária originária, não havendo a criação de qualquer outra obrigação em substituição.

Trata-se da interpretação que vai ao encontro do interesse público de manutenção da transação tributária e do princípio da boa-fé, que é parte essencial de qualquer transação, seja tributária ou não. Compreende-se a boa-fé como uma das facetas do princípio da moralidade administrativa¹¹⁶, a qual assume especial relevância nas relações entre Administração Pública e administrados, como ocorre com a transação. Sem confiança, não se transaciona, por certo. Parte-se do pressuposto que as condições pactuadas serão cumpridas e respeitadas. Tanto é assim que a lei de transação tributária expressamente consagra a moralidade como um dos princípios norteadores do instituto (artigo 1º, parágrafo 2º da Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020).

2.3 Transação tributária e a classificação dos meios consensuais de solução de litígios no direito administrativo

Outra discussão relativa à natureza da transação tributária é o seu local dentro da classificação elaborada pelo direito administrativo. É uma análise necessária, visto que o direito tributário e o direito administrativo compactuam em diversos princípios típicos do regime de direito público, do qual fazem parte.

116 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 83, 2002, p. 116-118 e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 121.

Também no direito administrativo, existe uma tendência de valorização e promoção dos mecanismos consensuais de resolução de litígios, tanto para solução de celeumas internas da Administração Pública, como para solução de conflitos perante particulares. Trata-se de cenário promissor e benéfico, pois permite a busca de meios menos custosos e mais céleres, valorizando o princípio da eficiência, positivado no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal de 1988¹¹⁷. Como já bem explicado, “(...) na medida em que gasta menos para pacificar as próprias pendengas, tem-se Estado com mais vitalidade, e que melhor pode alocar recursos públicos, caracterizados pela escassez.”¹¹⁸

O Código de Processo Civil também incentiva a solução consensual de conflitos por parte do Estado (artigo 3º, parágrafo 3º)¹¹⁹, o que em hipótese alguma, viola o princípio constitucional do acesso à justiça (artigo 5º, inciso XXXV). São expressamente citadas a conciliação e a mediação, seguidas de uma cláusula aberta “outros métodos de solução consensual de conflitos”, o que demonstra o estímulo à consensualidade.

Odete Medauar¹²⁰ elenca os chamados “meios alternativos de solução de litígios”. Alternativos por se tratar de uma segunda via em acréscimo a via principal, que seria a jurisdicional. Outra expressão sinônima usada é “mecanismos privados de solução de conflitos”, a qual remonta à origem desses mecanismos no direito privado, primeiro e maior nicho dos instrumentos pactícios. Já a expressão de preferência da autora é “meios consensuais de solução de conflitos”, visto que faz referência à ideia de uma “Administração Pública menos imperativa e mais propensa à negociação, a acordos, a respeito de direitos dos particulares.”¹²¹ De fato, a transação tributária está inserida em um contexto de estreitamento na relação entre o contribuinte e a Administração Tributária, no qual se afasta da relação de confronto em direção a uma relação de cooperação.¹²²

117BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 07 mar. 2022.

118GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: editora Fórum, 2010, p. 134.

119BRASIL. *Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm >. Acesso em: 07 mar. 2022.

120MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 21 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 414 - 416.

121MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 21 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 415.

122OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária – Série doutrina tributária v. XVIII*. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 43.

Continuando com os ensinamentos de Odete Medauar¹²³, dentre os meios consensuais de solução de litígios, podem ser citadas a arbitragem, a mediação, a conciliação e a transação extrajudicial (consensual). Nas três primeiras opções, existe a figura de um terceiro que irá se diligenciar na busca de uma solução consensual, diferentemente do que ocorre com a transação, na qual as próprias partes interessadas, mediante concessões mútuas, chegam a um acordo.

Na arbitragem, a solução arbitral é obrigatória, visto que o terceiro recebe seus poderes de uma convenção das partes. A Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996¹²⁴, alterada pela Lei n. 13.129, de 26 de maio de 2015, viabiliza que a Administração Pública direta e indireta utilize a arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis. Apesar de integrar os meios consensuais de solução de conflitos, junto a transação, a arbitragem não será objeto de análise mais aprofundada na presente dissertação.

Na mediação e conciliação também está presente a figura do terceiro, todavia, sem o caráter coercitivo da arbitragem. A diferença entre ambas é que, na mediação, o terceiro ofertará a solução, enquanto, na conciliação, o terceiro apenas coordena a negociação entre as partes. A Lei n. 13.140, de 26 de junho de 2015¹²⁵, em seu artigo 32, permite o uso da mediação em casos de controvérsias entre particulares e pessoas jurídicas de direito público. A mediação e conciliação também não serão aprofundadas nesta dissertação.

A terceira espécie é a transação extrajudicial (consensual), sendo conceituada como “mecanismo em que as partes, por si próprias, efetuam concessões recíprocas, com o objetivo de prevenir ou encerrar o litígio (...)”¹²⁶ No direito administrativo, a Lei n. 13.140, de 26 de junho de 2015¹²⁷, em seu artigo 35, faz referência à figura da transação por adesão para solução de controvérsias jurídicas que envolvam a Administração Pública federal direta, suas au-

123MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 21 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 414 - 416.

124BRASIL. *Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm >. Acesso em: 07 mar. 2022.

125BRASIL. *Lei n. 13.140, de 26 de junho de 2015*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm >. Acesso em: 07 de mar. 2022.

126MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 21 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 416.

127BRASIL. *Lei n. 13.140, de 26 de junho de 2015*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm >. Acesso em: 07 de mar. 2022.

tarquias e fundações. Na transação por adesão, “o interessado postula a aplicação de solução já acertada e definida previamente em resolução administrativa. A adesão implica renúncia ao direito objeto de ação ou recurso ainda pendentes na via judicial ou administrativa (...)”¹²⁸ Percebe-se que, na transação por adesão, inexistente a figura do terceiro. Ademais, trata-se de mecanismo que possui como destinatário a Administração pública direta e indireta.

Baseando-se no conceito apresentado pela autora, a transação tributária pode ser inserida nesta terceira espécie. Na transação tributária, o Código Tributário Nacional não faz referência à necessidade de um terceiro (árbitro, mediador ou conciliador). Além disso, os elementos “concessões mútuas” e “litígio” estão presentes, bem assim o efeito de encerrar o litígio.

Para Diogo de Figueiredo¹²⁹, existem três soluções para a composição do conflito: a ética (um dos conflitantes desiste de seu interesse), a transacional (conflitantes, mediante concessões recíprocas, solucionam o conflito) e a de autoridade. Nesta última, está inserida a solução jurídica, já amplamente utilizada e considerada, por alguns, como a principal (e infelizmente, única) opção.

Porém, enfatiza-se, novamente, que a “migração de modelo de composição jurídica para um sentido transacional (...), na medida em que acompanhada de cautelas, especialmente se informada pela mais absoluta transparência, fomenta melhor desempenho da Administração”¹³⁰

Dentro da classificação de Diogo de Figueiredo, a transação tributária deve ser considerada uma solução transacional exatamente por envolver concessões mútuas. De forma mais aprofundada, a solução transacional abriga três subespécies, quais sejam, a mediação, acordo e arbitramento. Os conceitos de mediação e arbitramento apresentados são semelhantes aos conceitos expostos por Odete Medauar de mediação e arbitragem. Assim sendo, a transação

128CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 33 ed. São Paulo: Atlas, 2019. Livro digital formato Kindle. Acesso em: 7 mar. 2022. Não paginado.

129MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. Livro digital formato Kindle. Acesso em: 7 mar. 2022. Não paginado.

130GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: editora Fórum, 2010, p. 132.

tributária poderia ser inserida na ideia de acordo, já que as “próprias partes interessadas dispõem sobre a fórmula transacional”¹³¹, sem a interferência de um terceiro. Neste conceito, percebe-se a presença do elemento “concessões mútuas” e a inexistência da figura do terceiro.

2.4 Elementos da transação tributária no Código Tributário Nacional

A partir da leitura atenta do artigo 171 do Código Tributário Nacional, é possível extrair os elementos da transação, isto é, os componentes essenciais, sem os quais não há de se falar em transação tributária. Para tornar a leitura mais fluída, faz-se questão de replicar o texto do artigo 171 do Código Tributário Nacional e empreender as discussões a partir dele:

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. (grifei)

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.¹³²

Os elementos da transação estão negritados e são: a lei, as concessões mútuas e a existência prévia de litígio. A análise pormenorizada de cada um destes elementos é capaz de propiciar fecundas discussões de ordem prática, sendo essencial para a compreensão e interpretação da recente lei de transação – Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020. Desse modo, entende-se que este estudo, além de possuir claro viés acadêmico, adentra no cerne da prática jurídica, assumindo, por conseguinte, grande relevância.

A. Primeiro elemento – lei

131MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Curso de *direito administrativo*. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. Livro digital formato Kindle. Acesso em: 7 mar. 2022. Não paginado.

132BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm >. Acesso em: 06 mar. 2022.

A Constituição Federal é clara ao dizer que somente lei pode exigir ou aumentar tributo. Trata-se do princípio da legalidade tributária, decorrência lógica de um Estado Democrático, onde o cidadão somente paga aquilo que aceitou pagar, por intermédio de seus representantes políticos.

Seguindo este raciocínio, se somente a lei pode criar tributos, a ordem inversa também é verdadeira, isto é, somente a lei, expressão do consentimento popular, pode extinguir tributo ou simplesmente dispor deste tributo. Tanto é assim que o artigo 97 do Código Tributário Nacional, em seus incisos I e VI, determina que somente lei pode extinguir tributo e fixar hipóteses de extinção de créditos tributários.

Em respeito à lógica constitucional, o próprio Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988, e com o status de lei complementar desde a Constituição Federal de 1967, fez constar a transação tributária como uma das modalidades de extinção do crédito tributário no artigo 156, inciso III. Indo além, tem-se o artigo 171, dedicado exclusivamente a regulamentação da transação tributária, o qual expressamente exige a previsão legal. Em outras palavras, o artigo 171 determina que a transação tributária esteja prevista em lei se empreendida em âmbito municipal ou estadual, há a necessidade de lei municipal e estadual respectivas. Se empreendida em âmbito federal, há a necessidade de lei federal.

Pois bem. A partir desta pequena explicação, é tranquilo concluir que a transação tributária está em harmonia com a lógica constitucional, com o princípio da legalidade e com o Estado Democrático de Direito, não havendo grandes discussões a respeito.

Um ponto interessante a ser trabalhado é a natureza da expressão “lei” que consta no artigo 171 do Código Tributário Nacional. “Esta ‘lei’ poderá ser tanto uma lei geral, aplicável a múltiplos casos; como específica, restrita a determinada situação fática ou jurídica, delimitada nas condições gerais que a lei prescreva.”¹³³

133TÔRRES, Heleno Taveira. Princípios de 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: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 310.

Caso se entenda que a lei do artigo 171 seja uma lei específica, ela deverá detalhar previamente os demais elementos da transação, sem qualquer margem para a discricionariedade administrativa. Devem constar na lei, portanto, todos os litígios passíveis de transação e todas as condições da transação, isto é, as concessões mútuas. A Administração Tributária estaria desprovida de qualquer discricionariedade. A transação seria ato vinculado em todos os seus aspectos.

De forma diversa, caso se entenda que a lei, à qual o artigo 171 faz referência, é uma lei geral ou genérica, ela deverá prever parâmetros mínimos de atuação por parte da Administração Tributária. Os contornos do âmbito de atuação da transação devem estar definidos, bem assim as concessões mútuas mínimas de cada parte. Haverá aqui um espaço para a discricionariedade da Administração Tributária na consolidação da matéria litigiosa e das concessões mútuas.

Há quem diga que a lei do artigo 171 necessariamente deve ser uma lei específica, detalhando a matéria litigiosa e as condições da transação¹³⁴, não sendo possível uma lei de caráter genérico. A razão apontada por Luís Eduardo Schoueri é a compulsoriedade da obrigação tributária. É feita referência ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, no qual consta que o lançamento é atividade obrigatória e ao artigo 3º, no qual consta que a atividade de cobrança também é plenamente vinculada. Nesse raciocínio, somente a lei pode dispensar o tributo, não havendo espaço para qualquer discricionariedade da Administração. Nas palavras de Schoueri, “Admitir uma faculdade geral de transação, seja a uma pessoa ou a um colegiado, é, antes de tudo, distorcer o próprio conceito de tributo. Este de compulsório, passa a ser opcional.”¹³⁵

Oswaldo Othon apresenta outro argumento a favor de uma lei específica de transação e contrário a uma lei genérica de transação tributária relacionado ao princípio da legalidade, ao Estado Democrático e à separação de poderes. A lei genérica, por conferir amplos poderes à Administração, implicaria delegação legislativa inconstitucional, o que acaba por ferir as ideias de separação de poderes e de democracia:

134SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Livro digital formato Kindle. Acesso em: 7 mar. 2022. Não paginado.

135SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Livro digital formato Kindle. Acesso em: 7 mar. 2022. Não paginado.

A demasiada discricionariedade dada à Administração por uma lei geral de transação, para autorizar a solução de litígios, não passa de uma inconstitucional delegação legislativa, com arranhão ao Estado Democrático de Direito (CF, art. 1º) e lesão ao dogma da separação de poderes (CF, art. 2º).¹³⁶

De forma diversa, entende-se que não há óbices jurídicos para uma lei genérica de transação. De fato, não há nenhum empecilho jurídico para uma lei genérica de transação. Na realidade, trata-se de uma escolha do legislador, quando da formulação da lei regulamentadora do art. 171 do Código Tributário Nacional. Inclusive, como se verá adiante, a Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, que regulamentou, recentemente, a transação tributária a nível federal, possui clara natureza de lei geral.

Assim sendo, é essencial uma análise pormenorizada das razões pelas quais se defende a legalidade e constitucionalidade de uma lei de transação de perfil genérico. Após, será possível constatar que uma lei geral de transação, além de ser possível juridicamente, é mais interessante e benéfica para o atendimento do interesse público.

Phelippe Toledo, em uma interpretação histórica e teleológica do artigo 171, deduz que a lei a que se refere o presente dispositivo normativo é genérica, havendo espaço para a discricionariedade, portanto:

(...) 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.¹³⁷

136SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 69.

137OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária – Série doutrina tributária v. XVIII*. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 138.

Tanto é assim que Aliomar Baleeiro, figura proativa quando da construção do Código Tributário Nacional, afirmou em seu Código Tributário Nacional comentado que a autoridade administrativa pode celebrar a transação com relativa discricionariedade na apreciação das condições, conveniências e oportunidades.¹³⁸

Outro argumento, apresentado por Hugo de Brito Machado, é a ausência de conflito entre o caráter plenamente vinculado da cobrança de tributos prevista no artigo 3º do Código Tributário Nacional e o artigo 171 que regulamenta a transação tributária. Na realidade, haveria apenas uma antinomia aparente, facilmente solucionada por meio do critério da especialidade. O artigo 171 e o artigo 3º encontram-se na mesma posição hierárquica, sendo aquele de caráter especial, o que acarreta na sua prevalência.¹³⁹ Nesse sentido, não haveria divergência entre o caráter plenamente vinculado da cobrança tributária e uma possível lei genérica decorrente do artigo 171. Após apresentar referido argumento, e em sintonia com seu entendimento, é aceito que haja restrita discricionariedade na lei autorizadora da transação, desde que mínima.¹⁴⁰

Interessante anotar que o mesmo raciocínio foi apontado pelo mesmo autor em outro texto de sua autoria, alguns anos depois.¹⁴¹ Todavia, em artigo publicado, tempos depois, juntamente a Hugo de Brito Machado Segundo, a sua opinião parece ter mudado, pois os autores são enfáticos em dizer que, na atividade de arrecadação dos tributos, não há espaço para qualquer apreciação de conveniência ou oportunidade, tendo em vista a vinculação e compulsoriedade previstas respectivamente nos artigos 3º e 142 do Código Tributário Nacional.¹⁴² Ambos afirmam que a “liberdade da autoridade administrativa para considerar, na cobrança do tribu-

138BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro – CTN comentado*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Livro digital formato Kindle. Acesso em: 6 mar. 2022. Não paginado.

139MACHADO, Hugo de Brito. *A transação no direito tributário*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 75, 2001, p. 64.

140MACHADO, Hugo de Brito. *A transação no direito tributário*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 75, 2001, p. 65.

141MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 113.

142MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Transação em matéria tributária: limites e inconstitucionalidades*. Tributação em Revista, ano 16, n. 56, 2009, p. 16.

to, a conveniência e a oportunidade dessa cobrança terminaria por transformar o tributo em instrumento político.”¹⁴³

Agora, mais interessante ainda é que Hugo de Brito Machado Segundo, em recente publicação, parece ter retornado ao primeiro raciocínio antes esposado por Hugo de Brito Machado, qual seja, da antinomia aparente de normas, sendo possível a convivência entre o artigo 3º e o artigo 171:

A objeção fundada no art. 3º do CTN poderia ser afastada com o argumento jurídico formal, calcado no princípio da especialidade, de que o art. 171 do CTN autoriza o uso da transação, sendo norma de igual hierarquia, editada na mesma época, porém dotada de maior especialidade, devendo assim prevalecer. Ou seja, o art. 171 estabelecerá uma ‘exceção’ ao art. 3º.¹⁴⁴

Independentemente de qualquer reviravolta acadêmica, entende-se que não há conflito entre o artigo 3º, o qual prevê uma cobrança tributária plenamente vinculada, e a existência de uma lei genérica, lastreada no art. 171, visto ser este artigo especial perante aquele. Trata-se, de fato, de um argumento formal. Todavia, ele não caminha sozinho. Outros argumentos podem ser apresentados em defesa da lei genérica e da consequente discricionariedade da Administração Tributária.

Não há de se falar em inconstitucional delegação legislativa, violação ao Estado Democrático e à separação de poderes, desde que a lei genérica de transação estabeleça exatamente os limites de atuação da Administração Tributária. Cabe à lei (e exclusivamente a ela) determinar o âmbito de atuação da transação - isto é, os contornos da situação litigiosa passível de transação - e também as concessões mínimas de ambas as partes. Caso assim seja feito, a discricionariedade não será exacerbada a ponto de caracterizar uma delegação legislativa inconstitucional. Os limites legais devem existir e devem ser respeitados. Nesse mesmo sentido caminha Phelippe Toledo:

143MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Transação em matéria tributária: limites e inconstitucionalidades*. Tributação em Revista, ano 16, n. 56, 2009, p. 17.

144MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves notas sobre a transação tributária no âmbito federal (Lei 13.988/2020). In: SSEFELDER, Cláudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 260.

Todavia, em que pese a lei autorizadora poder ser uma lei genérica, ela deve conter alguns parâmetros. Deve estabelecer os limites, os critérios e as circunstâncias em que a transação poderá ser realizada, não sendo aconselhável que se outorgue uma discricionariedade excessiva à Administração.¹⁴⁵

Outro argumento a favor de uma lei genérica de transação tributária é a “inviabilidade de lei específica para cada hipótese de transação.”¹⁴⁶ A obrigação de aprovar uma lei para cada litígio tornaria o instituto da transação tributária inviável na prática. De fato, não é possível exigir do Poder Legislativo a enumeração, de plano, de todas as situações passíveis de litígio. As matérias litigiosas variam conforme o tempo, conforme as necessidades econômicas, as inovações legislativas e as políticas públicas adotadas.

O exercício da discricionariedade pela Administração Pública, se feito dentro dos limites legais e constitucionais, é necessário para a persecução do interesse público. No que se relaciona à transação tributária, vai-se além: a discricionariedade não é apenas necessária. Ela é benéfica. “É preciso perder o medo da liberdade (vigiada) que se possa atribuir aos agentes da Administração (...)”¹⁴⁷ A discricionariedade, em muitos casos, além de necessária, é vantajosa para o interesse público. Assim sendo, defende-se que a lei de caráter genérico é a que melhor atende ao instituto, viabilizando e promovendo a sua consolidação.

Partindo do pressuposto da legalidade e constitucionalidade de uma lei genérica de transação, a melhor forma de se provar a necessidade e a vantagem da discricionariedade na transação tributária é entendendo o conceito e a razão de ser da discricionariedade e, especialmente, analisando a Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 que regulamenta a transação tributária a nível federal. A escolha do legislador foi por uma lei de caráter geral, como se verá mais adiante, e bastam alguns exemplos para se demonstrar a importância da discricionariedade para referido instituto.

145 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária* – Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 139.

146 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária* – Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 32.

147 TÔRRES, Heleno Taveira. Arbitragem e transação em matéria tributária. In: JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (Coord.). *Arbitragem no Brasil: Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 180.

Pois bem. Onofre Alves Batista, em artigo publicado pela revista dialética de direito tributário, leciona a respeito da discricionariedade, conceito e razão de ser da mesma. Em suma, discricionariedade administrativa é “(...) aquela margem de escolha emoldurada pela lei, que abre a possibilidade de a Administração Pública valorar, no caso concreto, os vários interesses envolvidos (...)”¹⁴⁸

A razão de ser da discricionariedade é a busca da solução mais oportuna, conveniente e eficiente, segundo o princípio da eficiência, o qual possui alçada constitucional no artigo 37, *caput*.¹⁴⁹ De forma mais ampla, a discricionariedade permite que a Administração Pública atenda ao dever da boa administração e decida, “mediante ponderação comparativa de interesses, a melhor maneira de atender às necessidades sociais (...)”¹⁵⁰ e à satisfação do bem comum.

Nesse sentido, é enfatizada a necessidade da discricionariedade:

A lei, por vezes, deixa certa margem de liberdade para a Administração Pública, exatamente porque é impossível ao legislador prever, adequadamente, com justiça e eficiência, todas as situações que, na prática, possam exigir atuação da Administração Pública.¹⁵¹

Partindo para uma análise minuciosa da lei de transação tributária – Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020¹⁵², o seu artigo 2º prevê três modalidades de transação, quais sejam, a transação, por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, a transação, por adesão, no contencioso judicial ou administrativo tributário (também chamada de transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica) e a transação, por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

148BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 83, 2002, p. 119.

149BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 83, 2002, p. 119.

150BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 83, 2002, p. 119.

151BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 83, 2002, p. 119.

152BRASIL. *Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978> >. Acesso em: 11 mar. De 2022.

Iniciando com a transação, por adesão, no contencioso judicial ou administrativo tributário, o artigo 16 da lei apresenta como pressuposto para sua existência e validade a constatação de “relevante e disseminada controvérsia”. Trata-se do âmbito de atuação desta modalidade de transação. A lei está dizendo qual é o “litígio” que viabiliza a transação.

Após apontar o litígio, a lei, no parágrafo 3º do artigo 16, apresenta os contornos do que seria uma controvérsia jurídica relevante e disseminada: “Considera-se controvérsia jurídica relevante e disseminada a que trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.” A controvérsia precisa ultrapassar os limites subjetivos da causa. Assim, caso haja jurisprudência integralmente favorável ou desfavorável à Fazenda Nacional, a transação é vedada (artigo 20, inciso II da lei). Percebe-se, a partir desses dispositivos, que a lei não apenas indica o litígio. Ela também define os seus limites.

Continuando, não basta a existência de controvérsia jurídica. Ela precisa ser geradora de um conflito, seja na seara administrativa, seja na seara judicial, tanto que, consoante o artigo 18 da lei, a transação somente será celebrada se constatada a existência de inscrição em dívida ativa, de ação judicial, de embargos à execução fiscal ou de reclamação e/ou recurso administrativo, todos relativos à tese objeto de transação.

Em adição, o parágrafo 2º do mesmo artigo orienta o administrador a, preferencialmente, escolher controvérsias jurídicas restritas a segmentos econômicos ou produtivos, a grupo ou universo de contribuintes/responsáveis delimitados. Assim, as balizas legais estão previamente determinadas, devendo ser respeitadas pela Administração.

A lei, na delimitação do que seria “litígio” para fins da modalidade no contencioso judicial ou administrativo tributário, também prevê vedações que devem ser observadas pela Administração Tributária. Conforme o parágrafo 2º do art. 16, é defeso, em qualquer hipótese, que a transação acarrete a alteração de regime jurídico-tributário. Em sentido semelhante, tem-se o artigo 20, inciso III que proíbe “proposta de transação com efeito prospectivo que resulte, direta ou indiretamente, em regime especial, diferenciado ou individual de tributação.” Referidas vedações estão intrinsecamente relacionadas ao princípio da isonomia, expressamente previsto no artigo 1º, parágrafo 2º da Lei n. 13.988.

Percebe-se, nos dispositivos legais acima descritos, a preocupação do legislador em estabelecer os limites da situação litigiosa a viabilizar esta modalidade de transação. Mas, ao mesmo tempo, a lei, de caráter genérico, concede à Administração Tributária a liberdade de, dentro dessas balizas, identificar caso a caso, a controvérsia jurídica a ser objeto de proposta de transação. E não poderia deixar de fazê-lo. As razões são variadas.

Primeiro porque as controvérsias são cambiantes ao longo do tempo e variam conforme múltiplos fatores, como alterações legislativas, políticas públicas, cenário econômico e as posturas do Poder Judiciário frente a questões jurídicas. Ademais, os conflitos variam conforme o nicho econômico que se analisa. Vive-se em uma sociedade complexa, com pluralidade de interesses e necessidades. Aceitando essa realidade, a própria lei de transação orienta que a proposta de transação verse sobre controvérsias restritas a segmentos econômicos, produtivos ou a grupo de contribuintes determinados (artigo 16, parágrafo 2º). Dessa forma, é impossível, para o Poder Legislativo, por meio de um longo e demorado processo legislativo, abarcar tamanha diversidade e acompanhar as mudanças nas necessidades de cunho econômico. A escolha viável aqui é conceder à Administração Pública a função para definição das controvérsias.

Segundo, porque, ninguém melhor que os representantes jurídicos do Poder Executivo, integrantes da Administração Tributária, para estudar a matéria, cotejar a controvérsia jurídica com precedentes e a jurisprudência e verificar se ela extrapola o interesse meramente subjetivo. Uma das atribuições da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é a representação da União em causas de natureza fiscal e a consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Economia.¹⁵³ Assim, ela é que detêm a capacidade técnica e os subsídios suficientes para examinar a legalidade e constitucionalidade de eventual proposta de transação e, especialmente, se a controvérsia é relevante e disseminada.

Tanto é assim que a lei de transação determina que cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional analisar, previamente à propositura da transação pelo Ministro da Economia, se a

153BRASIL. *Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993*. Artigo 12, inciso V e artigo 13. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%2073%2C%20DE%2010%20DE%20FEVEREIRO%20DE%201993&text=Institui%20a%20Lei%20Org%C3%A2nica%20da,Uni%C3%A3o%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.&text=Art.,Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico >. Acesso em 11 mar. 2022.

controvérsia jurídica é relevante e disseminada (artigo 16, *caput*). Seguindo as coordenadas legais, a Portaria do Ministério da Economia n. 247, de 16 de junho de 2020¹⁵⁴, que disciplina os critérios e o procedimento da modalidade do contencioso judicial ou administrativo tributário, confere a este órgão a atribuição de se manifestar sobre eventual proposta de matérias litigiosas, sua adequação aos critérios da Lei 13.988 (ser relevante e disseminada), sua legalidade e constitucionalidade (artigo 29).

Terceiro, porque somente uma lei genérica, lastreada na discricionariedade, viabiliza que a Administração Tributária possa valorar os inúmeros interesses públicos, típicos de uma sociedade plural¹⁵⁵, orientando a sua atuação no sentido de melhor atender ao bem comum.¹⁵⁶ Trata-se, exatamente, do poder/dever de boa administração, trabalhado por Onofre Alves Batista, quando ele diz que “Não se trata de ‘faculdade’ outorgada à Administração Pública de transacionar, mas de ‘poder/dever’ de boa administração, isto é, a Administração Pública deve buscar a solução que melhor satisfaça aos anseios da coletividade.”¹⁵⁷

Na modalidade no contencioso judicial ou administrativo tributário, o interesse público não se limita ao aumento na arrecadação tributária. Sob o ponto de vista da Administração Pública, é possível elencar outros interesses em jogo, os quais devem ser ponderados à luz do princípio da eficiência.

É possível citar a redução dos custos de cobrança, típicos de longos processos de execução fiscal¹⁵⁸, o que viabiliza o direcionamento dos escassos recursos orçamentários para outros

154MINISTÉRIO DA ECONOMIA. *Portaria ME n. 247, de 16 de junho de 2020*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=110356> >. Acesso em 11 mar 2022.

155Sobre a pluralidade de interesses públicos ver: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 83, 2002, p. 116-118 e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 53-64.

156BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 83, 2002, p. 122.

157BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 83, 2002, p. 122.

158Sobre o custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal, ver relatório de pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Disponível em: < <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/7862?mode=full> >. Acesso em: 13 mar. 2022.

fins, beneficiando indiretamente toda a sociedade. Inclusive, a redução de custos está expressamente prevista no artigo 3º, inciso III da Portaria ME 247/2020 como um dos objetivos da transação.

Outro interesse a ser considerado é a liberação de inúmeros Procuradores da Fazenda Nacional de processos judiciais objeto de transação e o seu direcionamento para outras causas jurídicas mais complexas e relevantes que demandam uma atenção maior por parte do órgão.

Também é possível aventar a preferência da Administração Tributária de transigir, extinguir o litígio e recuperar algum valor, em vez de levar a celeuma até a última instância, com a possibilidade de, depois de anos, restar a Fazenda Pública ao final vencida.¹⁵⁹ “Transações que venham a viabilizar o recebimento de parte desses créditos são bem-vindas e podem ensejar o ingresso de valores de difícil realização (...)”¹⁶⁰

No que se relaciona aos benefícios diretos para a sociedade como um todo, tem-se a desobstrução do Poder Judiciário¹⁶¹, o que, em tese, permite que haja uma maior celeridade na resolução dos demais processos judiciais. Além disso, é possível citar a redução dos custos a serem arcados pelo contribuinte litigante. Sabe-se que, não apenas os processos judiciais, mas também os administrativos (como perante o Conselho de Administração de Recursos Fiscais) são onerosos e demorados. E a complexa legislação tributária, infelizmente, promove a litigância¹⁶². Como já foi explanado em artigo de autoria de Procuradora da Fazenda Nacional:

159MACHADO, Hugo de Brito. *A transação no direito tributário*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 75, 2001, p. 65 e MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 115.

160PAULSEN, Leandro. Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 306.

161OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária – Série doutrina tributária v. XVIII*. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 157.

162TÔRRES, Heleno Taveira. Arbitragem e transação em matéria tributária. In: JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (Coord.). *Arbitragem no Brasil: Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 179.

(...) a outra modalidade da transação direcionada à extinção de litígios, administrativos e judiciais de relevante e disseminada controvérsia jurídica, aparta-se do objetivo meramente arrecadatório, visando à redução de custos também por parte dos contribuintes, que muitas vezes optam por litigar justamente porque a legislação tributária admite interpretações em seu favor.¹⁶³

Até a data de fechamento desta dissertação¹⁶⁴, a Administração Tributária lançou apenas um edital com proposta de transação por adesão na modalidade do contencioso judicial ou administrativo tributário. Trata-se do Edital n. 11/2021¹⁶⁵, o qual delimita as matérias litigiosas passíveis de transação, além de estabelecer o procedimento para a transação, em respeito aos ditames da Lei 13.988.

A partir de uma análise do referido edital, é possível extrair algumas conclusões. Como já foi explicado, a definição das controvérsias jurídicas relevantes e disseminadas adentram o poder discricionário e uma das condições a serem respeitadas para o exercício legal (e constitucional) desse poder é a necessidade de motivação da escolha,¹⁶⁶ A própria Lei 13.988 exige a motivação quando do exercício do juízo de oportunidade e conveniência na celebração da transação (artigo 1º, parágrafo 1º) e insere a transparência como um dos princípios norteadores do instituto (artigo 1, parágrafo 2º).

Todavia, analisando os termos do referido edital, não foram encontradas as devidas motivações para escolha da matéria litigiosa expressa no edital. Trata-se de uma falha. Algo a ser aprimorado. A Administração Tributária possui o dever de explicar as razões pelas quais a controvérsia foi escolhida, seu caráter relevante e disseminado e seus benefícios para o interesse público. Somente assim será possível o controle da discricionariedade a ser feito, inclusive, pela sociedade.

163SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. *Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios*. Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília, ano XI, número 1, 2021, p. 119. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-da-pgfn> >. Acesso em: 13 mar. 2022.

164Data de fechamento: 08/04/2022.

165MINISTÉRIO DA ECONOMIA. *Edital n. 11, de 17 de maio de 2021*. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/transacao-no-contencioso-tributario-referente-a-participacao-nos-lucros-e-resultados-plr> >. Acesso em: 13 mar. 2022.

166OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária* – Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 139 e CARVALHO, Rubens Miranda de. *Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionais de solução de lides tributárias*. São Paulo: Juares de Oliveira, 2008, p. 162.

Infelizmente ela falha – ausência da devida motivação – é verificada em outra modalidade de transação prevista na lei de transação, qual seja, a modalidade por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União.

Consoante a Lei n. 13.988, esta modalidade abarca a dívida ativa da União, administrada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (tributária e não tributária) e a dívida ativa das autarquias e fundações públicas federais, administradas pela Procuradoria Federal, além dos créditos da União de competência da Procuradoria-Geral da União. Como já assinalado na introdução, a presente dissertação limitar-se-á aos créditos tributários inscritos em dívida ativa da União administrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (artigo 1º, inciso II do Decreto-Lei n. 147, de 3 de fevereiro de 1967¹⁶⁷ e artigo 12, inciso I, da Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993¹⁶⁸).

Analisando a Lei n. 13.988 e a Portaria reguladora desta modalidade (Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 9.917, de 14 de abril de 2020¹⁶⁹), percebe-se que ela possui duas submodalidades: por adesão, na qual o litígio e as concessões mútuas já estão previamente definidas em sede de edital, restando ao contribuinte a opção de aderir ou não (caso cumpra as condições e aceite as concessões) e por proposta individual, que, como o próprio nome diz, pode ser ofertada pelo contribuinte ou pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

No que tange à submodalidade individual, constata-se um maior poder de barganha por parte do contribuinte, visto que as concessões poderão ser estruturadas de forma mais custo-

167 BRASIL. *Decreto-Lei n. 147, de 3 de fevereiro de 1967*. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0147.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%20147%2C%20DE,Geral%20da%20Fazenda%20Nacional%20\(P.G.F.N.\)&text=V%20%2D%20Representar%20a%20Uni%C3%A3o%20nas,capital%20o%20Tesouro%20Nacional%20participe.](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0147.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%20147%2C%20DE,Geral%20da%20Fazenda%20Nacional%20(P.G.F.N.)&text=V%20%2D%20Representar%20a%20Uni%C3%A3o%20nas,capital%20o%20Tesouro%20Nacional%20participe.) >. Acesso em: 15 mar 2022.

168 BRASIL. *Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%2073%2C%20DE%2010%20DE%20FEVEREIRO%20DE%201993&text=Institui%20a%20Lei%20Org%C3%A2nica%20da,Uni%C3%A3o%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.&text=Art.,Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico. >. Acesso em: 15 mar 2022.

169 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 9.917, de 14 de abril de 2020*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108608> >. Acesso em: 14 mar. 2022.

mizada.¹⁷⁰ Na transação individual proposta pelo devedor, este deverá apresentar um plano de recuperação fiscal com a descrição dos meios para a extinção dos créditos (artigo 36 da Portaria) e, na transação individual proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o contribuinte tem a liberdade de apresentar uma contraproposta (artigo 35 da Portaria).

É percebido, por conseguinte, um tratamento diferenciado quando se comparam as submodalidades por adesão e individual, pois nesta última a margem de negociação é bem maior.¹⁷¹

A Lei n. 13.988 não define os destinatários da transação por proposta individual, concedendo este poder para a Administração Tributária, na figura do Procurador-Geral da Fazenda Nacional (artigo 14, inciso III da Lei n. 13.988). Trata-se de verdadeiro poder discricionário, pois cabe à Administração, em juízo de conveniência e oportunidade, definir os destinatários de uma submodalidade de transação com maior poder de barganha e customização das concessões mútuas. E assim a Administração o fez, prevendo no artigo 32 da Portaria os destinatários da submodalidade individual.

Por se tratar de um tratamento diferenciado, decorrente de um juízo de conveniência e oportunidade por parte da Administração Tributária, é óbvio que a escolha dos destinatários, em sede de ato normativo infralegal, deveria ser seguida da transparente motivação. Por quais razões aquelas pessoas estão recebendo um tratamento diferenciado? Qual o *discrimen* que justifica a diferenciação? Somente com a motivação, é possível controlar o efetivo respeito ao princípio constitucional da isonomia e às balizas mínimas previstas na Lei 13.988. Infelizmente, referida justificativa não se encontra presente na Portaria n. 9.917. Trata-se, novamente, de uma falha, algo a ser ajustado. A motivação é necessária, essencial.

170CALCINI, Fabio Pallaretti. Transação tributária: modalidades, proposta, hipóteses de rescisão e vedações. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 171.

171CALCINI, Fabio Pallaretti. Transação tributária: modalidades, proposta, hipóteses de rescisão e vedações. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 171.

Continuando nesta modalidade de transação, visualiza-se a forte presença da discricionariedade, todavia em outro aspecto. A modalidade de transação de créditos inscritos em dívida ativa da União permite a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais, somente quando se estiver diante de créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação (artigo 11, inciso I da Lei n. 13.988).

Para definição do que seriam créditos irrecuperáveis e de difícil recuperação, passíveis de descontos, a Lei 13.988 se utiliza de duas técnicas diferentes. No artigo 11, parágrafo 5º, a lei define claramente que os créditos devidos por empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência são, de plano, considerados irrecuperáveis e de difícil recuperação, não havendo aqui qualquer discricionariedade. Já o *caput* do artigo 11, conjugado com o artigo 14, inciso V da lei de transação apresenta parâmetros mínimos para demarcação dos créditos irrecuperáveis e de difícil recuperação, abrindo margem para a discricionariedade administrativa. Será focada esta última técnica.

Em resumo, caberá à autoridade fazendária, na figura do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, definir os critérios para aferição do grau de recuperabilidade dos créditos e consequente classificação. Os critérios para aferição do grau de recuperabilidade devem se lastrear em alguns parâmetros mínimos, previstos na lei de transação, quais sejam, o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança, a idade da dívida inscrita, a capacidade contributiva do devedor, os custos da cobrança judicial, dentre outros critérios objetivos.

Novamente, enfatiza-se que a lei caminhou no sentido correto ao conceder o poder discricionário à Administração Pública, visto que ela detém a capacidade técnica e os subsídios para efetuar a presente análise.

Para regulamentação e detalhamento desta modalidade de transação, foi editada a Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 9.917, de 14 de abril de 2020¹⁷², a qual

172MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 9.917, de 14 de abril de 2020*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108608> >. Acesso em: 14 mar. 2022.

formaliza um procedimento com o escopo de classificação dos créditos que são passíveis de transação.

A análise se inicia a partir da verificação das informações cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais prestadas pelo contribuinte ou por terceiros (artigo 19 da Portaria n. 9.917). A Portaria também elenca outras possíveis fontes de informação (artigo 21 da Portaria n. 9.917). Referidos dados serão usados para mensuração da situação econômica do contribuinte e da sua capacidade de pagamento, sendo esta última a possibilidade de o mesmo efetuar o pagamento integral dos seus débitos no prazo de cinco anos, sem descontos (artigo 20 da Portaria n. 9.917). Observada a capacidade de pagamento, os créditos passíveis de transação serão classificados em 4 categorias – A, B, C, D – sendo as duas últimas compostas, respectivamente, pelos créditos de difícil recuperação e irrecuperáveis (artigo 23 da Portaria n. 9.917). Os descontos somente serão concedidos para estas duas categorias e serão graduados de acordo com a capacidade de pagamento do contribuinte, isto é, de acordo com a sua possibilidade de pagamento de seus débitos. A Lei n. 13.988 estabelece limites máximos de desconto (artigo 11, parágrafo 2º, incisos I, II da Lei n. 13.988), os quais devem ser observados.

Finda a análise da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o contribuinte terá conhecimento da sua capacidade de pagamento (e classificação dos seus débitos entre A, B, C ou D) e poderá apresentar pedido de revisão (artigo 22 da Portaria n. 9.917). Para verdadeiramente viabilizar o contraditório e ampla defesa, o contribuinte terá acesso à metodologia de cálculo e às demais informações utilizadas para mensuração da sua capacidade de pagamento (artigo 63 da Portaria n. 9.917).

A partir da descrição deste procedimento, percebe-se como a discricionariedade viabilizou o atendimento a diversos princípios que devem nortear a conduta da Administração Tributária, o que demonstra verdadeiro avanço institucional. Trata-se de algo a ser valorizado e incentivado. Vejamos.

Inicialmente, referido ato normativo prima pela aproximação e diálogo entre Administração Tributária e contribuinte, visto que todo o procedimento se inicia exatamente nas informações fornecidas pelo contribuinte que deseja transacionar com a Procuradoria-Geral da Fa-

zenda Nacional. Sabe-se o quanto o fornecimento de informações pelo contribuinte é essencial para as atividades de qualquer Administração Tributária. E, infelizmente, é da história e cultura nacionais, a resistência no referido fornecimento. Os contribuintes não confiam no Fisco.¹⁷³

Pensando em uma evolução e visando a uma mudança nessa relação de desconfiança para uma relação de diálogo, entende-se que o principal elemento a ser incentivado é a segurança. O contribuinte precisa se sentir seguro na sua relação com a Administração Tributária. A Portaria n. 9.917, ao prever um procedimento detalhado, pautado em critérios objetivos, e, ao ser transparente no fornecimento da metodologia de cálculo usada para a sua classificação, ela visa exatamente a promoção do sentimento de segurança. Trata-se de uma via de mão dupla: ambos abrem o seu jogo e buscam uma solução consensual. Com isso, avança-se.

Nesse sentido, após o fornecimento das informações, o contribuinte, caso deseje, poderá tomar conhecimento de toda a metodologia de cálculo e informações usadas para classificação de seus débitos, o que, de fato, viabiliza que seja exercida a defesa.

Como já foi trabalhado no primeiro capítulo desta dissertação, o estreitamento na relação Fisco e contribuinte é uma das ações necessárias para o desenvolvimento da cidadania fiscal, a qual pode ser traduzida na compreensão do tributo como um desdobramento da atividade cívica, acarretando maior legitimidade social do tributo.¹⁷⁴ Neste contexto, o contribuinte é enxergado como cidadão, ou, como mencionado por Arnaldo Godoy em suas aulas¹⁷⁵, verdadeiro Contribuinte-Cidadão. Não se encara o contribuinte como um devedor apenas, mas como um cidadão e o tributo é visualizado como uma das ramificações da atividade cívica.

173 Neste artigo, é criticado exatamente o excesso de informações exigida pelo Fisco e como isso gera insegurança, desestimulando a transação. CALCINI, Fabio Pallaretti. Transação tributária: modalidades, proposta, hipóteses de rescisão e vedações. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 176.

174 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária* – Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 38 – 47.

175 CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UNICEUB. *Disciplina Políticas Públicas: Financiamento, Fontes de Custeio e Tributação*. Brasília. Primeiro semestre de 2021.

Outro ponto de destaque desta modalidade de transação, viabilizado pelo poder discricionário que é concedido à Administração Tributária, é a concretização do princípio da isonomia, expressamente previsto na lei de transação (artigo 1º, parágrafo 2º da Lei n. 13.988). A isonomia, prevista no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, impacta o direito tributário, visto que o legislador e o aplicador da lei devem se atentar para as diferenças entre os sujeitos, procedendo às adequadas discriminações na modulação das exigências fiscais.¹⁷⁶

Nesse sentido, tem-se a Lei 13.988 e a Portaria n. 9.917 que fomentam a classificação dos débitos do contribuinte em categorias de recuperabilidade, direcionando a cada categoria um tratamento diferenciado de cobrança e permitindo a concessão de descontos apenas para os créditos irrecuperáveis e de difícil recuperação.

Adentrando ainda mais na consolidação do princípio da isonomia, a Portaria n. 9.917 determina que, para os créditos irrecuperáveis e de difícil recuperação, os descontos e prazos de pagamento serão graduados conforme a capacidade de cada contribuinte, individualmente considerada. Trata-se de verdadeira realização da isonomia tributária, na qual os desiguais são tratados na medida exata da sua desigualdade.

Para finalizar este tópico, enfatiza-se, novamente: tudo isso somente ocorre, por ter sido concedida à Administração Tributária (mais especificamente à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional) a discricionariedade na graduação das concessões, personalizada para cada contribuinte. Com isso, são percebidas, destarte, não apenas a necessidade, mas também as vantagens da discricionariedade administrativa.

B. Segundo elemento – litígio

Da leitura do artigo 171 do Código Tributário Nacional, constata-se que o principal objetivo da transação tributária é a extinção de litígio¹⁷⁷, o que, por lógica, pressupõe a prévia

176COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 91.

177O artigo 171 do Código Tributário Nacional estabelece que a transação importa em “determinação de litígio”, em uma clara falha de redação. O objetivo aqui é a terminação de litígio e não “determinação de litígio”.

existência do litígio.¹⁷⁸ Não há de se falar em transação tributária, nos termos do Código Tributário Nacional, sem a presença do litígio, que surge como um dos elementos essenciais da transação tributária.

No direito tributário, somente é possível a transação terminativa de litígios, não sendo viável a transação preventiva de litígios. Trata-se de ponto diferencial com a transação em âmbito civil, visto que a Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil de 2002), em seu artigo 840, expressamente permite a prevenção de litígios, mediante concessões mútuas.

A prévia existência de litígio, como elemento essencial da transação tributária, exsurge não apenas da leitura do artigo 171, mas também da leitura do artigo 156, inciso III do Código Tributário Nacional, o qual elenca a transação como uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Ora, integra a própria ideia de crédito tributário o conflito de interesses. O crédito tributário, decorrente de regular lançamento tributário, representa uma dívida líquida, certa e exigível. Inclusive, é com a constituição do crédito tributário que a dívida adquire a característica da exigibilidade. Nesse sentido, o litígio é a pretensão do Fisco em receber o crédito tributário, porém, resistida, pois não houve o adimplemento da dívida. Portanto, a própria existência de crédito tributário já demonstra um conflito entre Fisco e contribuinte, delimitado no não cumprimento da dívida pelo contribuinte.

Assim sendo, da forma como hoje estão estruturados os artigos 156, inciso III e 171 do Código Tributário Nacional, a transação não pode ser validamente utilizada para prevenir litígios, não podendo haver acordo prévio ao lançamento, com o escopo de evitá-lo ou conduzi-lo de uma forma consensual entre as partes¹⁷⁹. Nesse mesmo sentido:

De fato, na forma em que se encontra redigido o art. 171, caput, do CTN, tem-se que a transação tributária a que se referiu o dispositivo teria tão so-

178SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. *Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios*. Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília, ano XI, número 1, 2021, p. 112. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-da-pgfn> >. Acesso em: 13 mar. 2022.

179MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves notas sobre a transação tributária no âmbito federal (Lei 13.988/2020). In: SSEFELDER, Cláudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 258.

mente o condão de colocar fim aos litígios já existentes. E a razão parece lógica: o CTN não incluiu a transação preventiva em tal dispositivo, pois que tratou desse instituto como modalidade de extinção do crédito tributário, em que se pressupõe a existência de lançamento já constituído.¹⁸⁰

Interessante questionamento acerca do elemento litígio é a sua abrangência, isto é, se somente abarca litígios instaurados em âmbito judicial ou se também alcança os litígios instaurados em sede administrativa.

Afirma Leandro Paulsen que “Litígio, derivado do latim *litigium*, de *litigare* (litigiar), quer (...) exprimir propriamente a controvérsia ou a discussão formada em juízo, a respeito do direito da coisa, que serve de objeto da ação ajuizada”¹⁸¹. Esta definição poderia levar à incompleta ideia de um litígio apenas judicial. Entretanto, não há de se delimitar um conceito não empreendido pelo próprio legislador. Em nenhum momento, o artigo 171 limita o âmbito da palavra litígio, não devendo o intérprete fazê-lo. Compreende-se o litígio como sendo um conflito de interesses entre Fisco e contribuinte, o qual pode existir tanto na seara judicial, quanto administrativa.

Como já explicado, basta a existência do crédito tributário não pago a tempo para se configurar o litígio, o que, de fato, ocorrerá ainda em sede administrativa. Assim, basta que exista “uma pretensão não satisfeita, como um crédito tributário, vencido e não pago, que daria lugar à propositura de execução fiscal.”¹⁸²

Outro argumento favorável à extensão da palavra litígio relaciona-se com o princípio da eficiência, que possui sede constitucional, como um dos nortes de atuação da Administração

180 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária* – Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 146.

181 PAULSEN, Leandro. Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 304.

182 MACHADO, Hugo de Brito. *A transação no direito tributário*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 75, 2001, p. 63. Interessante notar que o mesmo autor parece ter mudado de ideia, pois assim consta em artigo publicado, oito anos depois: “E na verdade, em face do caráter excepcional da transação no âmbito tributário, é razoável admitir-se que o litígio, pressuposto essencial da transação, somente se caracteriza com a formulação, em juízo, da pretensão e da resistência a esta.” MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Transação em matéria tributária: limites e inconstitucionalidades*. Tributação em Revista, ano 16, n. 56, 2009, p. 18.

Pública (artigo 37, *caput* da Constituição Federal). Limitar a transação a litígios judiciais acabaria por reduzir despropositadamente a sua eficácia, especialmente porque as discussões administrativas representam enorme volume e possuem alto custo para a Administração Tributária e para o contribuinte.¹⁸³ Tanto os processos judiciais, quando os administrativos são caracterizados pela longa duração, muito em decorrência das inúmeras instâncias recursais, o que acarreta altos custos para ambas as partes, além de gerar um abarrotamento do Poder Judiciário e dos órgãos julgadores administrativos, como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Assim, vai ao encontro do interesse público a terminação de litígios de ambas as esferas – judicial e administrativa.

Analisando a Lei n. 13.988, que regulamenta a transação em nível federal, claro resta que o litígio, a que se refere o artigo 171 do Código Tributário Nacional, é tanto judicial, quanto administrativo. Interessante empreender uma análise do âmbito de atuação de cada uma das modalidades de transação previstas na lei. Estudar seu âmbito de atuação significa estudar exatamente a delimitação da matéria litigiosa, isto é, do litígio - elemento essencial da transação.

A Lei n. 13.988 prevê três modalidades de transação (artigo 2º da Lei n. 13.988), duas delas já foram abordadas em alguns pontos no tópico anterior. Começando com a modalidade por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos em dívida ativa, consoante a Lei n. 13.988, ela abarca a dívida ativa da União, administrada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (tributária e não tributária) e a dívida ativa das autarquias e fundações públicas federais, administradas pela Procuradoria Federal, além dos créditos da União de competência da Procuradoria-Geral da União. Como já assinalado na introdução, a presente dissertação limitar-se-á aos créditos tributários inscritos em dívida ativa da União administrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (artigo 1º, inciso II do Decreto-Lei n.

183 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária* – Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 144.

147, de 3 de fevereiro de 1967¹⁸⁴ e artigo 12, inciso I, da Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993¹⁸⁵).

Pois bem. Para o escopo do presente trabalho, o âmbito de atuação da modalidade, isto é, a matéria classificada como litígio, são os créditos tributários da União inscritos em dívida ativa da União. Como já explicado anteriormente, não há qualquer óbice jurídico para referida previsão legal, pois a simples existência de um crédito tributário já sugere a ideia de conflito de interesses. Após a constituição do crédito, este adquire o aspecto da exigibilidade. Assim sendo, há a pretensão do Fisco em receber o valor, lastreado em um crédito exigível, todavia, não adimplido pelo sujeito passivo.

A segunda modalidade é nomeada pela Lei n. 13.988 como transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor. A própria lei já define de pronto a matéria litigiosa, o litígio, como sendo o contencioso administrativo de pequeno valor. A lei usa dois critérios para sua caracterização: o crédito tributário em discussão não pode superar o limite de 60 (sessenta) salários mínimos e deve possuir como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte (artigo 24, parágrafo único da Lei n. 13.988). Trata-se de critérios objetivos, impedindo qualquer juízo de conveniência ou oportunidade da Administração Tributária no que tange à definição da abrangência da modalidade de transação.

O contencioso tributário de pequeno valor respeita a orientação do artigo 171, havendo sim a ideia de conflito de interesses. Como já explicado, a simples existência de crédito tributário já perfaz este critério. De qualquer forma, a Lei n. 13.988 ainda exigiu que a transação seja realizada na pendência de impugnação, de recurso ou de reclamação administrativa ou no

184 BRASIL. *Decreto-Lei n. 147, de 3 de fevereiro de 1967*. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0147.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%20147%2C%20DE,Geral%20da%20Fazenda%20Nacional%20\(P.G.F.N.\)&text=V%20%2D%20Representar%20a%20Uni%C3%A3o%20nas,capital%20o%20Tesouro%20Nacional%20participe.](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0147.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%20147%2C%20DE,Geral%20da%20Fazenda%20Nacional%20(P.G.F.N.)&text=V%20%2D%20Representar%20a%20Uni%C3%A3o%20nas,capital%20o%20Tesouro%20Nacional%20participe.) >. Acesso em: 15 mar 2022.

185 BRASIL. *Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%2073%2C%20DE%2010%20DE%20FEVEREIRO%20DE%201993&text=Institui%20a%20Lei%20Org%C3%A2nica%20da,Uni%C3%A3o%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs.&text=Art.,Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico. >. Acesso em: 15 mar 2022.

processo de cobrança da dívida ativa da União, o que demonstra a conflituosidade (artigo 24, *caput* da Lei n. 13.988).

Trata-se de lista exemplificativa, pois foi feita menção ao processo judicial, que, por óbvio, indica conflito de interesses, viabilizando a transação. Tanto é assim que o artigo 3º, inciso V da Lei n. 13.988 prevê, como um dos compromissos mínimos do contribuinte, requerer a extinção de eventual processo judicial com resolução de mérito. Nesse mesmo sentido, o Edital n. 16 de 2020¹⁸⁶, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com oferta de transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor, exigiu no item 3.1, inciso III, o mesmo requerimento de extinção do processo com resolução de mérito.

A terceira modalidade, também trabalhada em alguns pontos no tópico anterior, pode render uma discussão um pouco mais profunda a respeito da matéria litigiosa. Trata-se da modalidade por adesão nos casos de contencioso judicial ou administrativo tributário. Como já explicado, o litígio, instaurado em sede judicial e administrativa, deve decorrer de relevante e disseminada controvérsia jurídica (artigo 16 da Lei n. 13.988).

Conforme o artigo 17, parágrafo 3º, o litígio poderá ainda estar sob a gestão da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do ministério da Economia (litígios apenas administrativos) ou sob a gestão da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (litígios administrativos ou judiciais). Para as duas situações, a existência de litígio é clara, tanto pela existência de um crédito da União, quanto pelo conflito de interesses instaurado em sede administrativa ou judicial. Ademais, considerando-se o litígio administrativo, não é indispensável à transação tributária que o crédito esteja inscrito em dívida ativa para caracterização de eventual conflituosidade.¹⁸⁷

186 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. *Edital n. 16, de 2020*. Disponível em: < https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/transacao-na-divida-de-pequeno-valor/edital-no-16_2020_transacao-tributaria-de-pequeno-valor.pdf >. Acesso em: 15 mar. 2022.

187 PAULSEN, Leandro. Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 304.

Frutífera abordagem desta modalidade, para os fins deste subcapítulo, é compreender a abrangência do litígio “controvérsia jurídica”. Integra o conceito de controvérsia a ideia de incerteza da relação jurídica, isto é, a existência de dúvida sobre determinada questão.¹⁸⁸ O que se questiona é se esta incerteza pode abarcar tanto questões de fato, quanto questões de direito.

Carlos Yuri Araújo Morais entende que a transação não pode versar sobre questões de direito, apenas sobre questões de fato. Fundamenta sua posição no princípio da legalidade, já que a obrigação tributária decorre de um núcleo definido em lei, não podendo as partes afastarem-se das suas imposições. É também abordada a proteção ao princípio da isonomia, pois os efeitos da obrigação tributária devem ser aplicados uniformemente para todos os contribuintes.¹⁸⁹

De forma diversa, entende-se que o litígio tanto pode abarcar questões de fato, quanto de direito, ou seja, “(...) a dúvida poderá se referir tanto à interpretação da norma jurídica aplicável, quanto à ocorrência ou subsunção dos fatos à norma (...)”¹⁹⁰. Inclusive, a própria lei de transação é clara em dizer que o edital com proposta de transação deve especificar as hipóteses fáticas e jurídicas, nas quais a Fazenda Nacional propõe a transação no contencioso tributário (artigo 17 *caput* da Lei n. 13.988). Percebe-se, então, que a lei de transação fez a escolha de ampliar, ao máximo, o escopo desta modalidade de transação.

No que tange aos argumentos impeditivos apresentados acima, não há violação ao princípio da isonomia, visto que a transação, na modalidade contencioso judicial e administrativo

188DINIZ, Geila Lúcia Barreto Barbosa. A transação na Lei n. 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações como o sistema de precedentes do CPC/2015. In: SSEFELDER, Claudio;

CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 208.

189MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 490.

190OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária – Série doutrina tributária v. XVIII*. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 144.

tributário, somente é possível no formato “por adesão”, sendo ofertada amplamente, mediante publicação de edital na imprensa oficial.¹⁹¹

Com relação ao princípio da legalidade, é patente a alta complexidade das normas tributárias, muitas vezes, compostas por cláusulas gerais e conceitos indeterminados que dificultam a sua interpretação e aplicação. Assim, é interessante que a Administração Tributária, por meio da transação tributária, proponha uma interpretação comum para a norma jurídica.¹⁹²

Em nenhum desses casos se está abandonando o espaço da legalidade. Ao contrário, com a lei, criando condições para que se alcance uma posição de justiça sobre os elementos concretos da situação conflitiva, regula-se o modo adequado para solução do conflito e conseqüente extinção do crédito tributário sem demoras ou excessos de procedimentos.¹⁹³

Destarte, entende-se que não há violação ao princípio da legalidade. De forma diversa, a transação tributária se apresenta como um instrumento para rápida solução de eventuais controvérsias a respeito do alcance e do conteúdo da norma jurídica, o que é bastante válido quando se está diante de conceitos indeterminados e cláusulas gerais.

C. Terceiro elemento – concessões mútuas

Integra a concepção de transação a ideia de concessão. Transação deriva do latim “*transactio*”, resultado da ação expressa pelo verbo *transigere*, que quer dizer transigir, alber-

191DINIZ, Geila Lúcia Barreto Barbosa. A transação na Lei n. 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações como o sistema de precedentes do CPC/2015. In: SSEFELDER, Claudio;

CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 209.

192DINIZ, Geila Lúcia Barreto Barbosa. A transação na Lei n. 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações como o sistema de precedentes do CPC/2015. In: SSEFELDER, Claudio;

CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 209.

193TÔRRES, Heleno Taveira. Arbitragem e transação em matéria tributária. In: JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (Coord.). *Arbitragem no Brasil: Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 180.

gando, portanto, a ideia de renúncia”.¹⁹⁴ Renúncia pode ser aqui qualificada como concessão, que traduz a noção de ceder uma parte de seu direito ou de sua pretensão.

“A necessidade de concessões mútuas é característica da transação, na tradição privatística, bem como na redação do Código Tributário Nacional, elaborado em momento que o ambiente conceitual de Direito Privado era dominante.”¹⁹⁵ Nesse sentido, o artigo 171 expressamente elenca as “concessões mútuas” como um de seus elementos essenciais, sem o qual não há de se falar em transação tributária.

Para que haja transação tributária, as concessões devem ser mútuas, sendo imprescindível a reciprocidade. Caso contrário, ter-se-ia mera desistência e não transação.¹⁹⁶ E “é exatamente esse caráter sinalagmático e bilateral que conduz as partes à aceitação da transação: as concessões feitas somente se justificam à luz e na exata medida dos benefícios obtidos.”¹⁹⁷ De fato, a transação perderia toda a sua força chamativa se, da concessão, não adviesse algum benefício minimamente significativo. Assim sendo, o interesse da transação, em ambas as partes, decorre exatamente da vantagem obtida, em contrapartida à concessão concedida.

Apesar de ser necessária a reciprocidade das concessões, estas não precisam ter o mesmo valor, isto é, elas não precisam necessariamente serem proporcionais. Assim sendo, “não se exige que a parcela dos direitos de que cada parte abra mão seja equivalente à parcela da outra parte.”¹⁹⁸ Trata-se de ponto relevante, pois a relação jurídico-tributária integra o regime de direito público, no qual o interesse público assume especial relevância. Assim sendo, como se verá adiante neste subcapítulo, a Lei n. 13.988 acaba por exigir do contribuinte um conjun-

194MACHADO, Hugo de Brito. *A transação no direito tributário*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 75, 2001, p. 60.

195GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: editora Fórum, 2010, p. 41.

196TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 18 ed., 2011, p. 300.

197DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. A transação na Lei n. 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações como o sistema de precedentes do CPC/2015. In: SSEFELDER, Claudio;

CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 215.

198OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária – Série doutrina tributária v. XVIII*. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 141.

to de concessões que, à primeira vista, podem demonstrar certo exagero. Mas, analisando cada uma delas, percebe-se a sua essencialidade para o atendimento ao interesse público.

No que se refere ao conteúdo específico das concessões, seja da parte do Fisco, seja da parte do contribuinte, cabe à lei regulamentadora da transação determiná-lo, sempre em consonância com os princípios constitucionais e com o escopo do interesse público.

Analisando a Lei n. 13.988, nas disposições gerais, o artigo 3º elenca os compromissos mínimos que devem ser assumidos pelo contribuinte. Os três primeiros incisos do artigo 3º¹⁹⁹ exigem do contribuinte conduta pautada pela boa-fé e moralidade, essenciais para qualquer acordo, inclusive a transação. Compreende-se a boa-fé como uma das facetas do princípio da moralidade administrativa²⁰⁰, a qual assume especial relevância nas relações entre Administração Pública e administrados, como ocorre com a transação. Sem confiança não se transaciona, por certo. Parte-se do pressuposto que as condições pactuadas serão cumpridas e respeitadas.

Continuando nos compromissos do contribuinte, este deverá desistir das impugnações ou recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as impugnações administrativas e/ou ações judiciais, além de requerer a extinção de eventual processo judicial com resolução de mérito. Para finalizar, a lei também prevê que a aceitação da proposta de transação pelo

199 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 (...). BRASIL. *Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978> >. Acesso em: 16 mar. 2022.

200 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 83, 2002, p. 116-118 e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 121.

contribuinte constitui confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos pela transação (artigo 3º, incisos IV e V e parágrafo 1º da Lei n. 13.988).

Poderia se questionar o exagero dos referidos compromissos, todavia, entende-se que se trata de condições necessárias e por mais de uma razão.

Primeiro, o efeito principal da transação deve ser o fim do litígio. Assim, caso não houvesse a desistência de eventual procedimento administrativo ou de eventual ação judicial, a transação não alcançaria seu principal escopo. Corroborando com este escopo, a renúncia às alegações de direito, inclusive, com a extinção do processo judicial com resolução de mérito, são essenciais, pois impedem a revisão do acordo pelo poder Judiciário, finalizando, de fato e verdadeiramente, a celeuma, o litígio.

Segundo porque violaria o princípio da moralidade, especialmente na sua acepção de boa-fé, o contribuinte rediscutir algo que foi objeto de acordo firmado com a Administração Tributária. “Se o contribuinte honrar o acordo e pagar toda a dívida, não poderá depois rediscuti-la (...)”²⁰¹ Como afirmado anteriormente, a confiança mútua é pressuposto de qualquer pacto. Neste contexto, “A possibilidade de o administrado rediscutir judicialmente direito que já foi objeto de acordo com a Administração ofende a mais simples ideia do que seja boa-fé (...)”²⁰². E mais, “(...) o administrado que deu sua manifestação de vontade livremente e firmou contrato administrativo alternativo, não pode, posteriormente, se assim pactuado, recorrer ao Judiciário para alterar o acordo, porque não tem legítimo interesse de agir.”²⁰³

201MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves notas sobre a transação tributária no âmbito federal (Lei 13.988/2020). In: SSEFELDER, Cláudio; CALCINI, Fábio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 263.

202BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 83, 2002, p. 116-118 e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 524.

203BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 83, 2002, p. 116-118 e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin,

Resumindo ambos os argumentos de forma clara e sintética:

Ora, se a celebração da transação é preordenada, justamente, à terminação do litígio em curso, seria completamente incompatível com a boa-fé e desvirtuaria o próprio instituto admitir que a discussão pudesse remanescer ou que pudesse ser revista pelo Poder Judiciário a solução legitimamente acordada pelas partes.²⁰⁴

No que tange às concessões a serem feitas pela Administração Tributária, estas foram abordadas pela lei especificamente para cada modalidade. Em alguns casos, a lei de transação foi direta e objetiva, vinculando a Administração e, em outros casos, estabeleceu apenas balizas de conduta, abrindo margem para a discricionariedade administrativa.

Para a modalidade na cobrança de créditos inscritos em dívida ativa da União, a Lei n. 13.988 estabelece alguns parâmetros, concedendo maior poder discricionário para a Administração Tributária. Os benefícios ofertados, isto é, as concessões do Fisco, são prazos e formas de pagamento especial, incluindo moratória e parcelamento, além do oferecimento, substituição, alienação de garantias. No que se relaciona ao parcelamento, a lei prevê um limite máximo de parcelas de 84 (oitenta e quatro) meses.

Como já bem explicado anteriormente nesta dissertação, é possível a concessão de descontos nas multas, juros de mora e nos encargos legais apenas para os créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação. Referidos descontos não podem abarcar o montante principal e não podem acarretar redução superior a 50% (cinquenta por cento) do valor total dos créditos transacionados. Além disso, as reduções são proporcionais à capacidade de pagamento do contribuinte, em total consonância com o princípio da isonomia.

A lei, ao permitir a concessão de descontos para os créditos irrecuperáveis e de difícil recuperação, fez uma excelente limitação, pois, com isso, fica obstada conduta bastante comum em um passado recente, de adesão de contribuinte com total capacidade de pagamento a

2007, p. 526.

204DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. A transação na Lei n. 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações como o sistema de precedentes do CPC/2015. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 217.

parcelamentos especiais recheados de descontos. Ademais, como o próprio nome diz, trata-se de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, não havendo expectativa por parte do Fisco de receber alguma receita. Assim sendo, exsurge a transação como uma esperança de se recuperar algum valor, tendo em vista os benefícios dos descontos.

Importante destacar que os descontos não podem alcançar o valor principal do crédito, limitando-se às parcelas acessórias, o que é valoroso, pois, caso os contribuintes de rating C, D adiram a transação, eles pagarão igual aos demais contribuintes que cumpriram suas obrigações tributárias no tempo adequado.

Finalizando a primeira modalidade, o parágrafo 3º do artigo 11 da Lei n. 13.988, amplia os limites de desconto e meses de parcelamento para 70 % (setenta por cento) e 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respetivamente, quando se estiver diante de contribuinte pessoa natural, microempresa, empresas de pequeno porte, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas, demais organizações da sociedade civil e instituições de ensino. Trata-se de concretização, pela via legislativa, do princípio da isonomia e da capacidade contributiva: conceder maiores benefícios para aqueles contribuintes que mais precisam.

Analisando a modalidade do contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, os benefícios a serem concedidos pela Administração Tributária também resvalam em prazos e formas de pagamento especial. O número limite de parcelas também é de 84 (oitenta e quatro) meses e o desconto se limita a 50 % (cinquenta por cento) do valor total do crédito. Todavia, diferentemente do que ocorre com a primeira modalidade, eventuais descontos não se limitam aos juros, multa e encargos, podendo abarcar o valor principal do crédito transacionado.

Referida diferenciação possui uma razão de ser bastante adequada. O objeto principal desta modalidade é uma controvérsia jurídica disseminada e relevante, sendo duvidosa a vitória do Fisco. Nesse sentido, passa a ser interessante para o Fisco a entrada de alguma receita, quando comparada com o contexto de uma Fazenda vencida, depois de anos de um longo processo judicial.²⁰⁵ Em outras palavras, a redução do valor principal faz todo o sentido “quando

205 SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. *Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios*. Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília, ano XI, número 1,

se observa que o litígio de pretensão contestada pode gravitar justamente ao derredor da fixação desse montante principal”²⁰⁶

Com relação à terceira modalidade, qual seja, o contencioso tributário de pequeno valor, as concessões por parte da Fazenda Nacional são prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória, obedecido o prazo máximo de quitação de 60 (sessenta) meses, oferecimento, substituição ou alienação de garantias e a concessão de descontos de até 50 % (cinquenta por cento), que também pode abarcar o valor principal do crédito transacionado.

A maior amplitude dos descontos nesta modalidade também se fundamenta na razão de ser desta modalidade, qual seja, a finalização de litígios de baixos valores, cujos custos de cobrança acabam por se sobrepor aos próprios valores eventualmente arrecadados. Assim, por uma questão de eficiência e economicidade, é interessante para o Fisco o recebimento de algum valor, com a conseqüente finalização de um processo de cobrança custoso e moroso.

2.5 Efeitos da transação tributária

A melhor forma de iniciar os estudos acerca dos efeitos da transação é a partir da literalidade do artigo 171 do Código Tributário Nacional. Novamente, segue o texto do dispositivo, por uma questão meramente didática:

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.²⁰⁷

2021, p. 129. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-da-pgfn> >. Acesso em: 13 mar. 2022.

206 DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. A transação na Lei n. 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações como o sistema de precedentes do CPC/2015. In: SSE-FELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 216.

207BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm >. Acesso em: 17 mar. 2022.

São elencados dois efeitos da transação, quais sejam, a terminação de litígio e a extinção do crédito tributário, sendo que este efeito é considerado consequência daquele. De fato, trata-se de efeitos diferentes que podem vir a ocorrer em momentos distintos. Para compreender ambos os efeitos, é necessário relembrar o conceito de litígio já abordado em tópico anterior desta dissertação.

Retomando os estudos do item acerca do elemento litígio, este pode assumir diversos formatos. O litígio pode ser simplesmente a pretensão do Fisco de receber o crédito tributário, caracterizado como uma dívida líquida, certa, exigível. Trata-se de uma pretensão resistida, pois a dívida, apesar de exigível, não foi adimplida pelo contribuinte. Em todas as três modalidades de transação previstas na Lei 13.988, referido litígio encontra-se presente, até mesmo porque, este é o verdadeiro objeto da transação: o artigo inaugural da Lei 13.988 já de plano caracteriza a transação como resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública (artigo 1 *caput* da Lei n. 13.988).

Ao lado deste litígio, também outros litígios são visualizados, como as discussões acerca de questões de fato e direito em sede administrativa ou judicial. Alguns exemplos podem ser elencados: legalidade de algum ato normativo da Administração Tributária, aplicação de uma legislação tributária composta por conceitos indeterminados, subsunção de um determinado fato à norma tributária, etc. Este tipo de litígio necessariamente ocorrerá na modalidade de contencioso administrativo, judicial, mas também poderá estar presente nas outras duas modalidades – créditos inscritos em dívida ativa e contencioso de pequeno valor.

É essencial a delimitação do conceito de litígio para compreender os efeitos da transação. Com relação ao litígio administrativo ou judicial acerca de questões de fato e de direito, que demonstram uma incerteza na relação jurídico-tributária, o efeito “terminação de litígio” ocorre quando o contribuinte cumpre os compromissos mínimos elencados nos incisos IV e V do artigo 3º da Lei 13.988:

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:

(...)

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). (grifei)²⁰⁸

Com a desistência das impugnações administrativas ou recursos administrativos e extinção do processo judicial com resolução de mérito, ter-se-á a terminação do litígio. Esse entendimento é aplicável às três modalidades de transação, tanto que o artigo 3º se encontra na parte das disposições gerais da Lei n. 13.988.

Já com relação ao litígio do crédito não pago pelo contribuinte, entende-se que o efeito “terminação do litígio” ocorre quando da extinção do crédito tributário. Nada mais lógico. O litígio se consubstancia na pretensão do Fisco em receber o crédito tributário. Pretensão esta resistida, pelo não adimplemento da dívida pelo contribuinte. Uma vez que o crédito resta extinto, não haverá mais pretensão resistida. Não haverá mais litígio. Nesse raciocínio, é a terminação de litígio que exsurge como consequência da extinção do crédito tributário e não o contrário, como se poderia deduzir de uma interpretação literal do artigo 171 do Código Tributário Nacional. Assim sendo, o efeito “terminação de litígio” decorre do efeito “extinção do crédito tributário”, já que o litígio é nada mais nada menos que o crédito tributário não adimplido pelo contribuinte. Uma vez extinto o crédito, não haverá mais litígio.

A partir desta conclusão, surge outra discussão: se a terminação do litígio ocorre com a extinção do crédito, quando se compreende que há a efetiva extinção do crédito? Em uma resposta rápida, poderia-se responder que a extinção do crédito ocorre com a celebração da transação, já que a transação é elencada, pelo Código Tributário Nacional, como uma das modalidades de extinção do crédito em seu artigo 156. Todavia, não se trata da melhor resposta.

208 BRASIL. *Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978> >. Acesso em: 19 mar. 2022.

A extinção dos créditos somente ocorre quando integralmente cumpridas as obrigações previstas no termo da transação, sendo exatamente esta a posição adotada pela Lei n. 13.988, em seu artigo 3º, parágrafo 3º. A transação, *per se*, não extingue o crédito, o que somente ocorrerá quando do efetivo cumprimento das obrigações pactuadas.²⁰⁹ Caso a transação preveja moratória, a extinção do crédito somente ocorrerá findo o prazo de dilação previsto, com o efetivo pagamento. Caso a transação preveja parcelamento, o crédito somente restará extinto depois de pagas todas as parcelas. Veja, portanto, que a extinção do crédito não decorre da transação propriamente dita, mas do pagamento.²¹⁰

Questão curiosa que poderia surgir é a respeito dos créditos que foram objeto de desconto, como uma das concessões feitas pela Administração Tributária, lastreada na Lei n. 13.988. Compreende-se que estes créditos são sim extintos no momento da celebração da transação, todavia, sob condição resolutória do não cumprimento de todas as obrigações que constam no termo de transação.²¹¹ Nesse sentido:

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.²¹²

A condição aqui é exatamente o descumprimento dos compromissos da transação pelo contribuinte. Havendo o descumprimento das condições pactuadas, o crédito objeto de des-

209 Nesse sentido os ensinamentos de OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária* – Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 124 e 234 e TÔRRES, Heleno Taveira. Princípios de 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*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 305.

210 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 475.

211 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária* – Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 125.

212 PAULSEN, Leandro. Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HE-NARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 310.

conto será cobrado pelo Fisco. A Lei n. 13.988 segue essa linha de pensamento ao estabelecer, em seu artigo 4º, parágrafo 3º que a rescisão da transação implicará o afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores já pagos.

Para finalizar este tópico, é importante ressaltar que a Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, afirma categoricamente que a proposta de transação não implica novação dos créditos por ela abrangidos (artigo 12, parágrafo 3º). Apesar de este artigo integrar o capítulo II da lei, referente à modalidade da cobrança de créditos da União inscritos em dívida ativa, a sua ideia se estende para as outras duas modalidades.

Consoante os ensinamentos de Maria Helena Diniz, a novação é um meio especial de extinção da obrigação que é substituída por outra nova obrigação. Assim, as partes interessadas criam uma nova obrigação com o escopo de extinguir uma antiga.²¹³ A lei caminhou bem em negar a novação no âmbito de transação tributária, pois, como já foi explicado em tópico anterior, a novação poderia extrair a força coercitiva da transação, em casos de rescisão.

213 DINIZ. Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: teoria geral das obrigações*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 290.

CAPÍTULO 3 – ASPECTOS ESPECÍFICOS E CONTROVERTIDOS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA LEI n. 13.988, DE 14 DE ABRIL DE 2020

Feita uma análise do instituto da transação tributária, em seus aspectos gerais, tanto no Código Tributário Nacional, quanto na recente lei de transação, Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, é importante empreender um estudo acerca de alguns pontos controvertidos e mais específicos da transação tributária.

Assim sendo, passa-se a abordar a necessidade ou não de respeito à lei de responsabilidade fiscal - Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000²¹⁴, a inédita possibilidade de o contribuinte utilizar-se de créditos líquidos e certos em desfavor da União, inclusive precatórios, para liquidação dos seus débitos inscritos em dívida ativa da União, que foram objeto de transação tributária e alguns destinatários, para os quais a lei de transação concedeu tratamento diferenciado.

3.1 Renúncia de receita e o respeito ao artigo 14 da lei de responsabilidade fiscal

Interessante discussão que se apresenta é a relação entre a transação tributária, regulamentada pela Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, e o artigo 14 da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, também chamada de lei de responsabilidade fiscal.

A lei de responsabilidade fiscal estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Dentre elas, assume relevo, para a presente dissertação, a norma disposta no artigo 14, a qual busca fortalecer o “controle em relação à renúncia de receitas por parte da Administração (também denominada de ‘gasto tributário’).”²¹⁵

Consoante referido artigo, eventuais benefícios de natureza tributária, dos quais decorra renúncia de receita, devem atender algumas exigências legais, com o escopo de evitar qual-

214BRASIL. *Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm >. Acesso em: 30 mar 2022.

215 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária* – Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 163.

quer desequilíbrio nas contas públicas. O benefício tributário que gera renúncia de receita deve estar acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, deve, também, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e deve estar acompanhado de medidas de compensação, por meio do aumento de receita ou demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais.²¹⁶

O que deve ser estudado e questionado é se a transação tributária, da forma como foi estruturada pela Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 prevê benefícios tributários que podem ser caracterizados como renúncia de receita. Caso a resposta seja positiva, a celebração da transação tributária somente será considerada válida, se houver o cumprimento das condições acima descritas. Caso se entenda que a transação tributária não envolve renúncia de receitas, não há qualquer preocupação com relação à lei de responsabilidade fiscal.

Trata-se de tema relevante para a prática da Administração Tributária, especialmente se houver a necessidade de respeito à lei de responsabilidade fiscal, pois todas as condições previstas na lei de responsabilidade fiscal devem ser cumpridas no momento da celebração da transação. Isto configura verdadeiro desafio procedimental para a Administração Tributária, já que as estimativas deverão considerar todos os acordos de transação a serem realizados.²¹⁷

A Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 possui apenas um dispositivo legal que aborda o assunto. Trata-se do artigo 9º, o qual prevê que “Os atos que dispuserem sobre a transação poderão, quando for o caso, condicionar sua concessão à observância das normas orçamentárias e financeiras.”²¹⁸ Percebe-se que a lei, em momento algum, firmou se a transação implica ou não renúncia de receitas. Na realidade, a lei transferiu referida responsabilidade para a Administração Tributária, pois caberá a ela elaborar os atos necessários para a celebração da transação tributária.

216BRASIL. *Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm >. Acesso em: 30 mar 2022.

217 SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. *Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios*. Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília, ano XI, número 1, 2021, p. 133. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-da-pgfn> >. Acesso em: 13 mar. 2022.

218BRASIL. *Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978> >. Acesso em: 30 mar 2022.

Independentemente do que vier a ser estabelecido em sede infralegal, é bastante proveitoso empreender uma análise pormenorizada de cada modalidade de transação tributária, prevista na Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 com o objetivo de perquirir se os cenários nelas previstos geram renúncia de receita ou não. Caminhando neste sentido, o presente trabalho pode, até mesmo, servir de auxílio para eventual interpretação a ser elaborada pelo Fisco.

Iniciando com a modalidade da transação tributária na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, questiona-se se poderiam ser considerados renúncia de receita os descontos nas multas, juros de mora e encargos legais relativos aos créditos a serem transacionados, previstos no artigo 11, inciso I da lei de transação tributária. Analisando de forma detalhada, entende-se que não há renúncia de receita. Explica-se.

Consoante o dispositivo legal acima enumerado, os descontos nas multas, juros de mora e encargos legais estão limitados aos chamados créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação. Para melhor compreender o conceito de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, é necessário entender a classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União empreendida pela Portaria do Ministério da Fazenda n. 293, de 12 de junho de 2017.²¹⁹

A Portaria do Ministério da Fazenda n. 293, de 12 de junho de 2017 classifica os créditos inscritos em dívida ativa da União em quatro classes, por ordem decrescente de recuperabilidade, quais sejam, *rating* A – alta perspectiva de recuperação, *rating* B – média perspectiva de recuperação, *rating* C – baixa perspectiva de recuperação e *rating* D – créditos irrecuperáveis (artigo 10).

Os critérios usados na classificação envolvem as características dos créditos, tais como suficiência, liquidez de garantias, quantidade de parcelamentos ativos, e as características do contribuinte inscrito em dívida ativa da União, tais como a capacidade de pagamento, endividamento total e histórico de adimplemento (artigo 3º).

219 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. *Portaria MF n. 293, de 12 de junho de 2017*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83674> >. Acesso em: 30 mar 2022.

Pois bem. Como já foi dito, os descontos previstos na lei de transação, para a modalidade de transação de créditos inscritos em dívida ativa da União, estão limitados aos créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação que são aqueles classificados com *rating* C e de *rating* D.

Acontece que, consoante o artigo 13 da Portaria do Ministério da Fazenda n. 293, “Os créditos classificados com *rating* C e D sofrerão desreconhecimento do Balanço Geral da União e deverão permanecer em conta de controle até sua extinção ou reclassificação.”²²⁰

Isto significa que os créditos de difícil recuperação e os irrecuperáveis deixam de ser reconhecidos como ativos no Balanço Geral da União, fazendo com que eles percam a sua capacidade de gerar algum benefício econômico futuro para a União. Baseando-se nesta realidade, referidos valores não podem ser considerados receita para eventual configuração de renúncia de receita.

Destarte, por se tratar de créditos não reconhecidos pelo Balanço Geral da União, sem qualquer perspectiva de geração de benefícios, os descontos que os possuírem como objeto não se configuram em renúncia de receitas, não havendo a necessidade de observância do artigo 14 da lei de responsabilidade fiscal.

No que se refere à modalidade de transação no contencioso tributário de pequeno valor, o artigo 25 da lei de transação viabiliza a concessão de descontos, observado o limite de 50 % (cinquenta por cento) do valor total do crédito. Compreende-se que estes descontos também não se configuram em renúncia de receita. E a justificativa encontra-se na própria lei de responsabilidade fiscal.

De acordo com o parágrafo 3º do artigo 14 da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, o regramento do *caput* não se aplica ao cancelamento de débito, cujo montante seja inferior ao do respectivo custo de cobrança. A modalidade de transação no contencioso tributário de pequeno valor abarca exatamente os créditos de reduzido valor e a justificativa por

²²⁰MINISTÉRIO DA ECONOMIA. *Portaria MF n. 293, de 12 de junho de 2017*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83674> >. Acesso em: 30 mar 2022.

trás da modalidade é exatamente a finalização de uma cobrança tributária, cujos custos superam o valor do crédito a ser recuperado, indo ao encontro do interesse público, a precoce finalização de uma cobrança custosa, com a entrada de alguma receita, mesmo que com desconto.

Se a lei de responsabilidade fiscal viabiliza o cancelamento destes débitos de reduzido valor, dispensando a observância dos critérios elencados no artigo 14, nada mais razoável que o procedimento previsto no caput do artigo 14 também seja dispensado em eventual transação tributária, cujo fundamento é o cancelamento de débito de valor inferior ao do respectivo custo de cobrança. Por conseguinte, entende-se que não há de se falar em renúncia de receita também para esta modalidade de transação tributária.

Para a terceira e última modalidade, chamada transação no contencioso judicial ou administrativo tributário, seu grande objetivo é finalizar um litígio tributário administrativo ou judicial, cuja vitória da Fazenda Nacional é incerta. Viabiliza-se o pagamento dos créditos objeto da celeuma com algum desconto (artigo 17, parágrafo 2º da lei de transação), pois este cenário é mais interessante para o Fisco a deixar o processo administrativo ou judicial correr, podendo o Fisco, ao final, restar vencido e sem nenhuma entrada de receita.

Pode ser questionado se referidos descontos devem ser considerados renúncia de receita. A resposta é, novamente, não. “A finalidade da limitação contida no art. 14 da lei de Responsabilidade Fiscal é simplesmente evitar que sejam concedidas pelo legislador vantagens a certos contribuintes sem uma razoável justificativa (...)”²²¹ Na transação do contencioso tributário, esta “razoável justificativa” existe. Trata-se da existência de uma situação de incerteza jurídica, típica de um litígio tributário, havendo dúvida quanto a ser devido ou não o tributo. Desta forma, eventuais descontos concedidos não acarretam renúncia de receita, dentro da lógica da lei de responsabilidade fiscal.

A partir desta análise detalhada de cada modalidade de transação tributária estruturada pela Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, conclui-se pela existência de argumentos de cunho

221 MACHADO, Hugo de Brito. *A transação no direito tributário*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 75, 2001, p. 67 e MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 119.

material e teleológico que fundamentam a desnecessidade de observância do procedimento disposto no artigo 14 da lei de responsabilidade fiscal, não havendo de se falar em renúncia de receita.

Interessante apontar que, corroborando os entendimentos acima descritos, a Lei Complementar n. 174, de 5 de agosto de 2020, que autoriza a extinção de créditos tributários apurados na forma do Simples Nacional mediante celebração de transação tributária, expressamente prevê em seu artigo 3º que a transação tributária resolutiva de litígio relativo a cobrança de créditos da Fazenda Pública não caracteriza renúncia de receita para fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.²²²

Por se tratar de instrumento normativo de igual categoria a lei de responsabilidade fiscal, porém de caráter específico, entende-se que para o contexto especial da transação tributária, aplica-se a Lei Complementar 174, a qual dispensa a observância do artigo 14 da lei de responsabilidade fiscal. Com isso, pode-se dizer que há argumentos materiais e formais que justificam a não observância do procedimento elencado no artigo 14 da lei de responsabilidade fiscal para as três modalidades de transação tributária previstas na Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020.

Para finalizar o tema, destacam-se outros argumentos que corroboram o entendimento, segundo o qual não há a necessidade de observância da lei de responsabilidade fiscal, quando se está diante de uma transação tributária.

Hugo de Brito Machado, além de citar o argumento de cunho teleológico descrito nos parágrafos anteriores, também aponta uma justificativa de cunho formal e literal, qual seja, a não menção da transação tributária na lista do parágrafo 1º do artigo 14 da lei de responsabilidade fiscal e, especialmente, a impossibilidade de a mesma ser enquadrada na expressão genérica “outros benefícios”.

222 BRASIL. *Lei Complementar n. 174, de 5 de agosto de 2020*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/web/dou/-/lei-complementar-n-174-de-5-de-agosto-de-2020-270712421> >. Acesso em: 30 mar 2022.

O parágrafo 1º do artigo 14 da lei de responsabilidade fiscal explica em que consiste a renúncia de receita. Analisando referido dispositivo, de fato, percebe-se que a transação tributária não é expressamente elencada como uma renúncia de receita. Todavia, a parte final do parágrafo é composta por uma cláusula aberta (“outros benefícios que correspondem a tratamento diferenciado”). Pergunta-se se a transação tributária poderia adentrar referida expressão genérica.²²³ Para Hugo de Brito Machado, não há qualquer enquadramento:

A transação é instituto jurídico previsto no próprio CTN, tem características próprias, entre as quais a bilateralidade, de sorte que não pode ser considerada abrangida pela expressão *outros benefícios*. Não estando especificamente referida, como não está, nem cabendo na referência genérica a outros benefícios, **até porque a rigor não é propriamente um benefício**, tem-se de concluir que o elemento literal desautoriza a aplicação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal às transações.²²⁴ (grifei)

No mesmo sentido, Heleno Taveira Tôrres entende que a transação tributária não implica qualquer espécie de renúncia de receita, não havendo, portanto, necessidade de observância dos procedimentos elencados no artigo 14 da lei de responsabilidade fiscal. Na verdade, de forma diversa, a transação “serviria para reforçar o princípio da verdade material, como meio para se alcançar, conjuntamente, solução célere e econômica para controvérsias que poderiam ocupar lustros em pendências administrativas ou judiciais.”²²⁵

Interessante anotar que o Supremo Tribunal Federal parece seguir os argumentos acima espostos,²²⁶ pois, ao analisar a constitucionalidade da lei do estado do Rio Grande do Sul, que dispõe sobre transação tributária em nível estadual (Lei n. 11.475, de 28 de abril de 2000²²⁷), entendeu que transação tributária não se confunde com benefício fiscal.

223 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária* – Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 164.

224 MACHADO, Hugo de Brito. *A transação no direito tributário*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 75, 2001, p. 66 e MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 119.

225 TÔRRES, Heleno Taveira. Arbitragem e transação em matéria tributária. In: JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (Coord.). *Arbitragem no Brasil*: Aspectos Jurídicos Relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 193.

226 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária* – Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015, p. 165.

227 RIO GRANDE DO SUL. *Lei n. 11.475, de 28 de abril de 2000*. Disponível em: < <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.asp?>

No caso dos autos, verifica-se que a lei gaúcha lançou mão do instituto da transação para pôr fim aos litígios judiciais envolvendo créditos tributários. Assim, conforme o referido instrumento, que **necessariamente envolve concessões mútuas de ambas as partes, as disposições contidas na lei não se equiparam a benefício fiscal**, principalmente no que diz respeito à redução da multa tributária, que possui um caráter acessório.²²⁸ (grifei)

Referido acórdão não adentrou a questão da renúncia de receita, de forma específica. Todavia, se o Supremo Tribunal Federal entende que a transação tributária não se configura em um favor fiscal, elencando a bilateralidade como uma de suas características, seria possível concluir que a mesma não se enquadraria no conceito de “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, conforme determina a lei de responsabilidade fiscal.

De qualquer forma, é necessário aguardar a interpretação que o Fisco e, especialmente o Poder Judiciário, concederão ao disposto no artigo 3º da Lei complementar n. 174, de 5 de agosto de 2020. Trata-se de mais um desafio para a aplicação da transação tributária, para a qual, a presente dissertação pretende ser de algum auxílio.

3.2 Compensação com créditos líquidos e certos em desfavor da União, inclusive precatórios

A Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019 não possuía dispositivo específico tratando da utilização de créditos líquidos e certos em desfavor da União ou precatórios federais para amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado. Havia apenas uma cláusula aberta, no artigo 5º, inciso II, referente à modalidade de transação de créditos inscritos em dívida ativa da União, permitindo que a transação dispusesse sobre as “formas de pagamento” a serem aceitas, isto é, sobre as concessões do Fisco em prol do contribuinte.

Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=3428&hTexto=&Hid_IDNorma=3428 >. Acesso em: 31 mar 2022.

228 BRASIL SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 2.405, Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, Plenário. Brasília. Julgado em 20 set. 2019. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751044400> >. Acesso em: 31 mar. 2022.

A partir deste permissivo legal, a União, no exercício de seu poder discricionário, estabeleceu, em sede de Portaria, a opção de amortização ou liquidação dos créditos transacionados com precatórios federais próprios ou de terceiros, como uma das concessões do Fisco em benefício do contribuinte. Trata-se do artigo 8º, inciso VI da já revogada Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 11.956, de 27 de novembro de 2019²²⁹, que regulamentava a transação na cobrança da dívida ativa da União.

Durante o processo legislativo de conversão da Medida Provisória na atual lei de transação, a possibilidade de utilização de créditos líquidos e certos em desfavor da União, inclusive precatórios, foi inserida no texto final da Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, no seu artigo 11, parágrafo 6º concedendo maior segurança ao procedimento. Ademais, a redação do artigo 5º, inciso II foi reformulada para a expressão “formas de pagamento especiais” e foi transferida para o artigo 11, inciso II.

Consoante o artigo 11, parágrafo 6º da lei, a transação poderá aceitar “créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado”. Trata-se de detalhamento da cláusula aberta disposta no artigo 11, inciso II, que prevê, como um dos benefícios da transação, a previsão de “formas de pagamento especiais”.

No mesmo dia da publicação da lei de transação, foi publicada a Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 9.917, de 14 de abril de 2020²³⁰, que estabeleceu regras específicas para a utilização dos créditos líquidos e certos em desfavor da União entre os artigos 57 e 61. Em suma, o devedor poderá utilizar créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou precatórios federais, próprios ou de terceiros, para amortizar ou liquidar saldo devedor transacionado (artigo 57 da Portaria n. 9.917).

229 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 11.956, de 27 de novembro de 2019*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=105215> >. Acesso em: 31 mar 2022.

230 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 9.917, de 14 de abril de 2020*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108608> >. Acesso em: 31 mar 2022.

Algumas ponderações podem ser feitas, a partir dos dispositivos legais e infralegais acima explicitados. Inicialmente, a previsão em sede legal da utilização de créditos líquidos e certos em desfavor da União, além de conceder maior segurança ao procedimento, demonstra avanço e amadurecimento, tanto do Poder Legislativo, quanto do Poder Executivo, pois referida prática promove e facilita a realização de acordos de transação. Trata-se de mais uma opção, dentre as concessões do Fisco, que pode incrementar o número de transações celebradas. Isto é excelente.

Tanto que a novidade foi recebida de forma positiva por advogados atuantes na seara tributária, que confirmam que o uso de créditos líquidos e certos em desfavor da União, de fato, facilita a realização de acordos de transação:

(...) a autorização para utilização de precatório de terceiros para abatimento da dívida transacionada abre uma grande oportunidade para as empresas adquirirem precatórios com deságio e utilizarem o valor total de face para pagamento de suas dívidas.²³¹

Outro aspecto positivo que pode ser elencado é o incentivo a um nicho da economia, qual seja, o mercado de direitos creditórios. A compra e venda de precatórios se apresenta como uma boa opção de investimento. A vantagem não se limita à figura do cessionário, que adquire créditos com deságio, mas também para o cedente, pois viabiliza o recebimento mais célere de seu crédito.²³² Todo e qualquer ato público que, mesmo que indiretamente, promova a economia deve ser valorizado. É o caso presente.

Expostos os benefícios da utilização de créditos líquidos e certos em desfavor da União, passa-se a analisar o texto legal. Apesar de o artigo 11, inciso II da Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 usar a expressão “pagamento”, visualiza-se o uso de créditos líquidos e certos

231FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. Transação: a utilização de precatórios e créditos tributários. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 327.

232MARTONE, Rodrigo; SANTOS, Stella Oger. Transação tributária: possibilidade de utilização de precatórios próprios ou de terceiros. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 412.

em desfavor da União para liquidação ou amortização de créditos inscritos em dívida ativa da União como verdadeira compensação. A compensação está, ao lado do pagamento, elencada como uma das modalidades de extinção do crédito tributário (artigo 156, incisos I e II do Código Tributário Nacional) e não se confunde com o pagamento. Assim, na expressão “formas de pagamento especiais”, a palavra pagamento foi utilizada em um sentido genérico e não técnico.

Importante destacar que a transação, por si só, também é elencada como uma modalidade de extinção do crédito tributário pelo artigo 156 do Código Tributário Nacional, sendo que a transação não se confunde nem com a compensação e nem com o pagamento. O que a Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 está permitindo é a utilização da compensação, como mais uma concessão a ser feita pelo Fisco em prol do contribuinte, em sede de transação tributária.

A Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 viabiliza a utilização de diversos institutos, tais como a moratória, parcelamento (que suspendem a exigibilidade do crédito tributário), a substituição de garantias e, também, a compensação. Sendo assim, as concessões de uma transação não se confundem com a transação propriamente dita.

Continuando na análise, como a regra legal se utiliza do instituto da compensação, deve ser respeitada a lógica prevista no artigo 170 do Código Tributário Nacional. Será feita a exposição do texto do artigo 170 com o escopo de facilitar o entendimento dos critérios necessários para a utilização da compensação de créditos líquidos e certos em desfavor da União:

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.²³³ (grifei)

Veja que somente é possível a compensação com créditos dotados das características liquidez e certeza. Trata-se de exigência adequada, pois o crédito ofertado deve possuir o mesmo status da dívida tributária a ser liquidada ou amortizada, a qual se configura em crédito tributário inscrito em dívida ativa também dotado das características de liquidez e certeza.²³⁴

233BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm >. Acesso em: 06 mar. 2022.

A dívida regularmente inscrita, consoante o Código Tributário Nacional, goza da presunção de certeza e liquidez (artigo 204 do Código Tributário Nacional). Assim, não pode haver dúvida quanto aos elementos da relação jurídica que embasa o crédito (crédito certo) e o valor do crédito deve estar determinado (crédito líquido).

Indo além das exigências do artigo 170 do Código Tributário Nacional, a lei de transação tributária também exigiu que os créditos do contribuinte em desfavor da União estejam reconhecidos em decisão transitada em julgado. A compensação tributária, da forma como prevista no Código Tributário Nacional, não exige o trânsito em julgado, exceto para o caso de aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo (artigo 170-A do Código Tributário Nacional). Nesse sentido, a lei de transação possui um caráter mais restritivo, quando comparada com o regramento geral da compensação tributária.

É possível fazer uma crítica quanto à técnica legislativa usada na redação do parágrafo 6º do artigo 11 da lei de transação, o qual dispõe sobre a utilização de créditos em desfavor da União. A partir de uma rápida leitura do dispositivo, percebe-se que sua referência principal são as garantias que podem ser aceitas em sede de transação tributária. Somente, ao final do texto, é feita referência aos créditos líquidos e certos em desfavor da União. Pois bem. Garantia não se confunde com compensação, que é forma de extinção do crédito tributário. Destarte, melhor seria que as garantias e a compensação com créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União fossem organizados em dispositivos normativos distintos. Trata-se de algo a ser aprimorado.

A Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 9.917, de 14 de abril de 2020, nos seus artigos 57 a 61 prevê todo o procedimento para oferta pelo contribuinte de créditos líquidos e certos em desfavor da União para serem usados na compensação com seus débitos tributários inscritos em dívida ativa da União. Nesse sentido, o artigo 58 estabelece que, para a modalidade de transação de créditos inscritos em dívida ativa, o devedor poderá utilizar créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada

234DE MORAIS, Cristiano Neuenschwander Lins; XAVIER, Daniel de Saboia; CAMPOS, Rogério. Da utilização de créditos no âmbito da transação na cobrança da dívida ativa da União. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 120.

em julgado, ou precatórios federais, próprios ou de terceiros, para amortizar ou liquidar saldo devedor transacionado.

Convém alertar que não há ilegalidade na previsão, em sede infralegal, da figura dos precatórios, pois estes também se configuram em créditos líquidos e certos reconhecidos em decisão transitada em julgado. A diferença deles com os demais créditos líquidos e certos decorrentes de decisão transitada em julgado é apenas o momento. Os precatórios surgem após a decisão de emissão pelo Presidente do Tribunal. Em suma, os precatórios se consubstanciam em uma “ordem de pagamento de quantia certa, decorrente de decisão judicial transitada em julgado contra a Fazenda Pública, a ser emitida pelo Presidente do Tribunal, nos termos da solicitação a ele dirigida pelo juízo da execução.”²³⁵

A Portaria também cita os precatórios de terceiros, os quais podem ser usados, em sede transação, para fins de compensação. Como já foi analisado, é prática comum a cessão de precatórios. Trata-se de verdadeira cessão de crédito, cujas regras basilares encontram-se no artigo 286 do Código Civil. Inclusive, consoante a Portaria n. 9.917, para utilização de créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou de precatório federal próprio ou de terceiro, o contribuinte deverá ceder fiduciariamente o direito creditório à União, representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de Escritura Pública lavrada no Registro de Títulos e Documentos (artigo 58, inciso II).

Na redação originária do artigo 59 da Portaria n. 9.917, a utilização de créditos líquidos e certos em desfavor da União somente poderia ocorrer em sua totalidade, ainda que o valor do crédito fosse superior ao valor dos débitos transacionados. Remanescendo saldo de precatório depositado, os valores somente poderiam ser devolvidos ao contribuinte, se não houvesse outras dívidas do contribuinte.

235 MARTONE, Rodrigo; SANTOS, Stella Oger. Transação tributária: possibilidade de utilização de precatórios próprios ou de terceiros. In: SSEFELDER, Cláudio; CALCINI, Fábio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 408.

A vedação de cessão parcial foi bastante criticada pelos aplicadores do direito, pois poderia desencorajar a utilização de precatórios, gerando, inclusive, novos litígios tributários.²³⁶ Sempre em um caminho de evolução, a Portaria n. 9.917 foi alterada pela Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 14.402, de 16 de junho de 2020²³⁷, que viabilizou também a cessão parcial de créditos, em sede de transação tributária. O dispositivo foi alterado novamente pela Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 3.026, de 11 de março de 2021²³⁸, porém, foi mantida a possibilidade de cessão parcial. Trata-se de mudança que incentiva ainda mais o uso de créditos e precatórios em sede de transação tributária.

É essencial apontar que, quase dois anos após a publicação da lei de transação tributária, a Emenda Constitucional n. 113, de 8 de dezembro de 2021²³⁹ inseriu no artigo 100 da Constituição Federal de 1988 o tema da compensação de créditos em desfavor da União para quitação de débitos do contribuinte inscritos em dívida ativa da União, em sede de transação tributária:

Art. 100 (...) § 11. É facultada ao credor, conforme estabelecido em lei do ente federativo devedor, com **auto aplicabilidade para a União**, a oferta de **créditos líquidos e certos que originalmente lhe são próprios ou adquiridos de terceiros reconhecidos pelo ente federativo ou por decisão judicial transitada em julgado** para: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 113, de 2021) (grifei)

I - quitação de débitos parcelados ou débitos inscritos em dívida ativa do ente federativo devedor, **inclusive em transação resolutiva de litígio**, e, subsidiariamente, débitos com a administração autárquica e fundacional do

236 FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. Transação: a utilização de precatórios e créditos tributários. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 326.

237 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 14.402, de 16 de junho de 2020*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110357> >. Acesso em: 31 mar 2022.

238 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 14.402, de 16 de junho de 2020*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=115921> >. Acesso em: 31 mar 2022.

239 BRASIL. *Emenda Constitucional n. 113, de 8 de dezembro de 2021*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc113.htm >. Acesso em: 31 mar. 2022.

mesmo ente; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 113, de 2021).²⁴⁰
(grifei)

Trata-se de verdadeiro avanço, pois foi inserida, em sede constitucional, a possibilidade de o contribuinte utilizar-se de créditos líquidos e certos que possui contra o ente federativo (próprios ou adquiridos), para quitação de débitos seus inscritos em dívida ativa do mesmo ente, em sede de transação tributária. Importante ressaltar que a presente dissertação limitar-se-á ao âmbito da União.

A Emenda Constitucional n. 113, de 8 de dezembro de 2021 inovou em dois aspectos. Primeiro, a emenda constitucional viabilizou a utilização, pelo contribuinte, de crédito ainda não transitado em julgado, bastando que o reconhecimento pelo ente federativo credor. Com isso, amplia-se o âmbito da compensação em sede de transação, que poderá abarcar créditos em desfavor da União, reconhecidos por ela.

Mesmo que o objeto da concessão em sede de transação tenha sido ampliado para abarcar créditos ainda não transitados em julgado, os regramentos previstos na lei de transação e na Portaria 9.917 continuam tendo aplicabilidade. A diferença é apenas a possibilidade de se inserir na transação tributária outros créditos em desfavor da União reconhecidos pelo ente federal.

Um ponto destaque da emenda constitucional foi a expressa menção à auto aplicabilidade da sistemática da compensação para o ente federativo União. Nesse sentido, não há a necessidade de previsão legal, para que seja possível a utilização, pelo contribuinte, de créditos líquidos e certos que possui contra a União para quitar seus débitos que estão inscritos em dívida ativa da União. De qualquer forma, como já foi explicado, entende-se que a regulamentação prevista na Portaria n. 9.917 ainda pode ser usada, com o escopo de fornecer um norte de atuação, tanto para o contribuinte, quanto para a Fazenda Nacional, representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Outra importante inovação trazida pela Emenda Constitucional n. 113, de 8 de dezembro de 2021 está disposta em seu artigo 3º, conforme o qual, os créditos decorrentes de conde-

240 BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 31 mar. 2022.

nações da Fazenda Pública, independentemente de sua natureza, serão atualizados conforme índice da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic). Trata-se de regra relevante, com importantes efeitos práticos.

Consoante referido dispositivo, todo e qualquer crédito contra a Fazenda Pública, decorrente de condenação da mesma, mesmo que não possua natureza tributária, será corrigido consoante a Selic. Isso faz com que a metodologia de correção do crédito seja exatamente a mesma usada para a correção dos débitos inscritos em dívida ativa da União, que serão objeto de compensação, qual seja, a Selic. Com isso, evita-se que haja eventual descasamento entre os valores dos créditos a serem compensados²⁴¹, facilitando a concretização da transação tributária.

Para finalizar este tópico, importante ressaltar que os créditos líquidos e certos em favor da União, aos quais a lei de transação tributária, o artigo 170 do Código Tributário Nacional e o parágrafo 11 do artigo 100 da Constituição Federal fazem referência, não se confundem, em nada, com os “créditos” decorrentes de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de contribuição social sobre o lucro líquido.

A utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de contribuição social sobre o lucro líquido para quitação de débitos inscritos em dívida ativa da União foi prevista em algumas leis de parcelamentos especiais, também chamados de “Refis”. É possível citar a Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009 (artigo 1º, parágrafo 7º)²⁴² e a Lei n. 13.043, de 13 de novembro de 2014 (artigo 33)²⁴³.

Apesar de as leis utilizarem a expressão “créditos” decorrentes de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, entende-se que não se está diante de uma compensação tributária, medi-

241 MARTONE, Rodrigo; SANTOS, Stella Oger. Transação tributária: possibilidade de utilização de precatórios próprios ou de terceiros. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 414.

242BRASIL. *Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm >. Acesso em: 01 abr. 2022.

243BRASIL. *Lei n. 13.043, de 13 de novembro de 2014*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113043.htm >. Acesso em: 01 abr. 2022.

ante a qual, créditos líquidos e certos são usados para extinguir débitos tributários. Como será explicado com maior detalhamento nos próximos parágrafos, referidos valores não possuem as características da certeza e liquidez, exigidas pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional. Na realidade, estar-se-á diante de verdadeiros benefícios fiscais, sendo esta, inclusive, a posição do Supremo Tribunal Federal acerca do assunto.²⁴⁴

“Prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de contribuição social sobre o lucro líquido são obtidos mediante apuração de receitas, despesas, ganhos e perdas na Demonstração do Resultado do Exercício (...) levando em conta sempre o regime de competência.”²⁴⁵ No regime de competência, as receitas e despesas são calculadas, independentemente de seus reflexos no caixa, isto é, sem considerar a verdadeira liquidação financeira. Como consequência, eventual prejuízo é para fins meramente contábeis. Não há de se falar em verdadeiro crédito, em sentido econômico.²⁴⁶

Como se está diante apenas de um resultado contábil fiscal, sem repercussão econômica, entende-se que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa não se configuram em créditos, sendo, menos ainda, dotados das características de certeza e liquidez.

Se os valores decorrentes de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de contribuição social sobre o lucro líquido não se consubstanciam em créditos líquidos e certos, eles não podem, em hipótese alguma, serem usados, em sede de transação tributária, para fins de compensação com os créditos tributários inscritos em dívida ativa da União.

244BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 807.062 Paraná. Relator: Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma. Brasília. Julgado em 02 set. 2014. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6911174> >. Acesso em: 1 abr. 2022.

245DE MORAIS, Cristiano Neuenschwander Lins; XAVIER, Daniel de Saboia; CAMPOS, Rogério. Da utilização de créditos no âmbito da transação na cobrança da dívida ativa da União. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 124.

246DE MORAIS, Cristiano Neuenschwander Lins; XAVIER, Daniel de Saboia; CAMPOS, Rogério. Da utilização de créditos no âmbito da transação na cobrança da dívida ativa da União. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 124.

Caso assim fosse, estar-se-ia diante de violação às regras de compensação tributária, elencadas no artigo 170 do Código Tributário Nacional, desrespeito ao regramento da transação tributária, disposto na Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 e, especialmente, violação à Constituição Federal, em seu artigo 100, parágrafo 11.

3.3 Tratamentos especiais em sede de transação tributária

A lei de transação tributária a nível federal – Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 prevê alguns tratamentos especiais a serem concedidos a determinados grupos de pessoas que se encontram em situações diferenciadas. Trata-se da realização, em concreto, do princípio da isonomia, de alçada constitucional, e também previsto expressamente na lei de transação, em seu artigo 1º, parágrafo 2º. A isonomia, prevista no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, impacta o direito tributário, visto que o legislador e o aplicador da lei devem se atentar para as diferenças entre os sujeitos, procedendo às adequadas discriminações na modulação das exigências fiscais.²⁴⁷

Nesse sentido, o artigo 5º, inciso II da Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 veda expressamente a transação tributária que envolva a figura do devedor contumaz, conforme definido em lei específica. Referida proibição foi inserida durante o trâmite legislativo de conversão da Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019 na Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, não estando prevista na redação original daquela.

De acordo com este artigo, a vedação da transação tributária envolvendo devedor contumaz demanda regulamentação em sede de lei específica, a qual, até a data de fechamento desta dissertação²⁴⁸, não existe. A omissão do Poder Legislativo impede a eficácia do dispositivo normativo, não podendo a Administração Tributária Federal negar a celebração de acordos àqueles devedores que ela, por si só, considere como sendo contumazes.

247COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 91.

248Data de fechamento: 08/04/2022

Infelizmente, também não existe uma lei nacional que defina devedor contumaz, com abrangência federal, estadual e municipal. Apesar de a presente dissertação limitar-se à figura do devedor contumaz no âmbito da União, é interessante apontar que alguns Estados, de forma pró ativa, passaram a estabelecer, em seus normativos, os requisitos para sua definição. É possível citar alguns exemplos, como o Estado de São Paulo²⁴⁹ e o Estado de Goiás.²⁵⁰

Normalmente, considera-se contumaz o devedor que, de forma periódica e constante, declara e não paga o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) ou possui débitos de ICMS inscritos em dívida ativa que ultrapassem determinado valor definido pela Administração Tributária estadual. Trata-se de uma definição mais simplificada, baseada em critérios objetivos, sendo específica para a realidade estadual, pois atrelada ao ICMS. Os devedores considerados contumazes recebem um tratamento mais rigoroso e minucioso pelo Fisco estadual, podendo, inclusive, lhe serem negados alguns benefícios tributários.

Apesar da ausência legislativa, em nível federal e nacional, e da consequente impossibilidade prática de utilização, hoje, da vedação do devedor contumaz na transação tributária disposta na Lei n. 3.988, de 14 de abril de 2020, esta dissertação pretende conceder algumas balizas conceituais que podem auxiliar na construção da figura do devedor contumaz. O trabalho acadêmico deve extrapolar os limites da Universidade, alcançando outras searas, como a política, a legislativa e a administrativa. Caso assim ocorra, este trabalho terá cumprido sua função.

Inicialmente, compreende-se que a própria lei de transação tributária já concede algum norte interpretativo que auxilia na construção do conceito de devedor contumaz. O artigo 3º da Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 apresenta compromissos mínimos que devem ser assumidos pelo contribuinte que pretende transacionar com a Fazenda Nacional. As concessões elencadas nos incisos I, II, III vedam comportamentos dolosos que venham a prejudicar o cumprimento das obrigações tributárias. Para que o texto da Lei n. 13.988, de 14 de abril de

249 Ver o artigo 19 e seguintes. SÃO PAULO. *Lei Complementar n. 1.321, de 6 de abril de 2018*. Disponível em: < [250 Ver o artigo 144 – A e seguintes. GOIÁS. *Lei n. 19.665, de 9 de junho de 2017*. Disponível em: < \[> . Acesso em: 2 abr. 2022.\]\(https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/98981/lei-19665\)](https://governo-sp.jusbrasil.com.br/legislacao/564845850/lei-complementar-1320-18-sao-paulo-sp#:~:text=Institui%20o%20Programa%20de%20Est%C3%ADmulo,estabelece%20regras%20de%20conformidade%20tribut%C3%A1ria.> . Acesso em: 2 abr. 2022.</p></div><div data-bbox=)

2020 mantenha uma lógica, o conceito de devedor contumaz deve estar atrelado às condutas dolosas e danosas ao interesse público, como apresentadas no artigo 3º, inciso I, II, III.

O inciso I veda a utilização da transação tributária de forma abusiva, que venha a prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica. O inciso II dispõe sobre a conduta fraudulenta de utilização de pessoa interposta, com o escopo de ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, em prejuízo da Fazenda Pública Federal. Já o inciso III impede a alienação e oneração de bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigido em lei, o que poderia frustrar a transação tributária.

Já o artigo 4º da lei de transação apresenta as situações que acarretam a rescisão da transação tributária pactuada. Caminhando no mesmo sentido do artigo 3º, algumas das causas de rescisão, como se verá mais adiante, também exibem comportamentos do contribuinte danosos ao interesse público, que adentram o campo da ilicitude. Nesse sentido, algumas das causas de rescisão da transação acabam por tangenciar as concessões elencadas no artigo 3º, incisos I, II, III, o que vai ao encontro da manutenção de uma ordem lógica de ideias na lei de transação.

Defende-se que eventual conceituação legal de devedor contumaz deve estar atrelada à ideia de um comportamento ilícito, que extrapola a mera inadimplência tributária, nocivo para o Fisco e também para toda a sociedade, sendo as concessões elencadas no artigo 3º e as causas de rescisão descritas no artigo 4º verdadeiros nortes de interpretação.

Alguns dos motivos de rescisão da transação tributária previstos no artigo 4º são a comprovação de atos tendentes ao esvaziamento patrimonial, com o objetivo de fraudar o cumprimento da transação, a prática de prevaricação, concussão e corrupção passiva, que são crimes contra a Administração Pública, consoante o Código Penal – Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940²⁵¹, e a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito.

251BRASIL. *Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm >. Acesso em: 02 abr. 2022.

A lei de transação faz expressa referência à fraude, que, consoante artigo 72 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964²⁵², é toda ação e omissão dolosa tendente a impedir, retardar a ocorrência do fato gerador, excluir ou modificar as suas características, de modo a reduzir o montante a ser pago, evitar ou diferir o seu pagamento. Nesse contexto, o conceito de devedor contumaz, seguindo o raciocínio da lei de transação, deve tangenciar a ideia de fraude fiscal, como disposta também na Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Importante ressaltar que as concessões mínimas, as causas de rescisão e a ideia de devedor contumaz estão relacionadas ao princípio da moralidade e da boa-fé. Trata-se, na verdade, de instrumentos de concretização da moralidade e da boa-fé²⁵³, as quais devem permear todo e qualquer acordo entre Administração Pública e contribuinte. Não há de se falar em acordo sem confiança. E só há confiança, se as condutas são pautadas pela boa-fé e moralidade. Inclusive, enfatiza-se que ambos os princípios devem ser direcionados não apenas à Administração Pública, mas também aos contribuintes. Ambas as partes devem se ater à moralidade e à boa-fé.

Tramita no Congresso Nacional, em regime de prioridade, projeto de lei que pretende suprir, em âmbito federal, a ausência de um conceito de devedor contumaz, viabilizando a adoção, pela Administração Tributária, das medidas adequadas a este tipo de destinatário. Trata-se do Projeto de Lei n. 1.646, apresentado pelo Poder Executivo Federal, em 20 de março de 2019.²⁵⁴

Interessante notar que o projeto de lei, ao conceituar devedor contumaz, segue a lógica de raciocínio apresentada na lei de transação, visto que há uma nítida vinculação do conceito

252BRASIL. *Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm >. Acesso em: 2 abr. 2022.

253Como já foi abordado em momento anterior na presente dissertação, compreende-se a boa-fé como uma das facetas do princípio da moralidade administrativa, seguindo os ensinamentos de Onofre Alves Batista Júnior. Ver: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 83, 2002, p. 116-118 e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 121.

254CONGRESSO NACIONAL. *Projeto de Lei n. 1.646, 20 de março de 2019*. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01wxhanup2ewud-zu0rytgs7xwm10191.node0?codteor=1721790&filename=PL+1646/2019 >. Acesso em: 03 abr. 2022.

à ilicitude e à prática de atos fraudulentos, em prejuízo do Fisco e da sociedade. É uma postura a ser elogiada e valorizada, pois concede harmonia ao tratamento desta nova figura, pelo ordenamento jurídico.

Nos termos do parágrafo único do artigo 1º do Projeto de Lei n. 1.646, considera-se devedor contumaz o contribuinte, cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos. Após, o projeto de lei expõem dois critérios para caracterização da “inadimplência substancial e reiterada de tributos”, um objetivo, relacionado ao valor do débito (artigo 2º, parágrafo 1º) e outro subjetivo, atrelado às condutas do contribuinte (artigo 2º, incisos I a IV).

A caracterização do devedor contumaz demanda a junção destes dois critérios, os quais serão analisados em sede de procedimento administrativo instaurado de ofício pela Administração Tributária Federal, durante o qual será ofertada a possibilidade de ampla defesa, em respeito ao contribuinte e aos ditames constitucionais.

Começando com o critério objetivo, o procedimento de caracterização do devedor contumaz somente poderá ser iniciado, se os débitos, em nome do devedor ou das pessoas físicas ou jurídicas a ele relacionadas, inscritos ou não em dívida ativa da União, possuírem valor igual ou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Ademais, os débitos devem estar em situação irregular, isto é, não estão garantidos ou com exigibilidade suspensa, por período igual ou superior a um ano.

No que tange ao critério subjetivo, o artigo 2º do projeto de lei elenca diversas condutas, as quais demonstram uma postura pautada na fraude e na ilicitude. As ações descritas são alternativas e não cumulativas. É possível citar a constituição de pessoa jurídica para fins de prática de fraude fiscal estruturada, ou constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas. Também caracteriza o devedor contumaz a participação da pessoa jurídica em organização criada com o propósito de não recolher tributos ou burlar mecanismos de cobrança fiscal e a ocultação de bens, com o escopo de não recolher tributos.

A partir da lógica de ideias exibidas na lei de transação, especialmente das concessões mínimas exigidas dos contribuintes e das causas de rescisão e também, tomando por base o

projeto de Lei n. 1.646, defende-se a possibilidade de construção de um conceito de devedor contumaz.

Inicialmente, é essencial diferenciá-lo do devedor eventual ou contingente, cuja inadimplência tributária é pontual e decorre de condições alheias à sua vontade. Já no caso do devedor contumaz, o não cumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principais e/ou acessórias, é algo constante em sua atividade.

Ademais, o inadimplemento deve, necessariamente, estar atrelado a uma postura pautada na ilicitude. A atuação contrária à lei possui inúmeros exemplos, os quais já foram extensamente abordados neste subcapítulo. Vai desde a ocultação de bens, esvaziamento patrimonial ao cometimento de crimes contra a Administração Pública e à prática de fraude fiscal estruturada.

Outro ponto de destaque na caracterização do devedor contumaz é o prejuízo de sua conduta para o Fisco e também para toda a sociedade. Os prejuízos do Fisco são facilmente comprovados pelo descumprimento das obrigações tributárias e redução das receitas derivadas. A vedação da transação tributária para o devedor contumaz também evita que esta se torne um meio de estímulo ao inadimplemento dos débitos tributários.²⁵⁵ No que se relaciona à sociedade como um todo, pode-se citar o prejuízo à livre concorrência, à livre iniciativa econômica e a redução de receitas derivadas, as quais fariam frente aos serviços de interesse público.

Por fim, com relação ao limite mínimo de valor exposto no projeto de lei, entende-se que não há a necessidade de um limite de alçada para caracterização do devedor contumaz. Todavia, é compreensível a inclusão da referida limitação, pois ela acaba por diminuir o âmbito de atuação da Administração Tributária aos débitos mais vultosos, permitindo um trabalho mais direcionado e personalizado.

255SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. *Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios*. Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília, ano XI, número 1, 2021, p. 124. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-da-pgfn> >. Acesso em: 13 mar. 2022.

Continuando nos tratamentos específicos concedidos pela lei de transação, especial atenção foi dada às pessoas jurídicas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial e falência. A Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 não se olvidou das empresas nesta peculiar situação, fornecendo-lhes um tratamento mais benéfico.

O tratamento diferenciado e favorecido é totalmente justificável, à luz do princípio da isonomia, consoante o qual, pessoas em situações diferentes devem receber um tratamento adequado. De fato, trata-se de empresas em situação de dificuldade financeira e econômica. Assim, uma cobrança tributária menos gravosa pode lhes assegurar uma nova chance para retomada do cumprimento voluntário de suas obrigações tributárias, o que é bastante positivo.

Outro argumento favorável ao tratamento adequado e diferenciado é a preservação da empresa, o que tem várias consequências vantajosas. A primeira é a manutenção do emprego dos trabalhadores da empresa. Outra relevante consequência é a preservação da atividade econômica, que envolve diversos outros atores no cenário econômico, como fornecedores e prestadores de serviço.

Interessante ressaltar que as vantagens não se limitam ao contribuinte. Como se trata de pessoas jurídicas em situação de dificuldade financeira e econômica, menores são as chances de recebimento, pelo Fisco, de seus créditos tributários. Assim, vai ao encontro do interesse público a concessão de um tratamento mais facilitado para estes destinatários, visando o recebimento, mesmo que a menor, do crédito tributário.

Outro ponto positivo para o Fisco é deixar de arcar com os custos de fiscalização e cobrança. Reduzir gastos significa permitir que os escassos recursos públicos sejam poupados e direcionados para outros fins de interesse público, o que é louvável. Além disso, é possível realocar os servidores públicos para outros trabalhos relevantes, viabilizando uma gestão pública mais eficiente.

Assim sendo, é plausível dizer que o fornecimento de condições mais benéficas, em sede de transação tributária, para empresas em situação de falência, recuperação judicial e liquidação, promove não apenas a função social da empresa, mas também o interesse público, seja pelo aumento na arrecadação, seja pela diminuição dos custos de cobrança.

Nesse contexto, a Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 permite a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos transacionados na modalidade de transação de créditos inscritos na dívida ativa da União, cujos contribuintes sejam empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial e falência. Consoante o artigo 11 da lei de transação, os créditos de referidas empresas são considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, o que viabiliza a concessão dos descontos.

A partir do permissivo legal, a Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 14.402, de 16 de junho de 2020²⁵⁶ ofertou a este grupo específico de contribuintes proposta de transação por adesão com condições bastante facilitadas, como entrada reduzida e dividida, além de descontos e parcelas mensais lastreadas na receita bruta da empresa.

A proposta adentra a modalidade de transação por adesão dos créditos inscritos em dívida ativa da União, sendo chamada, pelo ato normativo respectivo, de transação excepcional. Apesar de a portaria ter sido publicada em junho de 2020, o prazo de adesão foi estendido até a data de 29 de abril de 2022, pela Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 1.701, de 23 de fevereiro de 2022.²⁵⁷

Alguns meses após a edição da lei de transação, foi publicada a Lei n. 14.112, de 24 de dezembro de 2020²⁵⁸ que atualizou a legislação referente à recuperação judicial e falência de empresas. Ela alterou a Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002²⁵⁹ que passou a prever instrumentos mais benéficos de negociação para estas pessoas, inclusive a transação tributária. Como a Lei 10.522, de 19 de julho de 2002 possui regras específicas de transação tributária, considera-se essencial, para este trabalho, a sua análise.

256 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 14.402, de 16 de junho de 2020*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110357> >. Acesso em: 03 abr. 2022.

257 MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 1.701, de 23 de fevereiro de 2022*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-pgfn/me-n-1.701-de-23-de-fevereiro-de-2022-382680396> >. Acesso em: 03 abr. 2022.

258 BRASIL. *Lei n. 14.112, de 24 de dezembro de 2020*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.112-de-24-de-dezembro-de-2020-310838289> >. Acesso em: 02 abr. 2022.

259 BRASIL. *Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm >. Acesso em: 02 abr. 2022.

O artigo 10-C da lei viabilizou a oferta, tanto pelo contribuinte, quanto pela Procuradoria-Geral da Fazenda nacional de proposta individual de transação para os créditos inscritos em dívida ativa da União. Analisando os limites de parcelas e de descontos, percebe-se que a Lei n. 14.112, de 24 de dezembro de 2020 criou um cenário ainda mais benéfico para o contribuinte, quando comparado com os limites da Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020.

Alguns pontos interessantes da transação tributária previstos na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002 podem ser elencados. Primeiramente, a lei apresenta parâmetros a serem ponderados pelo Fisco para celebração ou não da transação e para definição dos descontos e números de parcelas de cada acordo. Um desses parâmetros é o porte e a quantidade de vínculos empregatícios mantidos pela pessoa jurídica. Trata-se de critério vinculado a uma das razões do tratamento diferenciado concedido às empresas em recuperação judicial, qual seja, a manutenção da fonte produtora e dos empregos a ela atrelados. Fala-se aqui em concretização, pela via tributária, da função social da empresa. Isto deve ser enfatizado e valorizado.

Outra parte que deve ser destacada é a possibilidade de o limite máximo de parcelas ser ampliado em até 12 (doze) meses adicionais quando constatado que o contribuinte em recuperação judicial desenvolve projetos sociais. Percebe-se, nesse dispositivo legal, verdadeiro incentivo à manutenção de empresas que exercem uma função relevante para a sociedade. Novamente, trata-se de algo que deve ser enfatizado e valorizado.

Após as alterações legislativas na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, foi editada a Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 2.382, de 26 de fevereiro de 2021²⁶⁰ que disciplina os instrumentos de negociação previstos na citada lei, dentre eles, a transação tributária. A portaria visa concretizar o diploma legal, viabilizando a transação tributária nela descrita.

Destaca-se, da portaria citada, a possibilidade de criação, dentro da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de equipes regionais especializadas para recebimento e análise de propostas de negociação. Trata-se de uma orientação de cunho gerencial e administrativo, que

²⁶⁰MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.. *Portaria PGFN n. 2.382, de 26 de fevereiro de 2021*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-pgfn-me-n-2.381-26-de-fevereiro-de-2021-305673631> >. Acesso em: 2 abr. 2022.

permite, ainda mais, a concessão de um tratamento diferenciado para as empresas em recuperação judicial. A organização de grupos especializados por tema permite uma atuação também mais especializada e, especialmente, adequada.

É interessante apontar que, desde a Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, já era possível a oferta de propostas individuais, seja pelo contribuinte em falência e recuperação judicial, seja pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de transação para créditos inscritos em dívida ativa da União. Tanto que a modalidade de transação era regulamentada pela Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n. 9.917, de 14 de abril de 2020.

Como a Lei 14.112, de 24 de dezembro de 2020 trouxe um cenário ainda mais benéfico para a transação tributária de empresas em recuperação judicial, a Portaria 2.382, de 26 de fevereiro de 2021 acabou por revogar a seção da Portaria 9.917, de 14 de abril de 2020 que trazia regras sobre a transação individual de empresas em recuperação judicial. O tema hoje está, portanto, regulado na Portaria 2.382, de 26 de fevereiro de 2021.

Para finalizar as regras específicas de transação tributária para os destinatários em falência, recuperação judicial e liquidação judicial e extrajudicial, de acordo com o artigo 4º da Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, implica a rescisão da transação a decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente. Todavia, nesses casos, a empresa terá uma segunda chance, pois poderá optar por apresentar uma proposta individual de transação, nos moldes descritos pela Portaria 2.382, de 26 de fevereiro de 2021 ou aderir a transação excepcional, caso o prazo de adesão esteja aberto.

Outra diferença é a não aplicação da sanção dos 2 (dois) anos, nos casos de rescisão. De acordo artigo 4º, parágrafo 4º da lei de transação, 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. A sanção não se aplica aos casos de rescisão de transação por decretação de falência ou extinção da empresa pela liquidação.

Trata-se de uma diferenciação bastante razoável, pois existe todo um arcabouço normativo que busca exatamente promover a transação tributária para este grupo específico de desti-

natários, com o escopo de manutenção da empresa, sua função social, sua capacidade de produzir e de continuar arcando com suas obrigações tributárias.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A transação tributária, elencada pelo Código Tributário Nacional como modalidade de extinção do crédito tributário, demarca mudança de paradigma na relação Fisco e contribuinte. Representa o enfraquecimento da relação de embate, pautada na desconfiança e no litígio e o paulatino fortalecimento da relação de confiança, lastreada no acordo e na consensualidade.

Ao viabilizar a participação do administrado na função administrativa, foi explicado como ela é capaz de promover a cidadania fiscal e a conseqüente aceitação da tributação como algo necessário para a manutenção do Estado Fiscal. Conforme demonstrado no capítulo 1, pagar tributos passa a ser encarado como um desdobramento da atividade cívica e o contribuinte se visualiza como parte do todo, dentro da estrutura de um Estado Fiscal. Nesse sentido, foi apontado como a transação tributária também promove a legitimidade social da tributação, em conjunto com a cidadania fiscal.

Ao mesmo tempo, explicou-se como a transação tributária é instrumento do princípio da praticabilidade, pois a busca conjunta por uma solução comum torna a atividade de realização da dívida ativa da União mais eficiente e célere. Ademais, a simplificação é característica da transação: a aproximação do Fisco com o seu principal destinatário, qual seja, o contribuinte, somente é possível com o fornecimento de informações claras, de forma sistematizada e organizada.

Os benefícios da transação tributária se estendem para outras searas. Como foi bem exposto, ao longo da dissertação, o escopo principal da transação é terminar litígio. Assim, a transação é uma excelente opção para extinção dos milhares de processos administrativos e judiciais de cunho tributário que lotam o Conselho de Administração de Recursos Fiscais e o Poder Judiciário. Ambas as partes se beneficiam, pois deixam de gastar seus recursos com longos processos. No caso da Administração, esses recursos podem ser direcionados para outros fins de interesse público. O Poder Judiciário também auferir suas vantagens, com a correlata diminuição da carga de processos judiciais.

Outro ponto de destaque que foi analisado é o desincentivo à recorrente prática de edição de programas de parcelamentos especiais, pelo Poder Legislativo, os quais são caracteri-

zados pela grande quantidade de parcelas e por vultosos descontos, sem exigir dos contribuintes concessões que incentivam a manutenção do parcelamento. Os programas de anistia fiscal são usados como meio de rolagem de dívida. As receitas derivadas sofrem uma queda e o comportamento de conformidade fiscal espontânea é desestimulado. Assim, a transação tributária foi aventada como uma excelente opção, visto que possui concessões mais rígidas, sanções pelo descumprimento da avença e vantagens mais customizadas. Na transação tributária, o contribuinte é incentivado a manter os termos da avença.

No que tange ao fornecimento de soluções mais customizadas, foi trabalhada a ideia de discricionariedade e a sua importância para efetividade da transação tributária. Concluiu-se que a discricionariedade é essencial para a boa prática da transação, pois a Administração Tributária necessita de uma certa liberdade para oferecimento de programas de transação adequados a cada situação. Trata-se de algo que, inclusive, seria inviável de ser feito pelo Poder Legislativo, tendo em vista seus característicos longos processos de criação de leis.

A discricionariedade foi detalhadamente demonstrada em cada uma das modalidades de transação elencadas pela Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, restando claros os seus benefícios. Ao final, foram descritas algumas melhorias a serem feitas, especialmente no que se relaciona à necessidade de motivação das decisões do Fisco. Sabe-se que a motivação é uma das condições para se controlar o uso legal e constitucional da discricionariedade.

Ao longo do presente trabalho, foram demonstrados os inúmeros desafios da Administração Tributária, representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para a consolidação da transação tributária. Trata-se de instituto relativamente recente, cuja fundamentação legal, a nível federal, surgiu com a publicação da Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020. Assim sendo, é normal que haja desafios a serem enfrentados e novas questões a serem solucionadas.

Como foi explicado, um novo produto somente é consumido se bem compreendido pelos seus destinatários. Destarte, focando nos usuários da transação tributária, isto é, contribuintes, contadores e advogados, foi empreendida uma análise minuciosa do instituto, com claro viés prático e com o escopo de auxiliar na construção de uma visão positiva e confiável da transação tributária, viabilizando o seu consumo.

Para tanto, foi empreendido, a partir do capítulo 2, um detalhado exame do conceito de transação tributária, tanto no Código Tributário Nacional, quanto na Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020. Foi trabalhada a natureza jurídica da transação, focando na sua aplicação. O objetivo sempre foi torná-la um instituto viável. Com o auxílio da doutrina e da pouca jurisprudência que existe sobre o tema, foram estudados os elementos integrantes da transação tributária. Cada um deles foi minuciosamente analisado e compartimentado, sempre um viés prático. Ao final, foram também explorados os efeitos da transação e como eles atendem ao interesse público.

A dissertação não se limitou aos aspectos gerais da transação tributária. Pontos mais específicos também foram abordados, alguns, inclusive, de aspecto controverso. Trata-se de temas novos, como as modalidades de transação, a análise da capacidade de pagamento, a classificação dos créditos inscritos em dívida ativa, o pagamento por meio de precatórios e a figura do devedor contumaz. E, por serem temas novos, trazem consigo os desafios da conceituação e da aplicação.

Não se olvidou dos atos normativos infralegais que concretizam a transação tributária da forma como prevista pela Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020. Consoante explicado, o foco do trabalho são os créditos tributários inscritos em dívida ativa da União e administrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Assim, foi realizado um estudo de seus atos normativos. Alguns pontos foram criticados e melhorias foram sugeridas, visando a adequação dos normativos aos liames da legalidade.

Pois bem. Resta claro que a transação tributária é um tema em construção. E, como toda construção jurídica, demanda tempo, estudo, análise e crítica. O presente trabalho pretende auxiliar neste caminho, fornecendo conceitos, classificações e elucidando temas novos. O escopo é viabilizar o uso e consumo da transação tributária, como instrumento para terminação de litígios e extinção de créditos tributários. Caso seja de algum auxílio, a missão estará cumprida.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro – CTN comentado*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Livro digital formato Kindle. Acesso em: 6 mar. 2022. Não paginado.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8.º. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 83, 2002.

BELO HORIZONTE. *Lei n. 9.158, de 13 de janeiro de 2006*. Disponível em: <<https://cm-belo-horizonte.jusbrasil.com.br/legislacao/236146/lei-9158-06>>. Acesso em: 04 mar. 2022

BEVILÁQUA, Clóvis. *Código civil dos Estados Unidos do Brasil commentado por Clovis Bevilacqua*. 6. ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, v. IV, 1942.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 07 mar. 2022.

BRASIL. *Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 02 abr. 2022.

BRASIL. *Decreto-Lei n. 147, de 3 de fevereiro de 1967*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0147.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%20147%2C%20DE,Geral%20da%20Fazenda%20Nacional%20\(P.G.F.N.\)&text=V%20%2D%20Representar%20a%20Uni%C3%A3o%20nas,capital%20o%20Tesouro%20Nacional%20participe.](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0147.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%20147%2C%20DE,Geral%20da%20Fazenda%20Nacional%20(P.G.F.N.)&text=V%20%2D%20Representar%20a%20Uni%C3%A3o%20nas,capital%20o%20Tesouro%20Nacional%20participe.)>. Acesso em: 15 mar 2022

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 113, de 8 de dezembro de 2021*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc113.htm>. Acesso em: 31 mar. 2022.

BRASIL. *Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil de 1916)*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm>. Acesso em: 06 mar. 2022;

BRASIL. *Lei n. 1.341, de 30 de janeiro de 1951*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l1341.htm#:~:text=LEI%20No%201.341%2C%20DE%2030%20DE%20JANEIRO%20DE%201951.&text=Lei%20org%C3%A2nica%20do>

%20Minist%C3%A9rio%20P%C3%ABlico%20da%20Uni%C3%A3o.&text=Art.,Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico. > Acesso em: 06 mar. 2022.

BRASIL. *Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm >. Acesso em: 2 abr. 2022.

BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm >. Acesso em: 06 mar. 2022.

BRASIL. *Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm >. Acesso em: 07 mar. 2022.

BRASIL, *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil de 2002)*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm >. Acesso em: 06 mar. 2022.

BRASIL. *Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm >. Acesso em: 23 mar. 2022

BRASIL. *Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.684.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

BRASIL. *Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

BRASIL. *Lei n. 12.865, de 9 de outubro de 2013*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112865.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

BRASIL. *Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

BRASIL. *Lei n. 12.996, de 18 de junho de 2014*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/L12996.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

BRASIL. *Lei n. 13.043, de 13 de novembro de 2014*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13043.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

BRASIL. *Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm >. Acesso em: 07 mar. 2022.

BRASIL. *Lei n. 13.140, de 26 de junho de 2015*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm >. Acesso em: 07 de mar. 2022.

BRASIL. *Lei n. 13.496, de 24 de outubro de 2017*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113496.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

BRASIL. *Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm >. Acesso em: 04 mar. 2022.

BRASIL. *Lei n. 14.112, de 24 de dezembro de 2020*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.112-de-24-de-dezembro-de-2020-310838289> >. Acesso em: 02 abr. 2022.

BRASIL. *Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%2073%2C%20DE%2010%20DE%20FEVEREIRO%20DE%201993&text=Insti-tui%20a%20Lei%20Org%C3%A2nica%20da,Uni%C3%A3o%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.&text=Art.,Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico. >. Acesso em: 15 mar 2022.

BRASIL. *Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm >. Acesso em: 30 mar 2022.

BRASIL. *Lei Complementar n. 174, de 5 de agosto de 2020*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/web/dou/-/lei-complementar-n-174-de-5-de-agosto-de-2020-270712421> >. Acesso em: 30 mar 2022.

BRASIL. *Medida Provisória n. 303, de 29 de junho de 2006*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/mpv/303.htm >. Acesso em: 28 mar. 2022.

BRASIL. *Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm >. Acesso em: 23 mar. 2022.

BRASIL. *Projeto de Lei n. 5.082, de 2009*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269> >. Acesso em: 04 mar. 2022.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1133027/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Relator para acórdão: Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção. Brasília. Julgado em 13 out. 2010. Disponível em: < https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiro-TeorDoAcordao?num_registro=200901533160&dt_publicacao=16/03/2011 >. Acesso em: 28 mar. 2022.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 807.062 Paraná. Relator: Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma. Brasília. Julgado em 02 set. 2014. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6911174> >. Acesso em: 1 abr. 2022.

BRASIL SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 2.405, Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, Plenário. Brasília. Julgado em 20 set. 2019. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751044400> >. Acesso em: 31 mar. 2022.

CALCINI, Fabio Pallaretti. Transação tributária: modalidades, proposta, hipóteses de rescisão e vedações. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. *A extinção da punibilidade no parcelamento de contribuições previdenciárias descontadas, por entidades beneficentes de assistência social, dos seus empregados, e não recolhidas, a previdência, no prazo legal: questões conexas*. Revista Justitia, São paulo, v. 58, n. 174, 1996. Disponível em: < <http://www.revistajustitia.com.br/links/edicao.php?ID=174> >. Acesso em: 07 mar. 2022.

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

CARVALHO, Rubens Miranda de. *Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionais de solução de lides tributárias*. São paulo: Juarez de Oliveira, 2008.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 33 ed. São Paulo: Atlas, 2019. Livro digital formato Kindle. Acesso em: 7 mar. 2022. Não paginado.

CONGRESSO NACIONAL. *Projeto de Lei n. 1.646, 20 de março de 2019*. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01wxhanup2ewudzu0rytgs7xwm10191.node0?codteor=1721790&filename=PL+1646/2019 >. Acesso em: 03 abr. 2022.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São paulo: Malheiros, 2007.

CURITIBA. *Lei Complementar n. 68, de 1º de julho de 2008*. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/a/pr/c/curitiba/lei-complementar/2008/6/68/lei-complementar-n-68-2008-dispoe-sobre-a-extincao-de-creditos-tributarios-e-nao-tributarios-da-administracao-direta-do-municipio-de-curitiba-mediante-transacao> >. Acesso em: 04 mar. 2022.

DE MORAIS, Cristiano Neuenschwander Lins. *Cobrança e renegociação de tributos em atraso no Brasil: análise da estrutura de incentivos só programa de transação tributária da Lei n. 13.988, de 2020*. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Governo) – Fundação Getúlio Vargas – Escola de Políticas Públicas e Governo, p. 13, 2021. Disponível em: < <https://>

bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/31338/Dissertacao_Mestrado_Cristiano_Versao_Final_revisada_biblioteca.pdf?sequence=5 >. Acesso em: 28 mar. 2022.

DE MORAIS, Cristiano Neuenschwander Lins; XAVIER, Daniel de Saboia; CAMPOS, Rogério. Da utilização de créditos no âmbito da transação na cobrança da dívida ativa da União. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. A transação na Lei n. 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações como o sistema de precedentes do CPC/2015. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: teoria geral das obrigações*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

FABER, Frederico Igor Leite. *Parcelamentos tributários – análise de comportamento e impacto*. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*, Brasília, v. 3, n. 1-2, jan./dez. 2016. Disponível em: < <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/revistas/revista-da-receita-federal/revistarfbv3.pdf> >. Acesso em: 28 mar. 2022.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Prefácio. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. Transação: a utilização de precatórios e créditos tributários. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GALDINO, Flávio. O custo dos direitos. In: TORERES, Ricardo Lobo (Org.). *Legitimação dos direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *História do direito tributário brasileiro: dos pais fundadores ao código tributário nacional*. Brasília: UniCEUB, 2020.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: editora Fórum, 2010.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: paradoxos e possibilidades*. Tributação em Revista, ano 16, n. 56, 2009.

GOIÁS. *Lei n. 19.665, de 9 de junho de 2017*. Disponível em: < https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/98981/lei-19665 >. Acesso em: 2 abr. 2022.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O Custo dos Direitos – Por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo: Martins Fontes, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. *A transação no direito tributário*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n. 75, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Transação em matéria tributária: limites e inconstitucionalidades*. Tributação em Revista, ano 16, n. 56, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves notas sobre a transação tributária no âmbito federal (Lei 13.988/2020). In: SEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

MARTONE, Rodrigo; SANTOS, Stella Oger. Transação tributária: possibilidade de utilização de precatórios próprios ou de terceiros. In: SEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 21 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Edital n. 16, de 2020. Disponível em: < https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/transacao-na-divida-de-pequeno-valor/edital-no-16_2020_transacao-tributaria-de-pequeno-valor.pdf >. Acesso em: 15 mar. 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. *Edital n. 11, de 17 de maio de 2021*. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/transacao-no-contencioso-tributario-referente-a-participacao-nos-lucros-e-resultados-plr> >. Acesso em: 13 mar. 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. *Exposição de Motivos n. 00268/2019 ME AGU*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf >. Acesso em: 23 mar. 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. *Portaria MF n. 293, de 12 de junho de 2017*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83674> >. Acesso em: 30 mar 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. *Portaria ME n. 247, de 16 de junho de 2020*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=110356> >. Acesso em 11 mar 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Nota SEI n. 58/2018/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGFN/MF, de 26 de dezembro de 2018*. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau> >. Acesso em: 28 mar. 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Nota SEI n. 40/2019/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME*. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau> >. Acesso em: 21 mar. 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Nota conjunta SEI n. 2/2021/PGDAU-CGR/PGDAU/PGFN/ME, de 06 de julho de 2021*. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau> >. Acesso em: 28 mar. 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 11.956, de 27 de novembro de 2019*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-11.959-de-27-de-novembro-de-2019-230453305> >. Acesso em: 20 mar 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 11.959, de 27 de novembro de 2019*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-11.956-de-27-de-novembro-de-2019-230453307> >. Acesso em: 20 de mar 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 9.917, de 14 de abril de 2020*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2-consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108608> >. Acesso em: 31 mar 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 14.402, de 16 de junho de 2020*. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2-consulta/link.action?idAto=110357> >. Acesso em: 31 mar 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 2.382, de 26 de fevereiro de 2021*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-pgfn-me-n-2.381-26-de-fevereiro-de-2021-305673631> >. Acesso em: 2 abr. 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 1.701, de 23 de fevereiro de 2022*. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-pgfn/me-n-1.701-de-23-de-fevereiro-de-2022-382680396> >. Acesso em: 03 abr. 2022.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais*. Disponível em: < <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf> >. Acesso em: 28 mar. 2022

MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. Livro digital formato Kindle. Acesso em: 7 mar. 2022. Não paginado.

NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra editora, 1994.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. Série doutrina tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier latin, 2015.

Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD. *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf> >. Acesso em: 20 mar, 2022.

Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD. *Working Smarter in Tax Debt Management*, 2014. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/administration/working-smarter-in-tax-debt-management-9789264223257-en.htm> >. Acesso em: 20 mar, 2022.

PAES, Nelson Leitão. *O parcelamento tributário e seus efeitos sobre o comportamento dos contribuintes*. Revista Economia, Brasília (DF), v. 13, n. 2, maio/ago 2012. Disponível em: < http://www.anpec.org.br/revista/vol13/vol13n2p345_363.pdf >. Acesso em: 28 mar 2022

PAES, Nelson Leitão. *Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária*. Revista Estud. Econ., São Paulo, vol. 44, n. 2, abr-jun. 2014. Disponível em: < <https://www.scielo.br/j/ee/a/wwm6zVpt997MSQnMYXfSjJb/?format=pdf&lang=pt> >. Acesso em: 28 mar. 2022

PAULSEN, Leandro. Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre tran-*

sação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

PERNAMBUCO. *Lei Complementar n. 105, de 20 de dezembro de 2007*. Disponível em: <[https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Complementares_Estadual/2007/LCE105_2007.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20os%20procedimentos%20a,pequeno%20valor%20\(RPV\)%20e%20determina](https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Complementares_Estadual/2007/LCE105_2007.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20os%20procedimentos%20a,pequeno%20valor%20(RPV)%20e%20determina)>. Acesso em: 04 mar. 2022

RIO GRANDE DO SUL. *Lei n. 11.475, de 28 de abril de 2000*. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100018.asp?Hid_IdNorma=3428>. Acesso em: 04 mar. 2022

ROCHA, Sergio André. O dever fundamental de pagar impostos: direito fundamental a uma tributação justa. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs). *O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciado nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: D'plácido, 2017.

SÃO PAULO. *Lei Complementar n. 1.321, de 6 de abril de 2018*. Disponível em: <<https://governo-sp.jusbrasil.com.br/legislacao/564845850/lei-complementar-1320-18-sao-paulo-sp#:~:text=Institui%20o%20Programa%20de%20Est%C3%ADmulo,estabelece%20regras%20de%20conformidade%20tribut%C3%A1ria>>. Acesso em: 2 abr. 2022.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Livro digital formato Kindle. Acesso em: 7 mar. 2022. Não paginado.

SILVA NETO, Clóvis Monteiro Ferreira da. A transação tributária nos Estados Unidos: estrutura normativa e análise econômica. In: SSEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (Coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

SOUSA, Rubens Gomes de. Anteprojeto de Código Tributário Nacional. In: *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 06 mar. 2022.

SOUSA, Rubens Gomes de. Projeto de Código Tributário Nacional. In: *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 06 mar. 2022.

SOUSA, Rubens Gomes de. Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa. In: *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 06 mar. 2022.

SOUSA, Rubens Gomes de. Sugestões. In: *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 06 mar. 2022.

SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. *Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios*. Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília, ano XI, número 1, 2021, p. 116. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-da-pgfn>>. Acesso em: 13 mar. 2022.

TÔRRES, Heleno Taveira. Arbitragem e transação em matéria tributária. In: JOBIM, Eduardo; MACHADO, Rafael Bicca (Coord.). *Arbitragem no Brasil: Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

TÔRRES, 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, ano 1, n. 86, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 18 ed., 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.