



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA NETO

**ABORDAGEM REGULATÓRIA NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA:
TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO REGULATÓRIO**

BRASÍLIA
2023



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

**ABORDAGEM REGULATÓRIA NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA:
TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO REGULATÓRIO**

Autor: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Neto
Orientador: Professor Dr. Antônio de Moura Borges

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre, no Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (FD/UnB).

Brasília, 28 de agosto de 2023.

FOLHA DE APROVAÇÃO
OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA NETO

Abordagem Regulatória na Administração Tributária: Transação Tributária como Instrumento Regulatório

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre, no Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (FD/UnB).

Aprovada em: 28 de julho de 2023.

BANCA EXAMINADORA

Professor Dr. Antônio de Moura Borges
(Orientador – Presidente)

Professor Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria
(Membro Avaliador)

Professor Dr. Othon de Azevedo Lopes
(Membro Avaliador)

Professora Dra. Hadassah Laís de Souza Santana
(Membro Avaliador)

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelos dons concedidos e pela inspiração de todo o trabalho.

Ao meu eterno Professor de Direito Tributário, meu pai, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, que me ensinou os valores da estudiosidade, do profissionalismo e da imparcialidade.

À minha mãe, referência de caridade e de zelo. Aos meus queridos irmãos.

À minha namorada, Maria, pelo constante apoio, especialmente, na revisão do trabalho, que demandou tempo, paciência e dedicação gratuitos.

A todos os colegas do escritório MJAB que contribuíram de alguma forma nesta caminhada. Minha especial gratidão aos colegas Marcos Joaquim Gonçalves Alves e Alan Flores Viana que me inseriram no ambiente da transação tributária.

Um destacado agradecimento ao professor orientador, Dr. Antônio Moura Borges, pela paciência, incentivo e instrução, sem as quais este trabalho não teria sido realizado.

A todos os demais professores da Pós-Graduação da Faculdade de Direito da UnB pelo aprendizado e pela profícua convivência.

RESUMO

O objetivo desta pesquisa é demonstrar que os órgãos da Administração Tributária federal (Receita Federal do Brasil e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional) possuem outras atribuições além das funções tradicionais de fiscalizar e de regulamentar, propondo que a transação tributária seja um instrumento de modelagem de comportamentos do contribuinte para garantir a recuperação e a conformidade fiscal.

A lei de transação será tratada como um marco regulatório do direito tributário, pois ela dá diretrizes para a atuação dos administradores, delimita valores a serem perseguidos e almeja moldar comportamentos por meio da concessão de benefícios.

Abordar-se-ão as consequências de conferir à Administração Tributária certa “discricionabilidade técnica” no exercício do poder regulatório, destacando-se o aumento da carga de trabalho, do assédio do setor privado e dos riscos de tomada de decisões estranhas ao interesse público.

Propor-se-á o estabelecimento de critérios de racionalização da concessão dos benefícios da transação, bem como de regras de acompanhamento dos resultados das medidas adotadas, que devem estar em constante atualização conjetural.

Palavras-chave: Transação Tributária, Direito Regulatório, Administração Tributária, Conformidade fiscal, Teorias da Regulação

ABSTRACT

The objective of this research is to demonstrate that the Federal Tax Administration has other attributions besides the traditional functions of inspecting and regulating, proposing that the offer in compromise is an instrument for modeling taxpayer behavior to guarantee recovery and tax compliance.

The law that instituted the offer in compromise in Brazil will be treated as a regulatory framework for tax law, as it provides guidelines for the actions of administrators, delimits values to be pursued, and aims to shape behavior through the granting of benefits.

The consequences of granting the Tax Administration a certain “technical discretion” in the exercise of regulatory power will be studied, with emphasis on the increased workload, harassment of the private sector, and the risks of taking decisions that diverge from the public interest.

It will be proposed to establish criteria for rationalizing the granting of benefits, as well as rules for monitoring the results of the measures adopted, which must be updated constantly.

Keywords: Offer in Compromise, Regulatory Law, Tax Administration, Tax Compliance, Regulation Theories

LISTA DE ABREVIATURAS

§/§§	Parágrafo /Parágrafos
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AGU	Advocacia Geral da União
Art./Arts.	Artigo/Artigos
CAE	Comissão de Assuntos Econômicos
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CAPAG	Capacidade de pagamento
CCAF	Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Pública Federal
CCJ	Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania
CF	Constituição da República Federativa do Brasil
CGU	Consultoria-Geral da União
CPC	Código de Processo Civil Brasileiro
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CTN	Código Tributário Nacional
CPC	Código de Processo Civil
EC	Emenda Constitucional
Ed.	Edição
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
Min.	Ministro
No./Nos	Número/Números
p.	Página
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PL	Projeto de Lei
PLP	Projeto de Lei Complementar

PLV	Projeto de Lei de Conversão
PGF	Procuradoria-Geral Federal
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
RE	Recurso Extraordinário
Resp.	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCU	Tribunal de Contas da União
UNB	Universidade de Brasília

SUMÁRIO

RESUMO.....	5
ABSTRACT.....	6
LISTA DE ABREVIATURAS.....	7
INTRODUÇÃO	11
1. ATIVIDADE REGULATÓRIA EXERCIDA PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	16
1.1. FUNDAMENTOS DO DIREITO REGULATÓRIO.....	16
1.2. ATIVIDADE REGULATÓRIA E O SEU EXERCÍCIO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	18
1.3. NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	24
1.4. LEI DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO UM MARCO REGULATÓRIO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	33
2. PODER REGULAMENTAR E TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	37
2.1. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	37
2.2. MATÉRIAS SUJEITAS AO PODER REGULAMENTAR.....	40
2.3. EVOLUÇÃO REGULAMENTAR DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	44
2.4. CONCLUSÕES PRELIMINARES SOBRE A EVOLUÇÃO REGULAMENTAR DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	54
2.5. CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE RFB E PGFN.....	56
3. TÉCNICAS REGULATÓRIAS DISPONÍVEIS NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	73
3.1. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS LÍQUIDOS E CERTOS DEVIDOS CONTRA A FAZENDA PÚBLICA.....	73
3.1.1. HISTÓRICO DA COMPENSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	78
3.1.2. REGULAMENTAÇÃO DO ART. 100, §11, INC. I, DA CONSTITUIÇÃO: ENCONTRO DE CONTAS.....	81
3.1.3. RECONHECIMENTO EXTRAJUDICIAL DE CRÉDITOS CONTRA A UNIÃO PARA UTILIZAÇÃO NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	85
3.1.4. COMO O ENCONTRO DE CONTAS É OPERADO FINANCEIRAMENTE?	90
3.2. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DE PREJUÍZO FISCAL.....	95
3.3. CONDIÇÕES ESPECIAIS PARA EMPRESAS EM SITUAÇÃO PRÉ-FALIMENTAR	100
3.4. CONSOLIDAÇÃO DE PARCELAMENTOS ESPECIAIS NA TRANSAÇÃO.....	105
3.5. TRANSAÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DE RELEVANTE E DISSEMINADA CONTROVÉRSIA JURÍDICA.....	108

4.	ABORDAGEM REGULATÓRIA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	118
4.1.	DESAFIOS DE UMA ABORDAGEM REGULATÓRIA.....	118
4.1.1.	CAPACIDADE DE PAGAMENTO E O PROBLEMA DO ARGUMENTO ECONÔMICO	118
4.1.2.	A TOMADA DE DECISÃO REGULATÓRIA SEGUNDO A TEORIA DA ESCOLHA PÚBLICA.....	126
4.2.	TEORIA PROCESSUAL ADMINISTRATIVA APLICADA À TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	130
4.2.1.	PROCEDIMENTO, NEUTRALIDADE DO PROCESSO E AMBIENTE JURÍDICO-INSTITUCIONAL ADMINISTRATIVO.....	131
4.2.2.	RESPONSABILIDADE DO AGENTE EM ACORDOS DE TRANSAÇÃO.....	138
4.3.	ABORDAGEM RESPONSIVA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	142
4.3.1.	TEORIA DA REGULAÇÃO RESPONSIVA.....	142
4.3.2.	A REGULAÇÃO CRIMINALIZADORA NA APLICAÇÃO DA MULTA TRIBUTÁRIA.....	146
4.3.3.	RESPONSIVIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	149
4.3.4.	PROIBIÇÃO DE TRANSACIONAR COM O DEVEDOR CONTUMAZ.....	155
4.4.	TEORIA DA REGULAÇÃO INTELIGENTE APLICADA À TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	159
4.4.1.	SMART REGULATION E COMBINAÇÃO DE TÉCNICAS REGULATÓRIAS	159
4.4.2.	MODELAGEM REGULATÓRIA E PODER DISCRICIONÁRIO.....	166
	CONCLUSÃO.....	170

INTRODUÇÃO

Embora estudos envolvendo a regulação no Brasil venham sendo feitos desde o início da política de privatização do governo FHC (década de 90) e apesar desse assunto possuir diversas fontes, pouco¹ se abordou a respeito da utilização de instrumentos de regulação e de uma estratégia regulatória para promover a arrecadação tributária (regularidade e conformidade fiscal) e outros valores extrafiscais.

Uma justificativa para essa escassez de abordagens sobre o tema é a própria postura acanhada dos órgãos da Administração Tributária², que se mostravam, inicialmente, resistentes em internalizar técnicas alternativas de regulação.

A referida resistência tem três causas: a) a Administração Tributária não pode conceder incentivos fiscais nem realizar exigências especiais que não estejam previstas em lei; b) o crédito tributário envolve um interesse indisponível do Estado; e c) historicamente, a relação obrigacional entre contribuinte e Fisco sempre foi concebida a partir de um modelo de regulação criminalizadora³, marcado por um raciocínio de que a norma tributária é uma norma de rejeição social⁴, cuja eficácia depende da imposição do poder de império do Estado e do controle social através da punição (*enforcement*), não havendo espaço para outras formas de regulação.

¹ Destaca-se em especial os trabalhos: CUNHA FARIAS, M. C. O combate à sonegação do ICMS à luz da economia comportamental e da regulação responsiva. *Journal of Law and Regulation*, [S. l.], v. 6, n. 2, p. 96–128, 2020; ARANHA, Márcio Iorio. Compliance, Governança e Regulação, in: CUEVA, Ricardo Villas Bôas; FRAZÃO, Ana (Coord.). *Compliance: Perspectivas e desafios dos programas de conformidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2019; VIANA, Alan Flores. Compliance Tributário por intermédio de uma regulação tributária cooperativa. In KUVYEM, Luiz Fernando; CARVALHOSA Modesto (Coord.) *Compliance no Direito Empresarial*, Volume 4, ed. Revista dos Tribunais, 2020; PASCHOAL, Bruno Vinícius Luchi. *Punição, recompensa, persuasão e ajuda: estratégias regulatórias a partir do caso Nota Fiscal Paulista*. Orientadora: Maíra Rocha Machado. 2012. Dissertação - Mestrado em Direito, FGV, São Paulo, 2012; LEITE, G. C. O processo de produção normativa tributária infralegal como instrumento de intervenção regulatória: mecanismos e impactos. *Journal of Law and Regulation*, [S. l.], v. 1, n. 1, p. 211–238, 2015.

² O presente trabalho analisará a atuação regulatória dos órgãos da Administração Tributária federal (PGFN e RFB). A atuação da Administração Tributária estadual ou municipal não está no escopo da pesquisa.

³ Também denominado modelo de regulação ordenadora ou de controle e *commando*.

⁴ Como leciona Ives Gandra Martins “(...) nas normas de aceitação social, a norma punitiva é secundária, pois aplicável apenas a casos patológicos, sendo da própria natureza humana o respeito às regras de conduta. O direito à vida, por exemplo, é uma norma de aceitação social (...). Nas normas de rejeição social, não. A sanção é a mais relevante, pois, sem sanção, não haveria como a norma de rejeição ser cumprida (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A rejeição social do tributo*. Palestra proferida em 08/05/2002. Disponível em [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/05/5c1837aa200244_a_rejeicao_social_do_trib.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/05/5c1837aa200244_a_rejeicao_social_do_trib.pdf). Acesso em 20/05/2023.

A primeira causa é razoável e decorre do mandamento constitucional de que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica (art. 150, §6º, da CF/88). Soma-se à vedação da Constituição, as regras dos arts. 11 e 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal, de que a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência do ente da Federação constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal e que a concessão de benefício de natureza tributária deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e de medidas de compensação ou de demonstração de que a renúncia não afetará as metas de resultados fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Conciliando os três dispositivos, é possível concluir que a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência do ente da Federação podem ser relativizadas por lei específica que venha a conceder a redução da carga tributária, desde que a eventual renúncia de receita seja acompanhada de medida de compensação. Deve-se ponderar, porém, que a Administração Tributária não está vinculada a uma legalidade estrita naqueles assuntos que não dizem respeito especificamente à redução da carga tributária, mas tratem de estabelecimento de obrigações acessórias para o contribuinte, uma vez que o art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional - CTN, atribui à “legislação tributária” a função de regulamentar essas obrigações “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Segundo o art. 96 do CTN, a expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados internacionais, os decretos e as normas complementares que versem sobre tributos e “as relações jurídicas a eles pertinentes”. Portanto, todas aquelas medidas que fomentem a conformidade fiscal e uma fiscalização ao mesmo tempo mais adequada e eficaz por parte da Administração Tributária podem ser adotadas, ressalvados os incentivos que resultem em redução da carga tributária.

A segunda causa para a resistência da Administração Tributária à internalização de técnicas regulatórias abordadas pelos estudiosos das “agências reguladoras” é o tratamento jurídico do crédito tributário como um interesse patrimonial do Estado indisponível, ou, inegociável. Quanto

a esse ponto, a doutrina mais recente⁵ busca esclarecer que indisponível pela Administração Pública é o interesse público primário, relacionado aos fins que cabe ao Estado promover (direitos à vida, à saúde, à educação, ao meio-ambiente preservado etc.), enquanto os interesses secundários, que detém natureza instrumental, seriam disponíveis e, portanto, transacionáveis, nos termos da lei⁶. O que se pode observar é que a disponibilidade de um patrimônio público pode ser de maior interesse para coletividade do que a sua preservação. Transformar um crédito contabilizado como irrecuperável em um crédito confessado e recuperável atende o anseio da sociedade de manutenção e custeio das políticas públicas.

A terceira e última causa para a referida resistência é o entendimento de que os órgãos de fiscalização e cobrança, embora possuam poder regulatório, estão limitados somente às funções de regulamentação das leis tributárias, fiscalização da arrecadação e lançamento do tributo, com a fixação das penalidades financeiras aos contribuintes infratores.

Segundo esse entendimento, as funções de monitoramento, planejamento, fomento, ordenação da economia e resolução de conflitos (mediação e transação) não estariam dentro do escopo do Estado Fiscal.

Tal percepção sobre a atuação da Administração Tributária tende a ser superada diante da prevalência de um modelo de Estado Regulador que se sobrepõe à mera capacidade de produção de normas para propor medidas utilitárias⁷, como a introdução de novas técnicas e de novas abordagens entre o Fisco e o contribuinte, pautadas por valores de colaboração, resolutividade e prevenção de litígios.

⁵ Cf. PASINATTO, Ana Paula; BORGES, Antônio de Moura. Enfrentando o paradigma do princípio da indisponibilidade do crédito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; SIQUEIRA, Julio Homem de; BEDÊ JÚNIOR, Américo; FABRIZ, Daury César; SIQUEIRA, Junio Graciano Homem de; CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano (Coord.). *Noções gerais e limitações formais ao poder de tributar*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p.453-469 (Coleção Fórum Princípios Constitucionais Tributários – Tomo I); GRUPENMACHE, Betina Treiger. Arbitragem e transação em matéria tributária, in *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*, 2ª edição, Tathiane Piscitelli; Andréa Mascitto; Priscila Faricelli de Mendonça (Coordenação), São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, posições 5499 e 5639.

⁶ PASINATTO, Ana Paula; BORGES, Antônio de Moura. Enfrentando o paradigma do princípio da indisponibilidade do crédito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; SIQUEIRA, Julio Homem de; BEDÊ JÚNIOR, Américo; FABRIZ, Daury César; SIQUEIRA, Junio Graciano Homem de; CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano (Coord.). *Noções gerais e limitações formais ao poder de tributar*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p.453-469 (Coleção Fórum Princípios Constitucionais Tributários – Tomo I), p. 466.

⁷ LOPES. Othon de Azevedo. *Fundamentos da Regulação*. Rio de Janeiro: Processo, 2018, p. 70.

O objetivo deste trabalho é trazer uma reflexão sobre o espaço de atuação regulatória entre ocorrência do fato gerador do tributo (nascimento da obrigação tributária) e a efetiva arrecadação fiscal pelo pagamento. Dentre todas as funções regulatórias, esta pesquisa concentrou-se no instituto da transação tributária, como novo instrumento regulatório de incentivo à conformidade fiscal dos contribuintes, em especial àqueles em situação de inadimplência e àqueles cujos créditos sejam considerados pela Fazenda Pública como irrecuperáveis ou de difícil recuperação.

Não se propõe que a negociação entre as partes tenha como objeto os critérios materiais e quantitativos da hipótese de incidência tributária, mas que abarque formas de estímulo ao pagamento de dívidas vencidas e à manutenção da regularidade no futuro.

O resultado do trabalho está dividido em quatro capítulos.

O primeiro aborda as noções e os conceitos gerais envolvendo a atividade regulatória do Estado de modo a contextualizar a abordagem administrativista que será conferida à transação tributária. Para conferir esse tipo de abordagem, analisa-se a natureza jurídica da transação tributária e os seus objetivos, chegando à conclusão de que sua lei instituidora pode ser considerada um marco regulatório no Direito Tributário.

O segundo capítulo disserta sobre a evolução legislativa e regulamentar do instituto da transação tributária, com destaque para aquelas matérias que podem ser alteradas no âmbito infralegal, de maneira que se possa identificar o alcance, ou os limites, da atividade regulatória. Ainda nesse capítulo, analisa-se a divisão de competência para transacionar entre os órgãos da Administração Tributária, Receita Federal e Procuradoria da Fazenda Nacional, cujas fronteiras de atribuições precisaram ser delimitadas por Parecer da Advocacia-Geral da União, com o aprova da Presidência da República.

Estabelecidos os fundamentos, poderes e limites envolvendo a atividade regulatória da Administração Tributária, o capítulo terceiro irá aprofundar algumas técnicas de regulação que podem ser utilizadas no acordo de transação tributária.

No ambiente negocial, os representantes da União podem estimular a promoção da conformidade fiscal pelo contribuinte por meio da aplicação de: a) benefícios para o contribuinte; b) concessões processuais da Fazenda Pública; c) contrapartidas do contribuinte; d) declarações;

e) eventuais exigências especiais; f) medidas de colaboração entre as partes; e g) penalidades em caso de descumprimento.

Nos itens do capítulo terceiro, estuda-se a fundo: a) os critérios para aceitação de créditos líquido e certos devidos contra a Fazenda Pública, dissecando com as operações de encontro de contas operam financeiramente; b) os critérios para utilização de créditos de prejuízo fiscal como forma especial de pagamento; c) as condições especiais conferidas às empresas em situação pré-falimentar; d) a consolidação de parcelamentos especiais (leia-se: Refis) no ambiente da transação; e e) a utilização da transação para encerrar contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

Após o aprofundamento de algumas técnicas regulatórias que podem ser aplicadas nos acordos, o capítulo quarto traz as contribuições das teorias regulatórias para o ambiente da transação.

Inicialmente, menciona-se os desafios de uma abordagem regulatória no Direito Tributário, com destaque para o desafio da internalização do argumento econômico no campo jurídico, principalmente em função da relação entre as os benefícios e as concessões da Fazenda Pública e a capacidade de pagamento identificada do contribuinte.

Outro desafio envolve a verificação do interesse público na tomada de decisão de transacionar. Segundo a teoria da escolha pública (*public choice*), quanto mais se alarga a função regulatória, mais poder decisório é conferido aos agentes reguladores, que ficam expostos a um assédio da política e do setor privado, interessados em influenciar a estratégia regulatória.

A busca pela racionalização do processo decisório envolve a delimitação de um processo neutro e de um ambiente jurídico-institucional administrativo seguro para a realização de acordos, de modo que se busca amparo na teoria processual-administrativa da regulação para responder algumas preocupações expostas pela teoria da escolha pública.

Como subitem da parte que trata do ambiente jurídico-institucional administrativo seguro, analisa-se os critérios para responsabilidade do agente regulador que assina os acordos de transação.

Outra teoria da abordada é a da regulação responsiva que estabelece graus de intervenção regulatória a depender do perfil de conformidade do regulado. Ressalta-se que o atual modelo de aplicação de sanções no direito tributário ainda está vinculado à regulação criminalizadora, não admitindo a dosimetria individualizada e proporcional da pena. O pouco espaço discricionário para atuação responsiva na aplicação das penas pode ser ampliado mediante o uso da transação tributária para graduar e negociar multas, considerando a finalidade regulatória de recuperação de créditos e de promoção da conformidade fiscal.

Ainda no item da regulação responsiva, o trabalho analisa qual tratamento deve ser conferido ao devedor contumaz, que se assemelha à parte recalcitrante ou irracional do modelo de regulação responsiva.

Por fim, a teoria da regulação inteligente, ou *smart regulation*, que é uma teoria responsiva, estabelece princípios e diretrizes para a atividade de combinação ou sequenciamento das técnicas regulatórias. São esses nortes que guiarão a construção das cláusulas do acordo de transação. Não se deixa de enfrentar os limites do poder discricionário durante essa modelagem regulatória.

A proposta de trazer elementos (conceitos, princípios e teorias) do direito regulatório para o direito tributário está amparada pelo método de investigação dedutivo, no qual o pesquisador parte de argumentos gerais para verificar seu encaixe no contexto específico da Administração Tributária. A pesquisa contém elementos teóricos, revisão bibliográfica, e práticos, análise de cláusulas de acordos de transação tributária. Considerando que a transação é um instituto recente, a pesquisa não objetivou ser quantitativa, pois não teve como enfoque o recolhimento de dados empíricos sobre os resultados dos acordos de transação.

1. ATIVIDADE REGULATÓRIA EXERCIDA PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1. FUNDAMENTOS DO DIREITO REGULATÓRIO

A comunicação de um instituto do Direito Tributário, que é a transação, com conceitos do Direito Regulatório exige uma revisão prévia desses conceitos e dos fundamentos dessa disciplina jurídica para facilitar na compreensão e fluidez da abordagem interdisciplinar.

Segundo o Professor Márcio Iorio Aranha, a regulação é um conjunto de disposições normativas e administrativas caracterizadas pelo seu caráter conjuntural de influência ou controle sobre o ambiente regulado mediante a comparação de resultados esperados e resultados efetivamente alcançados⁸.

Desse conceito, é possível identificar que a atividade regulatória envolve a participação na elaboração e/ou execução de uma política pública, de forma organizada, com a definição de medidas de modelagem de comportamentos e o acompanhamento de seus resultados.

O caráter conjuntural da regulação implica a sua adaptabilidade para enquadramento em contextos específicos e a possibilidade de atualização, aprimoramento ou revisão de uma medida para se aproximar de forma mais célere à eficiência desejada.

Algumas expressões são marcantes dentro da atividade regulatória.

A primeira delas é “instrumento regulatório” (ou uma técnica regulatória)⁹, que é um meio de que o Estado utiliza para influenciar comportamento social para o alcance dos objetivos inscritos em determinada política pública¹⁰. Os meios são institutos, de direito público ou privado, regulados e aparados pelos princípios e normas jurídicas.

Neste trabalho, abordaremos a transação tributária como um instrumento “macro” de regulação, considerando igualmente os benefícios, concessões, contrapartidas, exigências especiais e penas como instrumentos “micro” ou “individualizados” que, combinados nos termos de transação, serão essenciais para os objetivos buscados pela Administração Tributária.

A segunda expressão é “estratégia regulatória”, que consiste na integração de instrumentos ou técnicas em busca da consecução da realização da finalidade em uma ou mais políticas públicas^{11,12}. Combinar técnicas regulatórias envolve a busca incessante do melhor resultado, que

⁸ ARANHA, M. I. *Manual de Direito Regulatório*. 7ªed. Londres: Laccademia Publishing, 2022, p. 266.

⁹ Embora “instrumento regulatório” e “técnica regulatória” tenham o mesmo significado, adotou-se neste trabalho a distinção de “transação” como instrumento regulatório e os “benefícios, concessões, contrapartidas, exigências especiais, medidas de colaboração e penas” como técnicas regulatórias na transação.

¹⁰ Idem, p. 10.

¹¹ Idem, p.70.

¹² Ensina o Professor Márcio Iorio Aranha: “Enquanto os instrumentos/técnicas regulatórias podem ser concebidos enquanto despidos de direção sistêmica, as estratégias regulatórias representam um esforço de modelagem, mediante integração de instrumentos e técnicas em uma apresentação inovadora” (ARANHA, Márcio Iorio; LOPES, Othon de Azevedo. *Estudo sobre Teorias Jurídicas da Regulação apoiadas em incentivos*. Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Regulação apoiada em Incentivos na Fiscalização Regulatória de Telecomunicações, 2019, p. 180).

é a conformidade legal pelos agentes regulados com a menor intervenção possível do Estado¹³. Os resultados ou as características dos regulados motivarão a manutenção ou adaptação da estratégia adotada.

A terceira expressão é “teoria regulatória”, que consiste em um modelo de exercício do poder regulatório com base em premissas pré-definidas e mecanismos que orientam as escolhas públicas. Neste trabalho, abordaremos, no capítulo 4.1.2, a teoria econômica da *public choice* e as teorias jurídicas da regulação processual-administrativa, da regulação responsiva e da regulação inteligente.

A quarta e última expressão é “governança regulatória” que consiste na gestão das empresas apoiada por técnicas regulatórias que estimulam a participação do regulado no alcance do interesse público¹⁴. Pela transação tributária, ver-se-á que existem diferentes formas de incentivo para adesão do contribuinte e existem cláusulas de manutenção da regularidade fiscal como condição futura para manutenção dos incentivos. Essas técnicas levam a própria empresa a melhorar sua gestão para contribuir com o Estado, ainda que o interesse que a move seja econômico.

Com base nessas distinções terminológicas, passa-se a abordar quais são os escopos da atividade regulatória e como eles se encaixam nas atividades exercidas pela Administração Tributária.

1.2. ATIVIDADE REGULATÓRIA E O SEU EXERCÍCIO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O fenômeno regulatório engloba as atividades de regulamentação, fiscalização, monitoramento, planejamento, fomento, ordenação da economia e resolução de conflitos (mediação e transação)¹⁵.

¹³ No capítulo (4.4.1), tratar-se-á dos princípios aplicados à combinação ou sequenciamento dos instrumentos de regulação por meio da transação tributária.

¹⁴ ARANHA, Márcio Iorio. Compliance, Governança e Regulação, in: CUEVA, Ricardo Villas Bôas; FRAZÃO, Ana (Coord.). *Compliance: Perspectivas e desafios dos programas de conformidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 440.

¹⁵ ARANHA, M. I. *Manual de Direito Regulatório*. 7ªed. Londres: Laccademia Publishing, 2022, p.277.

A regulamentação é o exercício do poder normativo que a Administração Pública detém para complementação de leis com a finalidade de conferir efetividade a sua aplicação. A edição de atos normativos infralegais decorre do distanciamento do legislador aos casos concretos, bem como do inconveniente de listar ou da impossibilidade de prever todos os contextos que atraem a incidência da lei¹⁶.

A fiscalização é o poder de investigação da Administração Pública para verificar a regularidade da atividade regulada, podendo restringir direitos, interesses ou liberdades em benefício de interesse público, a exemplo da imposição de pena de multa pelo descumprimento de obrigações comuns a todas as empresas de um setor regulado.

Segundo Gustavo Binbenbojm, a fiscalização pode ser preventiva ou repressiva. A primeira é realizada de ofício, aleatoriamente, dentro de um espaço de tempo, independentemente da notícia de infração à normas regulamentares. A segunda é promovida para fazer cessar algum ilícito, como a imposição de penalidade¹⁷.

O monitoramento é uma espécie de fiscalização e consiste ou na análise do comportamento individual de determinadas empresas recalcitrantes ou na análise de uma forma mais ampla sobre percepção de como o mercado reage à regulamentação da atividade - se atendendo ao objetivo de conformidade ou se furtando às obrigações impostas.

O planejamento consiste na definição de objetivos e finalidades de determinada estratégia regulatória, com metas e prazos para avaliação dos resultados da intervenção. A atividade de planejar pressupõe a existência de estudos prévios e a explicitação das razões da escolha de determinados meios para atingir os fins pretendidos (fins menores, maiores, de curto e longo e prazo, fins instrumentais e subordinados aos fins essenciais¹⁸), de modo a conferir racionalidade e garantir legitimidade da intervenção estatal¹⁹.

O fomento consiste no estímulo à adoção pelo setor privado de condutas afinadas à política pública desejada. Trata-se de uma atuação indireta e que necessita do interesse e consensualidade

¹⁶ AMARAL, Diogo Freitas. *Curso de Direito Administrativo*. Vol. II. Coimbra, Almedina, 2009, p. 174.

¹⁷ BINENBOJM, Gustavo. *Poder de polícia, ordenação, regulação*. Ed. Fórum, 2ª edição, Belo Horizonte, 2017, p. 98.

¹⁸ PINHEIRO, Hendrick. *Transação Tributária: Planejamento e Controle*. Ed. Fórum, 1ª edição, Belo Horizonte, 2021, p.82

¹⁹ Idem, p. 90.

do regulado. Segundo Floriano de Azevedo Marques Neto²⁰, o fomento tem como base a efetivação da ordem econômica e os seus limites, fundamentos e objetivos do fomento estão positivados no art. 170 da Constituição²¹, que destaca os princípios norteadores da intervenção do Estado na ordem econômica.

A ordenação da economia consiste na garantia da igualdade de condições entre as empresas reguladas, de modo a garantir uma concorrência justa e verdadeira. A existência de uma parte recalcitrante pode gerar distorções no mercado, o que exige a intervenção reguladora do Estado.

Por fim, mediação e transação são formas de composição de litígios pautadas pela ponderação de interesses e pela concessão mútuas das partes litigantes. A atividade regulatória envolve a identificação ou prevenção de controvérsias e o desenvolvimento de soluções consensuais, que são mais céleres, eficazes e menos custosa para a sociedade.

Esclarecidas as funções regulatórias, defende-se que todas podem ser empregadas, de alguma forma, pela Administração Tributária de modo que se advoga pelo reconhecimento de uma atividade regulatória tributária.

Inicialmente, conceitua-se a Administração Tributária como a seção da Administração Pública que cuida de um dos aspectos da atividade financeira do Estado, que é a obtenção de receitas públicas derivadas para o financiamento do Estado. Um outro aspecto da atividade financeira do Estado, que é a despesa pública, não é de competência da Administração Tributária, mas está relacionada à atividade política de repartição e alocação orçamentária. Por outro lado, o gasto tributário é matéria afeta à Administração Tributária, na medida em que envolve a atuação indireta do Estado na sociedade.

²⁰ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; ZAGO, Marina Fontão. Fomento. In: Maria Sylvia Zanella di Pietro. (Org). *Tratado de direito administrativo: funções administrativas do Estado*. 1ed. v.4, p. 405-501. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 408

²¹ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.
Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Segundo Josué Alfredo Pellegrini²², o gasto tributário é uso do sistema tributário para promoção de objetivos extrafiscais, econômicos e sociais, programáticos (e aqui entendemos o planejamento arrecadatório do Estado) ou ainda objetivos alcançáveis por meio dos gastos diretos, porém de forma menos eficiente, por meio: a) da redução o montante recolhido do tributo; b) do benefício a uma parcela dos contribuintes; c) e da criação de exceções à estrutura básica do tributo.

O mesmo autor diferencia gasto público (despesa pública) para gasto tributário ao dispor que, no primeiro, há a efetiva arrecadação que financia a despesa, enquanto, no segundo, é a ausência de cobrança fiscal que financia a realização de um resultado almejado pela política pública²³.

Em continuidade à definição do conceito de Administração Tributária, defende-se que, além das funções típicas de regulamentação e fiscalização, outras funções regulatórias são exercidas pelos representantes do Fisco²⁴.

A função de monitoramento é exercida pelo acompanhamento especial dos processos tributários de maior repercussão sobre a arrecadação fiscal, além do acompanhamento dos maiores contribuintes pela Receita Federal²⁵ e dos grandes devedores pela PGFN. Aos órgãos é atribuída a tarefa de identificar os grandes devedores; conferir tratamento prioritário àqueles contribuintes identificados pelos seus comportamentos evasivos; monitorar os rendimentos e o patrimônio desses contribuintes recalitrantes; e promoção de pesquisas quanto ao comportamento de segmentos econômicos, visando à adoção de estratégias jurídicas mais eficazes na respectiva recuperação dos créditos.

Adicionalmente ao monitoramento dos grandes devedores, a Receita Federal tem a obrigação de promover o arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo cuja soma dos débitos

²² PELLEGRINI, J. A. *Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil*. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em 01/05/2023, ps. 6/7.

²³ Idem, p. 7

²⁴ Vicente Kleber de Melo Oliveira já defendera que outras atividades, direta ou indiretamente relacionadas com a consecução da receita tributária, devem ser consideradas como atributos da Administração Tributária, tais como a seleção de contribuinte sujeitos ao procedimento de fiscalização especial, o julgamento do processo administrativo fiscal, a consulta à legislação tributária e a educação e promoção da cidadania fiscal. (MELO OLIVEIRA, Vicente Kleber. *A Administração Tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado*. Ed. Fórum, Belo Horizonte, 2012, p.105).

²⁵ Portaria RFB 4.888/2020.

por ela administrados excede simultaneamente dois milhões de reais e 30% do seu patrimônio conhecido. O arrolamento não consiste na indisponibilidade dos bens, mas na obrigação do contribuinte de manter a Receita informada de eventual alienação. Pelo monitoramento, o Fisco poderá acompanhar periodicamente a situação patrimonial do devedor.

A função de planejamento é desempenhada pela Administração Tributária com a definição de Ciclos de Planejamento Estratégicos, de modo averiguar sob uma perspectiva temporal o resultado das estratégias e programas implementados.

O fomento é a utilização pela Administração Tributária de instrumentos para a moldura de condutas desejáveis dos contribuintes, a exemplo de normas indutoras²⁶, que podem estabelecer tributos de desestímulo ou incentivos fiscais, e dos contratos fiscais, como a transação tributária e o negócio jurídico processual.

Observa-se que nos últimos cinco anos, os órgãos fazendários editaram diversas medidas de incentivo à conformidade fiscal com base em estímulos diferentes do tradicional “comando e controle”, a exemplo da criação do Programas “Retomada Fiscal” e “Litígio Zero” pela União²⁷, além e da concepção de um programa de estímulo aos bons pagadores pela Receita Federal do Brasil, chamado “Confia”²⁸.

A função de ordenação da economia também é um escopo de atuação da Administração Tributária pelo estímulo à colaboração com a fiscalização tributária em contextos de concorrência predatória e de cultura de sonegação, a exemplo da criação pela Instrução Normativa RFB nº 2.146, de 29.6.2023 do programa “Remessa Conforme” aplicado nas importações de bens adquiridos em plataformas de *e-commerce*.

²⁶ Adota-se o conceito de normas tributárias indutoras dado por Luís Eduardo Schoueri: “por normas tributárias indutoras se entende um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de uma de suas funções, a indutora. Ressalte-se, outrossim, que pelo corte proposto, não perde o objeto seu caráter normativo por meio das normas tributárias indutoras, o legislador vincula a determinado comportamento um consequente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 30). As normas indutoras intervêm no domínio econômico, dando sinais do comportamento desejado dos contribuintes.

²⁷ Portaria PGFN nº 21.562/2020.

²⁸ Portaria RFB 28/2021. Menciona-se também a Consulta Pública nº4/2018 para criação do Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade) no âmbito da Receita Federal.

Atualmente, existe uma deformidade no mercado de vendas digitais, uma vez que as empresas brasileiras do varejo enfrentam grandes dificuldades de competir em paridade de condições com as empresas que importam produtos de países cuja mão de obra é barata e/ou a carga tributária reduzida. A situação se agrava nos casos em que a internalização da mercadoria importada é realizada mediante operações de sonegação fiscal, com fraudes em declarações quanto à origem e ao preço verdadeiro dos produtos, tudo feito para se evadir às regras antidumping.

Para superar esse problema, o Governo apresentou a proposta de criação de dois canais de tratamento do produto importado na alfândega. Para aquelas plataformas de *e-commerce* que exigirem aos consumidores o pagamento antecipado do imposto de importação devido, no ato da compra, via Darf, a liberação dos produtos será mais rápida, por meio de um “canal verde”. Aquelas que ficarem fora do programa cairão num sistema mais lento de desbloqueio, o “canal vermelho”. Este é um exemplo de como a Administração Pública pode intervir no mercado para moldar comportamentos desejáveis, utilizando especialmente instrumento de fomento.

Em seguida, a função de mediação é a única que ainda precisa ser regulamentada, embora presencie-se medidas para tanto. No dia 02/05/2023, a Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal aprovou o Projeto de Lei nº 2.485/2022 que institui a mediação tributária na União²⁹. Segundo o projeto, a mediação tributária seria um método e procedimento requerido, instaurado e mantido voluntariamente pelo agente competente da Administração Tributária federal e pelo sujeito passivo, no qual a assistência facilitadora ou diretiva de um terceiro imparcial busca a prevenção de conflito tributário, cujo resultado poderá ser a celebração de acordo, formalizado por meio de termo de entendimento das partes.

A mediação tributária poderá ser realizada em qualquer fase: no curso do procedimento fiscal; no contencioso administrativo tributário; na inscrição em dívida ativa; e no contencioso judicial tributário. Caso o acordo tributário estabeleça o dever de recolhimento do tributo objeto do procedimento fiscal, o sujeito passivo tem direito à redução de 70% no valor da penalidade

²⁹ O projeto decorre do Relatório Final da Comissão de Juristas do Senado Federal, instaurada no ano de 2022 e responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional.

prevista no art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, desde que cumpra regularmente os termos do acordo.

Enfim, a última função é a transação disciplinada na Lei nº 13.988/20, que será tratada como marco regulatório no direito tributário (capítulo 1.4), sem que antes estudemos a sua natureza jurídica.

1.3. NATUREZA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A transação tributária é um instituto de natureza processual, ou instrumental³⁰, o qual conduz as partes a uma solução de consenso, que envolva concessões mútuas, proporcione meios para a extinção do crédito tributário e ponha fim ao litígio, prevenindo eventuais outros.

A transação não é um acordo envolvendo elementos da obrigação tributária, tais como as condições de sua constituição, a interpretação dos aspectos materiais, temporais e espaciais do fato gerador ou a redefinição de alíquotas ou base de cálculo³¹. O objeto de negociação não são a forma e as condições de extinção do crédito tributário.

O instituto não é um direito unilateral imponível à Administração Pública Federal, mas um instrumento que somente se celebra quando ambas as partes envolvidas concordam com sua utilização, nos termos do art. 171, *caput* e parágrafo único, do CTN: “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”.

A lei estabelece as condições para acordo, o que se deve entender como as condições gerais, as cláusulas padrão e inegociáveis, além das hipóteses de restrição e vedação ao acordo.

³⁰ ARAÚJO, Juliana Furtado da Costa. CONRADO, Paulo César. *Transação tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da Lei nº 13.988/2020*. In “Transação tributária: na prática da Lei nº 13.988/2000”, Paulo César Conrado & Juliana Furtado da Costa Araújo (coordenadores), São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 22.

³¹ ALVES, Francisco Sérgio Maia. A transação tributária e o seu controle pelo Tribunal de Contas da União. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. (Coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coelho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022. p. 375.

Por depender de lei autorizativa, e dela decorrer, Regina Helena Costa entende que a transação não possui natureza contratual, aproximando-se da natureza de ato administrativo³². O melhor raciocínio, porém, é o de que, naquilo que não contraria as disposições gerais da lei, o representante da União que negocia com o contribuinte dispõe de liberdade contratual para definir o alcance dos benefícios e solicitar outras contrapartidas para o acordo.

A transação pressupõe concessões mútuas entre as partes para terminarem o litígio e prevenirem eventuais outros. Nesse sentido, trata-se de uma modalidade parcialmente favorável de solução do conflito, negocial e bilateralmente, em que as partes envolvidas atuam prescindindo da intervenção heterogênea ou da submissão da vontade administrativa para que se ponha termo ao impasse³³.

Concorda-se com a tese defendida por Beatriz Biaggi Ferraz, de que ela possui uma natureza tríplice, pois carrega elementos de (i) ato administrativo, uma vez que depende de lei, e os agentes públicos devem agir com discricionariedade, conveniência e oportunidade, sendo que poderá haver a utilização dos institutos da anistia e da remissão; (ii) contrato público, uma vez que, necessariamente, há que se ter uma conversão de vontades para se chegar a um denominador comum e; (iii) da extinção do crédito tributário, pois o objetivo final é sempre que a obrigação se extinga³⁴. Ressalva-se apenas a natureza da transação como modalidade de extinção do crédito tributário.

No termo de transação, haverá cláusulas-padrão, obrigatórias em todos os acordos, cuja natureza se aproximará de ato administrativo. Porém, os acordos poderão contemplar cláusulas personalizadas, negociadas individualmente, de modo que a natureza da transação, nesse ponto, será de contrato público.

Em relação à terceira característica essencial da transação tributária, o saudoso tributarista Hugo de Brito Machado, defende que a inclusão da transação tributária no art. 156, do CTN, como modalidade de extinção do crédito tributário, se justificaria porque a Fazenda estaria renunciando

³² COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 296.

³³ PARISI, Fernanda Drummond. *Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário*. São Paulo: PUC-SP, 2016. p. 112.

³⁴FERRAZ, Beatriz Biaggi. *Transação em matéria tributária*. 2018. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica, São Paulo – Disponível em <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>, p. 19, Acesso em 01/05/2023.

ao seu direito de insistir na cobrança de um crédito e o contribuinte estaria renunciando ao seu direito de questionar a exigência do mesmo ou de outro³⁵. Todavia, não é o termo de transação que dá baixa à inscrição, cuja exigibilidade fica suspensa até o efetivo pagamento de todas as suas parcelas. A transação, portanto, não é modalidade de extinção do crédito tributário, porém é o meio preparativo para tanto.

A transação tributária é um instituto autônomo, mas está vinculado a outros institutos de suspensão do crédito, como a moratória ou o parcelamento, e de extinção do crédito por meio das diferentes modalidades de pagamento que põem fim à obrigação tributária (pagamento em sentido estrito, compensação, conversão em renda, utilização de precatórios, utilização dos saldos de prejuízo fiscal acumulado).

A Lei da Transação (Lei nº 13.988/20) estabelece que a proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos, o que significa que não se extinguem os créditos negociados, garantindo, com efeito, que a eventual rescisão do acordo implica afastamento dos benefícios concedidos e cobrança integral do débito originário, deduzidos os valores pagos. Vê-se que não há, portanto, imediata e automática extinção do crédito tributário.

De todo modo, a tese da natureza tríplice da transação defendida por Beatriz Biaggi Ferraz não está prejudicada, porque a autora esclarece que o objetivo final do acordo sempre é a extinção do crédito tributário.

Avançando na delimitação da natureza jurídica e nas características do instituto, a lei diz que a transação deve importar em “determinação” de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. Para a maioria da doutrina³⁶, houve um erro de digitação do legislador ao escrever

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. “Revista Fórum de Direito Tributário” (RFDT), Belo Horizonte: Fórum, ano 5, n. 28, p. 57, jul./ago. 2007

³⁶ “Por evidente equívoco de redação do texto do art. 171 da Lei nº 5.172, de 25.10.1966, foi publicada a expressão “determinação do litígio”, quando, em verdade, o termo certo e que era desejado pelo legislador é “terminação do litígio”, como comprova o teor do art. 136 do Projeto do Código Tributário Nacional, do qual se originou o art. 171 do CTN, que utilizava justamente a expressão “terminação do litígio ao se referir à transação”. (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A transação tributária de acordo com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). “Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho”. Belo Horizonte: Fórum, 2022. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário; v. 1), p. 20). Misabel Derzi, Onofre Alves Batista Júnior e Valter de Sousa Lobato escrevem em artigo conjunto que: “A expressão literal do art. 171 assinala que a lei pode facultar a celebração de transação que importe em “determinação” de litígio. A “determinação” do litígio significa a “resolução” do litígio, a “decisão” que pode se dar perante litígio potencial ou efetivamente instaurado”. (DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR,

“determinação”. A palavra correta seria “terminação” do litígio. Assim, a litigância, administrativa ou judicial, é condição preliminar para que haja a negociação entre as partes.

Além da natureza terminativa, a transação não deixa de ser “preventiva de litígios”, porque a confissão dos débitos e a renúncia de quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem os créditos transacionados são cláusulas essenciais dos acordos.

Para definir o alcance da expressão “litígio administrativo”, o Parecer AGU nº JM 2/2023 definiu que o contencioso administrativo são todos os procedimentos administrativos originados das manifestações do contribuinte de que trata, especificamente, o artigo 151, III, do CTN³⁷. Quais sejam, reclamações e recursos apresentados no processo administrativo fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/1972 e no Decreto nº 7.574/2011, cuja consequência é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido.

O Parecer, por seu turno, entendeu que os recursos previstos na Lei nº 9.784/1999³⁸ não preenchem esses requisitos, seja porque não possuem efeito suspensivo, por expressa disposição do artigo 61, caput, da Lei nº 9.784/1999, seja porque esse diploma legal não pode ser considerado uma das leis reguladoras do processo administrativo tributário.

Com fundamento no art. 151, III, do CTN, o Parecer declarou ilegal parte do art. 5º, da Portaria RFB nº 247/2022, o qual definia que o contencioso administrativo fiscal instaura-se com a apresentação, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de impugnação, manifestação de inconformidade ou de recurso previsto no Decreto nº 70.235/1972, no Decreto nº 7.574/2011, ou na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, quando referente: a) à compensação não declarada; b) ao arrolamento de bens e direitos, quando a transação tratar de substituição da garantia; c) à decisão de cancelamento ou não reconhecimento de ofício de declaração retificadora; e d) aos programas de parcelamento.

Onofre Alves; LOBATO, Valter de Sousa. *A transação tributária nos estados-membros*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). “Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho”. Belo Horizonte: Fórum, 2022. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário; v. 1, p. 175).

³⁷ CTN. Art. 151. *Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

³⁸ Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

O litígio objeto de transação na Receita Federal, em síntese, é o contencioso gerado pela impugnação do lançamento tributário e não o mero exercício do direito de petição.

No âmbito do contencioso judicial, o alcance da expressão “litígio” adquiriu conotação mais ampla com o passar do tempo, prescindindo da existência de qualquer peça de impugnação judicial do crédito tributário (ação anulatória, embargos à execução, exceção de pré-executividade, etc.).

O art. 16, da Portaria PGFN nº 6.757/2022, dispõe que a transação deverá abranger todas as inscrições elegíveis do sujeito passivo, vedada a adesão parcial. Diante dessa exigência, haverá hipóteses em que a inscrição em dívida ativa ainda não terá sido ajuizada e hipóteses em que a execução fiscal não terá sido contestada pelo contribuinte.

Mesmo nesses cenários em que não há contraposição ao crédito tributário, a Administração Tributária adotou o entendimento de que a inscrição em dívida ativa, por si só, revela a resistência do contribuinte em pagar seus débitos³⁹, o que obrigaria a instauração e posterior manutenção do contencioso tributário, com todos os percalços envolvendo a recuperação judicial de créditos.

A abertura da negociação para créditos cuja exigibilidade não esteja sob suspeita parcial ou integral pode ser objeto de crítica. A inexistência de controvérsia pelo sujeito passivo não justificaria as concessões pela Fazenda Pública, posto que não há risco de perda judicial. Esse é o entendimento do Professor da UnB Oswaldo Othon Saraiva Filho, que defende que na autêntica transação tributária, a questão a ser resolvida de forma consensual diz respeito a uma dúvida preexistente que desestabiliza a relação jurídico-tributária, podendo as partes transacionarem sobre a correta interpretação da norma legal tributária ou a elucidação da realidade dos fatos controversos sobre os quais incidiu a norma jurídica.⁴⁰

³⁹ O legislador federal, quando trata da transação do contencioso de pequeno valor admite igualmente a existência de um litígio precedente ao ajuizamento da ação de execução fiscal, quando diz: “ato do Ministro de Estado da Economia regulamentará o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, assim considerado aquele cujo *lançamento fiscal* ou controvérsia não supere 60 (sessenta) salários-mínimos” (art. 23, inc. I, da Lei 13.988/200).

⁴⁰ Oswaldo Othon de Pontes. A transação tributária de acordo com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário; v. 1), p. 33.

No mesmo sentido, são as lições de saudoso Professor Hugo de Brito Machado, que realça a excepcionalidade do instrumento da transação, que deve ser destinado a superar contratualmente incertezas existentes em uma relação jurídica tributária litigiosa⁴¹.

A despeito das ponderações acima quanto à excepcionalidade da transação e à importância de uma controvérsia jurídica prévia, deve-se considerar, por outro lado, que o motivo da instituição da transação tributária foi o alarmante estado do contencioso tributário administrativo e judicial, marcado por inúmeros processos de execução que se prolongam durante anos sem a efetiva arrecadação tributária, conforme motivação contida na exposição de motivos da Medida Provisória nº 899/2019 – convertida na Lei de Transação.

De fato, desde 2016, o Tribunal de Contas da União vem acompanhando a crise do contencioso tributário no Brasil⁴². O Tribunal apurou que, em dezembro de 2019, havia 265.350 processos nas Delegacias de Julgamento da Receita, no valor de R\$ 135,31 bilhões. No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o estoque era de 117.034 processos, no valor de R\$ 671,93 bilhões. Por seu turno, o estoque dívidas inscritas era de 16.947.032, correspondentes a R\$ 2,32 trilhões ou 31,77% do produto interno bruto (PIB) brasileiro em 2019⁴³.

O tempo médio de duração do contencioso administrativo tributário era, em 2018, superior ao prazo legal de 360 dias (Lei 11.457/2007), sendo de: 2,6 anos nas Delegacias de Julgamento da Receita Federal; 4 anos no CARF; e 9 anos na execução fiscal, a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Apenas 5% do valor das autuações mantidas foram arrecadados aos cofres do Tesouro Nacional⁴⁴. Todos esses números levaram à conclusão pela Corte de Contas de que a eficiência do processo que se destina a resolver os conflitos entre fisco e contribuinte (contencioso) está comprometida.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, v. III, Editora Atlas, 2ª edição, 2007, p. 512 e 514

⁴² Acórdãos 1.076/2016, 2.497/2018, 1.105/2019 e 336/2021, todos do Plenário do TCU.

⁴³ Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal. 2022, TCU. Disponível em https://sites.tcu.gov.br/listadealtorisco/eficiencia_da_cobranca_e_do_contencioso_tributarios.html, Acesso em 03/04/2023.

⁴⁴ Idem.

Ademais, vigem perante a PGFN as orientações de ajuizamento seletivo de processos de execução fiscal⁴⁵ e de dispensa da prática de atos processuais⁴⁶, o que não representa renúncia à obrigação de buscar a cobrança extrajudicial da dívida, o que engloba os acordos de transação tributária⁴⁷.

Por essas razões, a transação tributária erige não apenas como um instrumento de pacificação de conflitos envolvendo teses tributárias, mas de recuperação de créditos com baixa expectativa de arrecadação e de promoção da conformidade tributária, de modo a superar a cultura de litigância ou de inadimplência. Essa função do instituto decorre da evolução de sua natureza.

Em sintonia com essa conclusão, o legislador previu três espécies de transação: a) a transação na cobrança de créditos da dívida ativa da União (capítulo II, da Lei nº 13.988/20; a b) transação por adesão no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica (capítulo III, da mesma lei); e c) a transação por adesão de créditos de pequeno valor.

Juliana Furtado da Costa Araújo e Paulo César Conrado distinguem as modalidades de transação “na cobrança”, que tem como objeto os créditos dotados de certeza, liquidez e exigibilidade e cujo meio para satisfação era a via executória, e de transação “no contencioso”, cujo objeto são créditos são questionados por meio de ações antiexacionais propostas pelo sujeito passivo⁴⁸.

A transação do contencioso é uma modalidade de transação por adesão, o que significa que ela é condicionada ao lançamento de edital que preveja as condições para o acordo, de modo que a negociação dos débitos pelo contribuinte depende apenas da manifestação de sua vontade

⁴⁵ Conforme art. 33, da Portaria PGFN nº 33/2018; O ajuizamento de execuções fiscais para cobrança de débitos inscritos em dívida ativa da União fica condicionado à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado.

⁴⁶ A recém-publicada Portaria AGU nº 90, de 9 de maio de 2023, prevê em seu art. 5º, que “A Procuradoria-Geral Federal e a Procuradoria-Geral da União poderão dispensar ou praticar atos processuais no âmbito da cobrança de créditos da União e das autarquias e fundações públicas federais para atender a critérios de racionalidade, economicidade e eficiência, (...)”. Segundo o art. 6º, para a definição dos critérios de racionalidade, de economicidade e de eficiência deverão ser analisadas, dentre outros: I - a suficiência e liquidez das garantias oferecidas nos processos judiciais; II - os parcelamentos ativos; III - a capacidade de pagamento; IV - o endividamento total; e V - o histórico de adimplência do devedor. A tendência é a PGFN adaptar a sua Portaria PGFN nº 33/2018 para alinhar ao entendimento e à forma de atuação das demais Procuradorias vinculadas à AGU.

⁴⁷ Toma-se, por exemplo a modalidade de transação de pequeno valor.

⁴⁸ ARAÚJO, Juliana Furtado da Costa. CONRADO, Paulo César. *Transação tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da Lei nº 13.988/2020*. In “Transação tributária: na prática da Lei nº 13.988/2000”, Paulo César Conrado & Juliana Furtado da Costa Araújo (coordenadores), São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 22.

anuente. Pode-se defender que, nesse caso, a transação teria mais feição de ato administrativo, do que de contrato fiscal. Ou seja, a norma individual e concreta substituiria a etapa da negociação e produziria efeitos imediatamente após a adesão do contribuinte.

Francisco Sérgio, adotando as terminologias de Victor Borges Polizelli⁴⁹, define a transação por adesão como um ato administrativo participativo, posto que a expedição do ato depende, em alguma medida, da exteriorização do consentimento prévio ou posterior do beneficiário, que serve como pressuposto desse mesmo ato administrativo⁵⁰.

Independentemente da terminologia usada, a transação mantém sua natureza bilateral e sinalagmática, na medida em que o edital de adesão prevê concessões por parte da Fazenda Pública.

Por fim, como último aspecto relevante para compreensão hodierna da natureza jurídica da transação tributária, sublinha-se que o instituto não configura, em regra, renúncia de receita. Nos primeiros anos de sua criação, pendia certa dúvida entre os representantes da União se a concessão de benefícios aos contribuintes atrairia a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, em especial dos arts. 4º, §2º, inciso V, 5º, inciso II, e 14⁵¹.

⁴⁹ POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro*. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 305, 2013, p. 13.

⁵⁰ ALVES, Francisco Sérgio Maia. A transação tributária e o seu controle pelo Tribunal de Contas da União. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. (Coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022. p. 385

⁵¹ Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no §2º do art. 165 da Constituição e: (...)

§2º O Anexo [de Metas Fiscais] conterá, ainda: (...)

V – demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:(...)

II – será acompanhado do documento a que se refere o §6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

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

No mesmo sentido, é o preceptivo constitucional do art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, *in verbis*: “A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

As normas do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal exigem que a renúncia fiscal venha acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e de medidas de compensação ou de demonstração de que a renúncia não afetará as metas de resultados fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Na transação no contencioso, é mais evidente que o acordo envolve uma solução parcialmente favorável de processo que questionava a regularidade do crédito tributário e buscava sua desconstituição. A depender do estágio do processo ou da prognose de perda com base em precedentes judiciais, a presunção *juris tantum* de liquidez e certeza do crédito é enfraquecida.

Como etapa anterior ao lançamento do edital de adesão, competirá aos órgãos da Administração Tributária manifestarem se a medida é vantajosa diante das concessões recíprocas da transação, cotejando o objeto da discussão, com a jurisprudência atual sobre o tema ou com discussões correlatas ou similares já decididas em sede de precedente vinculante. Competirá a eles, igualmente, apresentarem estimativa de arrecadação ou reduções de receitas (art. 29, da Portaria ME nº 247/2020).

Nesse contexto, as concessões da Fazenda Pública na transação tributária podem representar arrecadação fiscal, não renúncia de receita.

Na transação na cobrança, por sua vez, a prognose de êxito do processo não está relacionada à certeza e liquidez do crédito, mas sim à expectativa de localização de bens do devedor capazes de serem convertidos em favor dos cofres públicos. Nesse ponto, é de especial relevância destacar

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

que os descontos sobre o crédito tributário estão condicionados à classificação como de “difícil recuperação” ou “irrecuperáveis”.

Ou seja, não há renúncia de receita sobre valores que a União não tem expectativa de obter. Em termos contábeis, não se registra no balanço financeiro um ativo que já é tido como perdido. O emprego da transação configuraria, na hipótese, um meio de obtenção de receitas mediante concessões mútuas das partes.

Para afastar os receios envolvendo eventual responsabilização na gestão fiscal, o legislador incluiu o art. 3º na Lei Complementar nº 174/2020⁵² para estabelecer de maneira clara que: “a transação resolutiva de litígio relativo à 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”.

Em síntese, a natureza jurídica, as características e as funções da transação tributária evoluíram no tempo, de modo que podem ser resumidas da seguinte forma: o instituto da transação a) possui natureza tríplice de ato administrativo, contrato fiscal e meio de extinção do crédito tributário; b) tem como finalidade não apenas a pacificação de conflitos envolvendo teses tributárias, mas a recuperação de créditos com baixa expectativa de arrecadação e a promoção da conformidade tributária; por isso, c) possui duas espécies: i) na cobrança e ii) no contencioso; d) é terminativa do litígio, podendo atuar como preventiva de outros litígios; e) não é uma renúncia fiscal.

1.4. LEI DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO UM MARCO REGULATÓRIO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Elencadas as características essenciais da transação tributária, passa-se a apresentar o argumento de que a Lei nº 13.988/20 é um marco regulatório no Direito Tributário.

Um marco regulatório é um evento que estabelece regras e direções para regulação de uma atividade. Nele, há a interlocução entre sociedade civil e Governo para criação de um ambiente

⁵² Trata da autorização da transação das empresas submetidas ao regime do Simples Nacional.

que estabeleça direitos e obrigações, defina regras para o funcionamento, contemple a fiscalização do cumprimento das normas, defina indicadores de qualidade e concilie de forma eficiente eventuais divergências pré-existentes ou que venham a surgir.

O marco regulatório decorre principalmente da aprovação de uma lei que direcione todos os itens listados acima. Assim ocorreu em relação ao Marco Regulatório do Terceiro Setor, aprovado pela Lei nº 13.019/2014, que tratou do estabelecimento do regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, bem como em relação ao Marco Civil da Internet, aprovado pela Lei nº 12.965/2014, que estabeleceu princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da internet no Brasil.

Pode-se defender que a Lei da Transação Tributária é um marco regulatório, pois ela contém diretrizes para a criação de um ambiente de modelagem de condutas dos contribuintes que concilia o interesse privado com o interesse arrecadatório do Estado com a realização de outros valores, como a duração razoável do processo, a eficiência, a capacidade de pagamento e a autocomposição de litígios.

Os acordos de transação decorrem da participação do particular na combinação de técnicas regulatórias subdivididas nos seguintes grupos: a) benefícios para o contribuinte; b) concessões processuais da Fazenda Pública; c) contrapartidas do contribuinte; d) declarações; e) eventuais exigências especiais; f) medidas de colaboração entre as partes; e g) penalidades em caso de descumprimento.

Os benefícios ofertados ao contribuinte são a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação; o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias; flexibilização das regras para constrição ou alienação de bens; a possibilidade de utilização de créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União ou de precatórios federais para fins de amortização ou liquidação do saldo devedor transacionado; e a possibilidade de utilização de créditos de prejuízo fiscal.

Outras concessões que a Fazenda Pública pode ceder são de natureza processual (típicas dos negócios jurídicos processuais), como calendarização de pagamento (plano de amortização);

escalonamento de parcelas; fixação de parcelas-balão; flexibilização das regras para aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; substituição ou liberação paulatina de garantias; alienação privada de garantias; renúncia a incidentes processuais de fraude à execução fiscal e renúncia a honorários de sucumbência.

Por outro lado, o contribuinte deve renunciar e desistir de quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais ou processos administrativos de impugnação; realizar o pagamento de eventual entrada; oferecer garantias; se comprometer a manter da regularidade fiscal durante o cumprimento do acordo; regularizar as obrigações junto ao FGTS; e anuir com a compensação, no momento da efetiva disponibilização financeira, de valores relativos a restituições reconhecidas pela Receita Federal do Brasil, ou de valores relativos a precatórios federais.

São exigidas declarações expressas do contribuinte de que não utiliza pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública Federal; e de que não alienou ou onerou bens ou direitos com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos inscritos.

A Administração Tributária pode fazer exigências especiais para o contribuinte, como o reconhecimento do grupo econômico e da solidariedade no cumprimento da obrigação tributária; a indicação da fonte de receita para pagamento das parcelas; a não distribuição de lucros acima do mínimo permitido; a não alienação de bens do ativo permanente/não circulante ou de direitos sem proceder à devida comunicação; a autorização do acesso da Administração Tributária às escritas fiscais; entre outras.

Como a transação pressupõe um ambiente de colaboração entre as partes, é possível que nessa arena, promova-se o saneamento de débitos prescritos e de cobrança inconstitucional por força de decisão do STF; o auxílio na interlocução com a Receita Federal para inscrição de débitos em aberto; a migração de parcelas especiais para a transação tributária; a fixação de prazo para regularização do FGTS, prorrogável caso não haja culpa imputável ao contribuinte; a anuência do contribuinte em fornecer informações sobre bens, direitos, valores, transações e operações que

auxiliem na fiscalização tributária⁵³; e a anuência pela Fazenda Pública quanto à separação de percentual de bem alienado para investimentos que gerem resultado futuro.

Por fim, em caso de descumprimento do acordo, a Administração Pública deve aplicar as seguintes penas: o afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores pagos; a execução automática das garantias; proibição de transacionar pelos próximos dois anos; e o redirecionamento da cobrança para devedores solidários.

A combinação de descontos e a cumulação com outros benefícios na transação tributária conferem aos órgãos regulamentadores maior poder regulatório, a ser exercido com base nos valores norteadores da Lei da Transação.

Por fim, para caracterização da transação tributária como um marco regulatório efetivamente, é preciso ter a compreensão que ao mesmo tempo que existem meios para se moldar comportamentos dos regulados (no caso, os contribuintes) devem existir meios de acompanhamento da efetividade das medidas adotadas e de uma atualização conjuntural da realidade. Quer dizer, para além das disposições legais, os órgãos fiscais devem estar constantemente reagindo aos resultados das medidas operados na realidade e submetendo-as a adequações constantes.

Favoravelmente ao requisito da atualização conjuntural da realidade, nota-se uma maleabilidade das propostas de transação à realidade concreta, como a expedição de Portarias voltadas para empresas em recuperação judicial; empresas impactadas pela pandemia do Covid-

⁵³ Segundo o Professor Antônio de Moura Borges, “no interesse da correta aplicação da legislação tributária, a Fazenda Pública dispõe de informações obrigatoriamente prestadas pelos próprios contribuintes e por terceiros, ou colhidas mediante diligência de fiscalização. Tais informações são utilizadas na determinação e exigência dos créditos tributários”. O uso dos dados fiscais deve ser feito no limite da motivação que justificou o acesso pela Fazenda Pública, ou em situações admitidas em lei. Nas palavras do Professor: “O art. 198 do Código Tributário Nacional proíbe, pois, a divulgação, pela Fazenda Pública e por seus funcionários, para qualquer fim, e sem prejuízo do que a lei penal prevê, de informes sobre a situação financeira ou econômica, bem como sobre os negócios dos sujeitos passivos ou de terceiros. De tal proibição, são excepcionados os casos previstos nos §§ 1º e 3º do art. 198, e no art. 199, do Código Tributário Nacional, assim como, entre outros, os de requisição de comissão parlamentar de inquérito (art. 58, § 3º da Constituição Federal) e os de requisição do Ministério Público da União no exercício de suas atribuições, em determinadas situações (Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993, art. 8º, § 2º)” (BORGES, Antônio de Moura. Divulgação de Informações Relativas a Inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 1, n. 5, set./out. 2003, ps. 107/108).

19; ou empresas do SIMPLES⁵⁴, além do lançamento de Programas de Regularização Fiscal como o “Litígio Zero”, o “Retomada Fiscal” e o “Redução de Litigiosidade Fiscal”.

No campo legislativo, a transação tributária já foi adaptada para as empresas em recuperação judicial, com a oferta de mais benefícios voltados à preservação da atividade empresarial (Lei nº 14.112/20). Em seguida, a Lei nº 14.375/2022, fruto da conversão da Medida Provisória nº 1.090/2021, ampliou as opções de benefícios disponíveis aos contribuintes e passou a admitir a transação tributária individual para créditos sob a administração da Secretaria da Receita Federal (RFB) submetidos ao contencioso administrativo federal, conforme será aprofundado no próximo capítulo.

Demonstrado que o evento que culminou na publicação Lei 13.988/2020 contém os atributos de um marco regulatório, passa-se a abordar a temática tributária de forma interdisciplinar com o Direito Regulatório.

2. PODER REGULAMENTAR E TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A transação tributária foi instituída pela Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019. O Projeto de Lei de Conversão nº 2/2020 aprimorou o texto original para prever: a) a extensão do instituto para créditos de natureza não tributária, admitindo a negociação por autarquias e fundações federais; b) a vedação de formalização de nova transação pelo prazo de dois anos aos contribuintes com acordos rescindidos; c) a vedação da realização de transação que reduza multas de natureza penal ou que envolva devedor contumaz, a ser definida na forma de lei específica; d) a flexibilização em relação ao oferecimento de garantias⁵⁵; e a e) inclusão de nova modalidade de transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor.

⁵⁴ Portaria PGFN 1.696/2021; Portaria PGFN/ME nº 2.382/2021.

⁵⁵ Redação original, antes da alteração promovida pela Lei nº 14.375/2022: “Na transação, poderão ser aceitas quaisquer modalidades de garantia previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios, alienação fiduciária de bens móveis, imóveis ou de direitos, bem como créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado”

O legislador federal também teve o cuidado de incluir a regra que conferiu concretude ao princípio da transparência, ao dispor que este será efetivado, “entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo”.

Precavido de riscos envolvendo a corrupção e a captura de representantes da Fazenda, o legislador incluiu duas novas causas de rescisão dos acordos: a) a comprovação de prevaricação, concussão ou corrupção passiva na sua formação; e b) a ocorrência de dolo, fraude, simulação, erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito.

Ainda no espírito cauteloso, os congressistas incluíram a previsão legal de que na hipótese de a proposta de transação envolver valores superiores aos fixados em ato do Ministro de Estado da Economia ou do Advogado-Geral da União, a transação, sob pena de nulidade, dependerá de prévia e expressa autorização ministerial, admitida a delegação (art. 8º).

A conversão da Medida Provisória em lei resultou na Lei nº 13.988, publicada em 14 de abril de 2020.

Em dezembro de 2020, foi publicada a Lei nº 14.112/2020 que, embora não tenha promovido alterações à Lei 13.988/2022, incluiu novos benefícios e condições para os acordos realizados com empresas em regime de falência ou recuperação judicial. Modificou-se a Lei nº 10.522/2002, que regulamenta de forma geral os parcelamentos, para incluir o art. 10-C e admitir descontos de até 70% e parcelamento em até 120 meses em acordos de transação.

Houve uma tímida inclusão de norma que prevê a utilização da transação como instrumento de promoção de valores sociais. O §1º do art. 10-C admite o acréscimo de mais 12 parcelas para empresas que realizem projetos sociais, nos termos da regulamentação – o que ainda não ocorreu.

A Lei nº 14.112/2020 inova ao dispor que a apresentação da proposta de transação suspenderá o andamento das execuções fiscais – esta disposição se restringe aos requerimentos feitos por empresas em processo de falência ou recuperação judicial.

Houve também a criação de modalidade de transação por adesão de débitos administrados pela Receita Federal com a possibilidade de pagamento do crédito transacionado mediante

utilização de até 30% do prejuízo fiscal como meio de pagamento (Art. 10-A, da Lei nº 10.522/2002). Esta foi a primeira vez que se tratou os créditos de prejuízo fiscal como forma especial de pagamento, o que vai ser confirmado com a publicação da Lei nº 14.375/2021.

A Lei nº 14.112/2020 também conteve os efeitos fiscais dos benefícios concedidos na transação ao prever a não incidência de PIS/Cofins sobre os redutores (inclusão do art. 50-A, I, à Lei 11.101/2005) e a não aplicação da trava de 30% de utilização de prejuízo fiscal para compensação do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o ganho de capital obtido nos descontos (art. 50-A, II, da Lei 11.101/2005). A norma igualmente dispõe que não se aplica a trava de 30% para compensação do IRPJ e da CSLL sobre a parcela do lucro líquido decorrente de ganho de capital resultante da alienação judicial de bens ou direitos (art. 6º-B, da Lei 11.101/2005).

No final do ano de 2021, o Governo editou a Medida Provisória nº 1.090 para instituir a transação na cobrança de créditos do FIES – Fundo de Financiamento Estudantil. Durante o processo legislativo para conversão na Lei nº 14.375/2022, houve a ampliação do escopo original para incluir a regularização de débitos das Santas Casas, dos hospitais e das entidades beneficentes atuantes na área da saúde. Também nesse contexto, houve a inclusão de uma série de alterações à Lei da transação.

A alteração da Lei 13.988/2020 partiu da decisão da Câmara dos Deputados de incorporar no Projeto de Lei de Conversão (PLV nº 12/2022) matéria já aprovada em segundo turno pelo Plenário do Senado Federal, nos termos do Projeto de Lei nº 4.728/2020.

Com as alterações promovidas pela Lei nº 14.375/2022, passou-se a permitir: a) a utilização de prejuízo fiscal sem a trava de 30% para equacionar saldo transacionado – limitado ao pagamento de 70% do passivo; b) o aumento do número de parcelas (até 120) e do percentual de desconto (até 65%); e c) a utilização de precatórios e direitos creditórios reconhecidos judicialmente para amortização da dívida.

A Lei nº 14.375/2022 também admite a transação tributária individual para créditos sob a administração da Secretaria da Receita Federal (RFB) submetidos ao contencioso administrativo federal. Essa alteração atribuiu à Receita Federal a competência de negociar créditos de forma individualizada, alargando sua função regulatória.

Destaca-se que segundo o art. 11, §1º-A, da Lei nº 13.988/2020, alterada pela Lei nº 14.375/2022, a utilização do prejuízo fiscal como moeda de pagamento será admitida a critério exclusivo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ou da Receita Federal, sendo adotada em casos excepcionais para a melhor e efetiva composição do plano de regularização e liquidação dos créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação. A Portaria PGFN/ME nº 6.757/2022 ressalta o caráter complementar do instrumento, na medida em que somente poderá ser utilizado “se inexistentes ou esgotados outros créditos líquidos e certos em desfavor da União, ou precatórios federais expedidos em favor do sujeito passivo.” (art. 36, inciso III).

2.2. MATÉRIAS SUJEITAS AO PODER REGULAMENTAR

A Lei nº 13.988/20 delegou a atos infralegais a função de regulamentar diversas matérias vinculadas ao procedimento para se transacionar créditos, conforme se passa a expor.

O art. 14 dispõe que compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quanto aos créditos inscritos em dívida ativa, e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, quanto aos créditos em contencioso administrativo fiscal, disciplinar, por ato próprio: I - os procedimentos necessários para a transação, inclusive quanto à rescisão do acordo; II - a possibilidade de condicionar a transação ao pagamento de entrada, à apresentação de garantia e à manutenção das garantias já existentes; III - as situações em que a transação somente poderá ser celebrada por adesão, autorizado o não conhecimento de eventuais propostas de transação individual; IV - o formato e os requisitos da proposta de transação e os documentos que deverão ser apresentados.

Do dispositivo acima, é possível constatar que a Administração Tributária possui o poder regulamentar para disciplinar o rito para a transação, quer dizer, o modo pelo qual os atos administrativos devem ser cumpridos. Nesse ponto, a Portaria PGFN nº 6.757/22 dispõe sobre os procedimentos para adesão à transação por edital, para elaboração de proposta de transação individual ou por edital, para elaboração de proposta de transação individual ou simplificada, para revisão da capacidade de pagamento e ou para impugnação à rescisão. Outra portaria, a de nº 10.826/22, dispõe especificamente sobre os procedimentos para utilização de créditos líquidos e

certos em desfavor da União, ou precatórios federais para amortizar ou liquidar saldo devedor transacionado.

A lei também confere poder discricionário à definição de condições para o acordo, como o oferecimento e manutenção de garantias; a fixação de requisitos para a adesão à transação por edital ou para a admissibilidade das tratativas para a transação individual; e a delimitação de um valor mínimo de débitos para que o contribuinte ofereça uma proposta personalizada.

O parágrafo único do art. 14 atribui exclusivamente⁵⁶ ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar, por ato próprio, os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança.

Na Portaria PGFN nº 6.757, definiu-se que os créditos serão classificados em ordem decrescente de recuperabilidade, sendo: I - créditos tipo A: créditos com alta perspectiva de recuperação; II - créditos tipo B: créditos com média perspectiva de recuperação; III - créditos tipo C: créditos considerados de difícil recuperação; ou IV - créditos tipo D: créditos considerados irrecuperáveis.

O art. 24 da Portaria define situações objetivas para caracterização do insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança, ocasião em que a irrecuperabilidade dos créditos será presumida. Nessas hipóteses, enquadram-se os devedores falidos, em recuperação judicial ou em liquidação extrajudicial. A presunção também se aplica para aqueles créditos inscritos em dívida ativa há mais de 15 anos e sem anotação atual de garantia ou suspensão de exigibilidade; ou para aqueles créditos com exigibilidade suspensa por decisão judicial há mais de 10 anos.

Salvo situações em que a irrecuperabilidade dos créditos é presumida, a classificação, ou *rating*, das dívidas irá se basear nos seguintes critérios descritos no art. 19 da Portaria: I - o tempo em cobrança; II - a suficiência e liquidez das garantias associadas aos débitos; III - a existência de parcelamentos, ativos ou rescindidos; IV - a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e

⁵⁶ Em relação ao conflito de competências entre a Receita Federal e a Procuradoria da Fazenda Nacional, indica-se a leitura do capítulo 2.5.

judiciais; V - o custo da cobrança administrativa e judicial; VI - o histórico de parcelamentos dos débitos; VII - o tempo de suspensão de exigibilidade por decisão judicial; e VIII - a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo.

Destaca-se que, na prática, tem prevalecido o último critério (inciso VIII) para a classificação da recuperabilidade da dívida. A capacidade de pagamento do contribuinte é a mensuração da situação econômica dos contribuintes com base em informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais e, conforme o art. 21 da Portaria, será calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos, no prazo de 5 anos, sem descontos.

Os demais critérios (incisos I a VII) podem ser apresentados e considerados durante as negociações e podem ser incluídos na motivação para a concessão dos benefícios. Não há, porém, uma vinculação predeterminada e objetiva entre esses critérios e a mensuração do grau de recuperabilidade dos créditos. Essa anotação é relevante considerando a orientação expressa da lei para a fixação de critérios “preferencialmente objetivos” que incluam ainda a temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança.

Atualmente, seja nos editais de adesão ou nas tratativas para a transação individual, o *rating* dos créditos da empresa é atribuído de forma genérica, sem descer a minúcias de cada processo de cobrança, com análises sobre a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais em cada caso concreto⁵⁷.

Verifica-se que houve uma opção regulamentar pela celeridade e simplificação das negociações para transação.

Em continuidade à análise das matérias regulamentadas por atos normativos, destaca-se que a PGFN fixou a obrigatoriedade de que o acordo de transação abranja todas as inscrições elegíveis do sujeito passivo, sendo vedada a adesão parcial, salvo quando os créditos estejam garantidos, parcelados, suspensos por decisão judicial, ou quando o sujeito passivo demonstrar que sua situação econômica impede o equacionamento de todo o passivo elegível.

⁵⁷ Vide críticas feitas no capítulo 4.1.1.

Observa-se uma preferência da PGFN pela regularização fiscal ampla do contribuinte. Caso o contribuinte queira manter o litígio em um caso ou em uma tese específica, ele deverá custear esta opção por meio do oferecimento de garantia idônea, salvo se já existir de decisão liminar suspendendo a exigibilidade do crédito, situação em que há um primeiro ato jurisdicional desconstituindo a presunção e legalidade do lançamento e da cobrança fiscal.

Na Portaria RFB nº 247/2022, a Receita adotou outra estratégia, conferindo ao contribuinte a faculdade de adesão parcial à transação, conforme §5º, art. 14, da referida Portaria.

Outra matéria que está prevista nos atos infralegais são os fatos que implicam a rescisão do acordo. A lei estabelece alguns fatos e confere ao regulamento o poder de disciplinar outros. Conforme art. 4º, da Lei nº 13.988/20, implica a rescisão da transação: I - o descumprimento das condições, das cláusulas ou dos compromissos assumidos; II - a constatação, pelo credor, de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente à sua celebração; III - a decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente; IV - a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação; V - a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito; VI - a ocorrência de alguma das hipóteses rescisórias adicionalmente previstas no respectivo termo de transação; ou VII - a inobservância de quaisquer disposições desta Lei ou do edital.

A Portaria PGFN nº 6.757/22 acrescentou: I - a constatação, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de divergências nas informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas pelo sujeito passivos e consideradas para celebração da transação; II - a inobservância do compromisso de proceder à individualização dos valores recolhidos a título de FGTS nas contas vinculadas dos respectivos trabalhadores; e III - o não cumprimento regular, por 3 meses consecutivos ou por 6 meses alternados, das obrigações para com o FGTS.

Em síntese, conclui-se que há espaço para atualização, aprimoramento e evolução regulamentar nas seguintes matérias típicas dos acordos de transação: procedimentos; critérios para definição do grau de recuperabilidade da dívida; definição da capacidade de pagamento; critérios para admissão do uso de créditos de prejuízo fiscal; inclusão parcial de créditos; e

hipóteses de rescisão. Não se exclui outras matérias de tratamento infralegal, que podem surgir do exercício criativo do poder regulamentar (*smart regulation*), conforme tratado no capítulo 4.4.1.

2.3. EVOLUÇÃO REGULAMENTAR DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Após a instituição da transação tributária no final do ano de 2019, a PGFN editou a Portaria nº 11.956, de 27 de novembro de 2019, para disciplinar os procedimentos, os requisitos e as condições necessárias à realização de acordos. No final do ano de 2022, a Receita Federal do Brasil também passou a ter competência para realizar acordos individuais de transação, editando o seu respectivo regulamento (Portaria RFB nº 208, de 11 de agosto de 2022). Todos os regulamentos precisaram se adaptar às mudanças legislativas promovidas pela Lei nº 14.375/2022, além de a PGFN precisar ajustar seu ato normativo para contemplar a transação do FGTS (após a aprovação pela Resolução CCFGTS nº 974, de 11 de agosto de 2020, a PGFN editou a Portaria PGFN nº 3026, de 11 de março de 2021) e a transação especial para empresas em recuperação judicial (Lei nº 14.112/22 e Portaria PGFN nº 2.382/2021).

Neste capítulo, abordar-se-á a evolução regulamentar dos seguintes temas: princípios e objetivos da transação tributária; obrigações das partes; modalidades de acordos; benefícios que podem ser concedidos; parâmetros para aceitação da transação individual; forma de apuração da capacidade de pagamento; documentação e informações necessárias para apresentar o pedido de transação; e hipóteses de rescisão.

A Portaria nº 11.956, de 27 de novembro de 2019, conteve os princípios e os objetivos da transação que estão vigentes até hoje. São princípios aplicáveis à transação: I - presunção de boa-fé do contribuinte; II - concorrência leal entre os contribuintes; III - estímulo à autorregularização e conformidade fiscal; IV - redução de litigiosidade; V - menor onerosidade dos instrumentos de cobrança; VI - adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores inscritos em dívida ativa da União; VII - autonomia de vontade das partes na celebração do acordo de transação; VIII - atendimento ao interesse público; IX - publicidade e transparência ativa, ressalvada a divulgação de informações protegidas por sigilo, nos termos da lei.

Esses valores estão replicados na Portaria atualmente vigente - Portaria PGFN nº 6.757/2022.

Destaca-se que na Portaria PGFN nº 2.382/2021, que regulamenta a transação com empresas em recuperação judicial, incluiu-se entre os princípios: a preservação da atividade empresarial e a razoável duração do processo.

São objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União: I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica; II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas; III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes; IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União e para os contribuintes; V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias correntes.

Importante registrar que, na Portaria PGFN nº 2.382/2021, exclui-se o objetivo de assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas, de modo que se pode concluir que a arrecadação tributária não é a meta imediata deste tipo de negociação. O objetivo primordial é preservar a fonte de produção e geração de riquezas que serão oferecidas à tributação no futuro – esperando-se uma arrecadação mais sustentável.

A transação voltada especificamente para empresas em recuperação judicial foi um grande avanço na redução da litigiosidade em execução fiscal, posto que existia impasse envolvendo a competência do juízo da execução para decidir sobre a constrição bens e direitos da empresa em recuperação. Prevalciam os precedentes do STJ que condicionavam a autorização do juízo da recuperação judicial para alienação de ativo da empresa, o que acabava por dificultar a recuperação de créditos pela Fazenda Pública (arts. 60 e 66, caput da Lei 11.101/05).

Em continuidade à análise da evolução das normas regulamentares, vale registrar que as obrigações que o contribuinte deve assumir aumentaram consideravelmente desde a primeira Portaria da PGFN. Originalmente, exigia-se que devedor se obrigasse a: I - fornecer, sempre que

solicitado, informações sobre bens, direitos, valores, transações, operações e demais atos que permitam o conhecimento da sua situação econômica ou eventuais fatos que impliquem a rescisão do acordo; II - não utilizar a transação de forma abusiva ou com a finalidade de limitar, falsear ou prejudicar de qualquer forma a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica; III - renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais; IV - manter regularidade perante o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço; V - regularizar, no prazo de 90 (noventa) dias, os débitos que vierem a ser inscritos em dívida ativa ou que se tornarem exigíveis após a formalização do acordo de transação.

Com a Portaria nº PGFN 9.917/2020, passou-se a exigir compromissos do contribuinte, cujo descumprimento poderia conduzir à rescisão do acordo: I - declarar que não utiliza pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública Federal; II - declarar que não alienou ou onerou bens ou direitos com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos inscritos; III - efetuar o compromisso de cumprir as exigências e obrigações adicionais previstas nesta Portaria, no Edital ou na proposta; IV - declarar, quando a transação envolver a capacidade de pagamento, que as informações cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais prestadas à administração tributária são verdadeiras e que não omitiu informações quanto à propriedade de bens, direitos e valores;

Já a Portaria PGFN nº 6.757/2022 incluiu a obrigação de: I - autorizar a compensação, no momento da efetiva disponibilização financeira, de valores relativos a restituições, ressarcimentos ou reembolsos reconhecidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com prestações do acordo firmado, vencidas ou vincendas; II - autorizar a compensação, no momento da efetiva disponibilização financeira, de valores relativos a precatórios federais de que seja credor; e de se III - a proceder à individualização dos valores recolhidos nas contas vinculadas dos respectivos trabalhadores, quando for o caso.

É relevante registrar a obrigação que a Portaria PGFN nº 2.382/2021 incluiu de o contribuinte em recuperação judicial anuir com a não distribuição lucros ou dividendos a sócios e acionistas até a aprovação do plano de recuperação judicial. A esta exigência, a Procuradoria da Fazenda Pública da 3ª Região tem exigido a outros devedores que não estão em regime pré-falimentar, posto que o regulamento deixa em aberto a possibilidade de inclusão de novas

obrigações ao dispor “sem prejuízo dos demais compromissos exigidos em Edital ou na proposta individual”⁵⁸.

Quanto a evolução do tratamento regulamentar das obrigações da PGFN, verifica-se que são as mesmas desde o primeiro ato normativo: I - prestar todos os esclarecimentos acerca da situação econômica do devedor, inclusive os critérios para definição de sua capacidade de pagamento e do grau de recuperabilidade de seus débitos, bem como das situações impeditivas à transação e demais circunstâncias relativas à sua condição perante a dívida ativa da União e do FGTS; II - presumir a boa-fé do contribuinte em relação às declarações prestadas no momento da adesão à transação proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; III - notificar o contribuinte sempre que verificada hipótese de rescisão da transação, com concessão de prazo para regularização do vício; e IV - tornar públicas todas as transações firmadas com os sujeitos passivos, bem como as respectivas obrigações, exigências e concessões, ressalvadas as informações protegidas por sigilo.

Passo contínuo, em relação às modalidades da transação, desde a primeira Portaria há a previsão de três formas de acordo: por adesão; transação individual proposta pela PGFN; e transação individual proposta pelo devedor.

Registra-se que as primeiras portarias restringiam a proposta de transação individual para os débitos inscritos em dívida ativa da União igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00. A restrição de acesso aos órgãos fazendários para negociação pessoal é decorrente da carga de trabalho assumida pelos procuradores e da estratégia de se dar atenção aos grandes devedores. Para não prejudicar as pequenas empresas, com débitos proporcionais ao seu faturamento, a Portaria nº 6.757/2022 diminuiu o piso para R\$ 10.000.000,00 e instituiu a “transação simplificada”.

A “transação simplificada” permite ao contribuinte que possui inscrições em dívida ativa no montante entre R\$1.000.000,00 a R\$ 10.000.000,00 apresentar proposta de negociação indicando o plano de pagamento para quitação integral dos débitos inscritos na dívida ativa da União, o qual poderá envolver: entrada; prazo e escalonamento para pagamento das prestações

⁵⁸ Art. 5º, *caput*, da Portaria PGFN nº 6.757/2022.

pretendidas; desconto pretendido, segundo a capacidade de pagamento do contribuinte gerada pelo sistema; e a indicação dos bens e direitos que constituirão as garantias do acordo a ser firmado.

A solução simplificada permite a personificação da proposta, podendo o contribuinte apresentar propostas de negócio jurídico processual junto com os benefícios da transação. As demais cláusulas do acordo observarão o termo padrão disponibilizado pela PGFN. Nessa espécie de acordo não é permitida a utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Se a proposta for aceita pela PGFN, o contribuinte será comunicado sobre o termo de transação simplificada e instruções para o pagamento da prestação inicial⁵⁹.

Nos demais casos que envolvem a transação de débitos cujo valor consolidado seja inferior ao piso regulamentar, o acordo será realizado exclusivamente por adesão à proposta do órgão da Administração Tributária.

Em relação aos benefícios da transação, as Portarias sempre admitiram as seguintes concessões: I - oferecimento de descontos aos débitos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; II - possibilidade de parcelamento; III - possibilidade de diferimento ou moratória; IV - flexibilização das regras para aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; V - flexibilização das regras para constrição ou alienação de bens; VI - possibilidade de utilização de precatórios federais próprios ou de terceiros para amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado, observado o procedimento previsto nesta.

A Portaria PGFN nº 9.917/20 admitiu a oferta em pagamento por compensação de precatórios e créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, ainda que não existisse lei em específico, o que só veio a ser efetivamente admitido no ordenamento com a publicação da Lei nº 14.575/2022⁶⁰.

A Lei nº 14.575/2022 também passou a admitir a oferta de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, o que foi internalizado na Administração Pública pela Portaria

⁵⁹ Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/propor-acordo-de-transacao-individual-simplificado>, Acesso em 04/04/2023.

⁶⁰ Esse tema será aprofundado no capítulo 3.1.

PGFN nº 6.757/22, que a princípio, criou uma limitação ao uso dos créditos, vedando a amortização do saldo principal da dívida consolidada, salvo quando a empresa aderente fosse pessoa jurídica em recuperação judicial (art. 36, inc. II). Essa restrição sofreu grande crítica do setor privado⁶¹, o que resultou em sua revogação três dias depois pela Portaria PGFN nº 6.941/2022.

O capítulo VIII da Portaria PGFN nº 6.757/22, que tratava utilização de créditos líquidos e certos e de precatórios federais para amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado foi revogado diante da regulamentação pela Portaria PGFN nº 10.826/2022, do art. 100, §11, da Constituição, alterado pela EC nº 113/2021. Desse modo, a disciplina da compensação de créditos contra União e débitos da dívida ativa ficou centralizada em ato normativo mais recente e específico⁶².

Em relação aos parâmetros para aceitação da transação individual, as normas regulamentadoras sempre consideraram: I - o tempo em cobrança; II - a suficiência e liquidez das garantias associadas aos débitos inscritos; III - a existência de parcelamentos ativos; IV - a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais de cobrança; V - o custo da cobrança judicial; VI - o histórico de parcelamentos dos débitos inscritos; VII - o tempo de suspensão de exigibilidade por decisão judicial; VIII - a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo.

Destaca-se que a Portaria PGFN nº 6.757/22 incluiu dois novos parâmetros: o histórico de parcelamentos rescindidos e o custo da cobrança administrativa da dívida.

Quanto à “cultura” de algumas empresas de não pagarem as dívidas tributárias para aderirem a programas de REFIS periódico, vale realçar que a Lei nº 14.475/2022 adicionou norma que busca consolidar na transação todos os parcelamentos firmados no passado, de modo a amarrá-los às suas cláusulas de garantia e de proibição de nova adesão dentro de 2 anos.

⁶¹ Disponível em <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/pgfn-restringe-uso-de-prejuizo-fiscal-e-cria-transacao-individual-simplificada-02082022>. Acesso em 04/05/2023. Para Mary Elbe Queiroz: “Na prática, a limitação inviabiliza o uso do crédito de prejuízo fiscal para empresas que obtiveram benefício de redução integral de multas, juros e encargo legal”.

⁶² Esse tema será aprofundado tema no capítulo 3.2.

Trata-se do art. 11, §11, que diz que a transação que envolver créditos negociados em parcelamento ativo e em situação regular poderá manter os benefícios concedidos relativamente às parcelas vencidas e liquidadas, e aplicar os benefícios da transação em relação as parcelas vincendas, sendo vedada a acumulação de descontos entre a transação e o programa de parcelamento. Esse tema será aprofundado no capítulo 3.4.

Em relação à forma de apuração da capacidade de pagamento das empresas aderentes, as normas regulamentares sempre esclareceram que ela decorre da situação econômica e será calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, no prazo de 5 anos, sem descontos.

Como a Lei nº 14.475/2022 passou a admitir a celebração de acordos de transação individual no âmbito da Receita Federal e considerando a inclusão expressa no art. 14, parágrafo único, da Lei nº 13.988/20, de dispositivo que atribui a competência exclusiva da PGFN para definir a capacidade de pagamento⁶³, a Portaria PGFN nº 6.757/2022 esclareceu em seu art. 21 que a CAPAG será uniforme no âmbito da Administração Tributária Federal, devendo-se considerar o custo da cobrança administrativa da dívida.

Essa alteração legislativa representou uma mudança sensível na forma de cálculo pela PGFN da CAPAG, posto que se passou a considerar não só o passivo inscrito em dívida ativa, mas também todo o saldo de débitos listados no Relatório de Situação Fiscal da empresa - o que engloba débitos cuja cobrança é de competência da Receita Federal. Com o aumento do saldo do passivo tributário, muitas empresas obtiveram automaticamente a revisão para baixo da classificação da capacidade de pagamento.

Parece despiciendo observar, porém verifica-se pequeno ajuste feito pela Portaria PGFN nº 14.402/20 na Portaria PGFN nº 9.917/20, mantido na Portaria PGFN nº 6.757, para dispor que quando a capacidade de pagamento não for suficiente para liquidação integral de todo o passivo, os prazos **ou** os descontos serão graduados de acordo com a possibilidade de adimplemento dos

⁶³ “caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar, por ato próprio, os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a sua temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança

débitos, excluindo a expressão “nesta ordem”, que exigia que o Procurador da Fazenda primeiro buscasse alongar o prazo de pagamento para em seguida conceder os descontos.

O que se observa na prática é que os Procuradores da Fazenda não têm criado resistência em conceder prazo de pagamento no limite previsto em lei, ficando os debates negociais voltados ao percentual de desconto, às garantias ofertadas, às formas especiais de pagamento e eventuais medidas de negócio jurídico processual necessárias para equacionamento da dívida.

Avançando na análise da evolução regulamentar da transação, anota-se que, em relação à documentação necessária para apresentar o pedido de transação, as normas anteriores à Portaria PGFN nº 6.757/22 previam uma lista exaustiva de documentos obrigatórios⁶⁴ para instruir o pedido de transação individual e para posterior mensuração da capacidade de pagamento. Ocorre que os dados utilizados pela Administração Tributária para mensuração da CAPAG já estão em seus sistemas, de modo que a exigência regulamentar apenas criava uma burocracia e um trabalho desnecessário para as partes, de modo que a revogação da lista de documentos representou importante avanço na desburocratização dos acordos.

Outras inovações da Portaria PGFN nº 6.757/22 dizem respeito ao dever de o contribuinte demonstrar argumentativa e documentalmente a situação econômica merecedora dos benefícios da transação. Compete ao particular, além de expor das causas concretas da situação patrimonial, expor as causas concretas da situação econômica e financeira da empresa ou do grupo

⁶⁴ Art. 21. Para mensuração da capacidade de pagamento dos sujeitos passivos, poderão ser consideradas, sem prejuízo das informações prestadas no momento da adesão e durante a vigência do acordo, as seguintes fontes de informação: I - para os devedores pessoa jurídica, quando for o caso: a) receita bruta e demais informações declaradas na Escrituração Contábil Fiscal (ECF); b) receita bruta e demais informações declaradas na Escrituração Fiscal Digital da contribuição para o PIS/PASEP, COFINS e Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (EFD-Contribuições); c) informações declaradas na Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf); d) valores registrados em Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) de entrada e de saída; e) informações declaradas ao Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial); f) informações declaradas no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS) e na Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS); g) massa salarial declarada nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP); h) débitos declarados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF); i) valores de rendimentos pagos ao devedor e declarados por terceiros em Declarações de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF); j) valor total dos depósitos judiciais e demais garantias vinculadas a débitos inscritos em dívida ativa; k) valor total dos débitos em benefício fiscal no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. II - para os devedores pessoa física: a) valores dos rendimentos declarados na Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (DIRPF); b) valores de bens e direitos declarados na Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (DIRPF); c) valores de rendimentos pagos ao devedor e declarados por terceiros em Declarações de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF); d) valor total dos depósitos judiciais e demais garantias vinculadas a débitos inscritos em dívida ativa; e) valor total dos débitos em benefício fiscal no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

econômico⁶⁵. O particular também deve apresentar um plano de recuperação fiscal com a descrição dos meios para a extinção das obrigações fiscais, anexando a sua argumentação todos os documentos que suportem suas alegações.

Com essas disposições, revogou-se outra lista exaustiva de documentos que deveriam ser apresentados pelo contribuinte interessado em aderir à transação. Deixou-se a critério da PGFN, observadas as circunstâncias do caso concreto ou da proposta, a exigência de: “I - demonstrações contábeis levantadas especialmente para instruir o pedido, confeccionadas com estrita observância da legislação societária aplicável e compostas de: a) balanço patrimonial; b) demonstração de resultados acumulados; c) demonstração do resultado desde o último exercício social; d) relatório gerencial de fluxo de caixa e de sua projeção; e) descrição das sociedades de grupo societário, de fato ou de direito; e f) outros elementos pertinentes; II - a relação nominal completa dos credores, a natureza, a classificação e o valor atualizado do crédito e a indicação dos registros contábeis de cada transação pendente; e III - a relação de bens e direitos de propriedade do requerente, no país e no exterior, com a respectiva localização e destinação, com apresentação de laudo econômico-financeiro e de avaliação dos bens e ativos, subscrito por profissional legalmente habilitado ou empresa especializada”.

Nesse contexto, a transação tributária, na modalidade individual, passou a admitir dados econômicos e até sociais, conferindo ao contribuinte e seus advogados o desafio de defender argumentativamente condições melhores para o acordo. Antes das alterações regulamentares no ano de 2022, a transação se aproximava mais de um procedimento administrativo, com protocolo, apresentação de documentação exaustiva e análise pelo agente público do atendimento dos requisitos da norma.

Em relação às hipóteses de rescisão, a Portaria 9.917/20 manteve as disposições da Portaria 11.956/2019, com alguns ajustes redacionais, dispondo que implica a exclusão da transação: I - o descumprimento das condições, das cláusulas, das obrigações ou dos compromissos assumidos; II - a constatação, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente a sua celebração; III - a decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da

⁶⁵ A Portaria PGFN nº 6.717/22 passou a exigir que foi a exigência que o contribuinte apresentasse junto à sua qualificação, a relação de empresas que integram o mesmo grupo econômico.

pessoa jurídica transigente; IV - a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação; V - a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto a pessoa ou quanto ao objeto do conflito; VI - a ocorrência de alguma das hipóteses rescisórias adicionalmente previstas no respectivo termo de transação; VII - a inobservância de quaisquer disposições previstas na Lei de regência da transação ou no edital.

Destaca-se a inclusão do inciso VIII que estabeleceu a obrigação de observância do compromisso de proceder à individualização dos valores recolhidos nas contas vinculadas dos respectivos trabalhadores.

A Portaria PGFN nº 6757/2022 veio a unificar cláusula comum dos acordos de transação de que o não cumprimento regular, por 3 meses consecutivos ou por 6 meses alternados implica a rescisão do acordo de transação.

Originalmente não existia regra que proibia nova adesão à transação depois de insucesso em um primeiro acordo. Foi a Portaria nº 25.165, de 17 de dezembro de 2020, que estipulou norma de punição ao agente que descumpra suas avenças ao impedir a celebração do acordo de transação, quando houver a existência de transação anterior rescindida há menos de 02 anos por descumprimento das cláusulas e condições. Essa punição foi replicada nas Portarias seguintes.

Em continuidade à listagem dos ajustes regulamentares à transação, vale mencionar que os acordos de transação passaram exigir a anuência do contribuinte em submeter os bens ofertados em garantia ao Portal Comprei, que é uma plataforma digital criada pela Portaria PGFN nº 3.050, de 06 de abril de 2022, para realização de negócios pela União, onde bens oferecidos em acordos ou execuções fiscais são anunciados em venda simplificada por intermédio de corretor ou leiloeiro.

Outro ajuste pontual foi o lançamento pela PGFN do programa QuitaPGFN, previsto na Portaria PGFN nº 8.798/2022, de vigência temporária, que permitiu que os débitos que já haviam sido negociados em transação anterior fossem liquidados mediante o pagamento de, no mínimo, 30% do saldo devedor em seis meses e o valor remanescente quitado com os créditos de PF/BCN da CSLL. O pagamento à vista se restringiu ao dinheiro em espécie, mas também aos créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou precatórios federais.

Por fim, como antecipado, a Lei nº 14.375, de 2022, passou a admitir a transação individual do contencioso administrativo federal, de modo que a Receita Federal do Brasil detém poder de negociar com os contribuintes, antes mesmo do lançamento em definitivo do crédito. Até a alteração legislativa, a Portaria RFB nº 208, de 11 de agosto de 2022, dispunha sobre os procedimentos e requisitos para a transação, replicando, quase em sua inteireza, as normas da PGFN. Com a publicação da Lei nº 14.375, de 2022, a Portaria RFB nº 208/2022 foi revogada pela Portaria RFB nº 247, de 18 de novembro de 2022, mantido o texto base, incluindo a definição dos processos que caracterizam o “contencioso administrativo federal”.

Diferente da transação na PGFN, o acordo na RFB não necessitará abranger todos os créditos tributários elegíveis do sujeito passivo, sendo possível a adesão parcial. Também não exige certificação do prejuízo por profissional contábil. Também não há vedação expressa para uso do prejuízo em transações por adesão e na transação individual simplificada.

2.4. CONCLUSÕES PRELIMINARES SOBRE A EVOLUÇÃO REGULAMENTAR DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ao todo, são duas dezenas de atos normativos editados durante o triênio de vigência do instituto, entre portarias regulamentadoras, editais de transação por adesão, e programas excepcionais⁶⁶. A abundância de normas revela a capacidade de renovação normativa dos órgãos com poder de regulamentar, demonstrando a possibilidade de atualização conjuntural do instituto às demandas da política pública subjacentes aos acordos. Assim ocorreu em relação às transações instituídas durante o período da pandemia do Covid-19, decorrentes do Programa de Retomada Fiscal (Portaria PGFN nº 21.562, de 30 de setembro de 2020).

A quantidade de normas, por outro lado, apresenta um risco de insegurança jurídica, diante da imprevisibilidade quanto aos benefícios disponíveis para negociação e assinatura de um acordo. Isso porque se presenciou a um aumento considerável das opções de benefícios para a transação em um curto espaço de tempo, sendo possível afirmar que resultou em um tratamento diferenciado em relação aos contribuintes que assinaram os primeiros acordos. Para equilibrar esse

⁶⁶ Conferir: BRASIL. Transações encerradas, GOV.Br, Ministério da Fazenda, Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/transacoes-encerradas>, Acesso em 20/07/2023.

desnívelamento entre os regimes legais vigentes para celebração e acordos, a PGFN lançou no final do ano de 2022 o programa QuitaPGFN, que previa a possibilidade de liquidação do saldo devedor restante de parcelamentos anteriores com o pagamento de 70% com créditos de prejuízo fiscal e dos 30% restantes com dinheiro ou precatório.

Na prática, observa-se que à medida que as normas foram se atualizando, a postura dos Procuradores à frente das negociações também modificou para um perfil menos contencioso e mais resolutivo, consensual e, de certa forma, flexível (tomemos por exemplo a maior abertura ao oferecimento de garantias alternativas ao depósito judicial e a aceitação de formas especiais de pagamento, como o prejuízo fiscal e o precatório).

Conforme será exposto nos próximos itens, verifica-se que, com o passar do tempo, deixou-se de se exigir a apresentação de uma série de documentos contábeis como requisito essencial para a admissibilidade do pedido de transação. Privilegiou-se desburocratizar a adesão e privilegiar a negociação direta entre as partes. É perceptível a escolha da PGFN de transferir para o contribuinte o ônus argumentativo e probatório de sua capacidade de pagamento e de sua situação econômica e patrimonial.

Assim, a PGFN confia na estimativa da capacidade de pagamento gerada por seu sistema e se coloca na posição de receber o pedido de revisão dos benefícios pelo contribuinte e de analisar os dados disponibilizados no processo administrativo. Essa opção é diferente de uma postura de “varredura” fiscal, contábil e patrimonial da empresa.

A escolha da estratégia regulatória deve ter sua motivação vinculada à política pública delineada, mas não se desconsidera a influência pragmática na tomada de decisões. Assim, considerando que à medida que se alarga a função regulatória dos órgãos da Administração Tributária, também se lhes confere uma nova carga de trabalho, é previsível que se estipulem técnicas para se ganhar tempo e reduzir trabalhos.

Nesse sentido, entre as alterações regulamentares, verificou-se a criação de formas simplificadas de adesão, como o Programa QuitaPGFN e a Transação Simplificada, e a exigência de declarações do contribuinte em favor da segurança da PGFN, como a anuência em transmitir para os cofres públicos qualquer crédito fiscal que venha a ser reconhecido em favor da empresa aderente.

Por outro lado, poder-se-ia imaginar que o aumento da carga de trabalho levaria à restrição do acesso à transação individual apenas aos maiores contribuintes, mas a PGFN optou, pelo contrário, por diminuir o piso para admissão e transações individuais, de R\$ 15 milhões para R\$ 10 milhões, aumentando sua equipe que atua diretamente nas negociações.

Por fim, é curioso observar que, até o momento, não existe entre as Portarias da RFB e da PGFN integração para negociação em conjunto, de modo a resolver todo o passivo fiscal, inscrito ou não em dívida ativa, com os ativos e garantias disponibilizados pelo contribuinte. Na prática, cada órgão negocia no limite de sua competência, com a única anuência de que “a capacidade de pagamento do sujeito passivo será uniforme no âmbito da Administração Tributária Federal” e que “caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar, por ato próprio, os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança (art. 14, p.u., da Lei nº 13.988/20).

2.5. CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE RFB E PGFN

Um dos desafios para a transação de débitos perante a Administração Tributária Federal é a existência de dois *stakeholders* diferentes: a Receita Federal e a Procuradoria da Fazenda Nacional. Quando o contribuinte busca a plena regularização de débitos cuja cobrança está em diferentes fases, administrativa e judicial, é possível que ocorram alguns desencontros entre os representantes do Fisco, decorrentes das diferenças de formação e de visão do contencioso tributário. Embora existam tentativas de alinhamento das competências pela via legislativa, a Advocacia-Geral da União, por meio de arbitramento da Consultoria-Geral da União, interveio para definir a forma de atuação de cada órgão, ao elaborar o Parecer da AGU – JM – 02, de 06 de

abril de 2023⁶⁷, referendado pela Presidência da República em 10 de abril de 2023, com efeito vinculante para a Administração Pública.

O Parecer da AGU – JM – 02/2023 esclareceu, em síntese, que: a) a participação prévia da PGFN nos atos de transação é obrigatória, em razão do necessário exame prévio de legalidade do ato; b) a PGFN representa os interesses da União no contencioso administrativo fiscal, o que, por consequência, impõe a manifestação da PGFN nos atos de transação perante a Receita Federal; c) por força de expressa previsão legal, no parágrafo único do artigo 14, da Lei nº 13.988/2020, a competência para definir o grau de recuperabilidade dos créditos em contencioso administrativo fiscal é exclusiva da PGFN.

Não se excluiu a atribuição de transacionar da Receita Federal, mas impôs-se que a PGFN se “manifeste nos atos de transação”, o que significa sua participação primordial na construção dos termos de transação.

Para compreensão das razões que levaram ao arbitramento da controvérsia pela AGU/CGU, deve-se resgatar o histórico de atos legislativos que atribuíram poder de transacionar à Receita Federal, bem como os impasses criados na relação com a Procuradoria da Fazenda Nacional.

O art. 2º, da Lei nº 13.988/20, prevê três modalidades de transação: a) por adesão, nos demais casos; b) por adesão, no contencioso de pequeno valor; e c) por proposta individual, nas hipóteses admitidas em regulamento

A proposta de transação por adesão é aquela divulgada na imprensa oficial e nos sítios dos respectivos órgãos na internet, mediante edital que especifique, de maneira objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Administração Tributária propõe a transação no contencioso tributário. O edital estabelece as exigências a serem cumpridas, as reduções ou concessões oferecidas, os prazos e as formas de pagamento admitidas e fixa o prazo para adesão à transação.

A transação individual é uma modalidade de negociação disponível para devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União é superior a R\$ 10.000.000,00,

⁶⁷ O Parecer da AGU que adotou as conclusões estabelecidas no Despacho do Consultor-Geral da União nº 00280/2023/GAB/CGU/AGU, com menção ao Parecer nº 00004/2023/DECOR/CGU/AGU e o Parecer nº 00006/2023/DECOR/CGU/AGU

conforme piso estabelecido pelo art. 46, inc. I, da Portaria PGFN nº 6.757/22. Nessa negociação, há maior versatilidade para delimitação das condições, dos benefícios e das concessões para o acordo.

Originalmente, a modalidade de transação individual estava restrita à cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, excluindo-se os créditos cuja competência para cobrança é da Receita Federal.

A Lei nº 14.375/2022 alterou o inciso I, do art. 2º, da Lei da Transação (Lei nº 13.988/20)⁶⁸, para admitir a transação individual no contencioso administrativo federal, ampliando a competência da Receita Federal, especialmente ao lhe conferir a possibilidade de oferecer propostas personalizadas e de realizar reuniões com os contribuintes, o que não era possível nas transações realizadas por edital.

O legislador atentou-se para, em reiterados dispositivos⁶⁹, assegurar a competência da Advocacia Pública no que diz respeito a aspectos jurídicos envolvendo os requisitos para a transação. O art. 10-A foi enxertado à Lei da transação para dispor que a transação na cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal poderá ser proposta pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, de forma individual ou por adesão, desde que observada a Lei Complementar nº 73/93 - Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União, que atribui as competências da Advocacia Pública.

O artigo 14 também foi alterado para receber a inclusão de parágrafo único, o qual definiu caber ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar, por ato próprio, os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, dentre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam, ainda, a sua temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança.

⁶⁸ A redação vigente do art. 2º, inc. I, dispõe que: Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas: I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, na cobrança de créditos que seja da competência da Procuradoria-Geral da União, ou em contencioso administrativo fiscal.

⁶⁹ Art. 10-A, art. 13 e art. 14, da Lei nº 13.988/22.

Os artigos acima espelham o art. 131, da Constituição, que define ser a Advocacia-Geral da União a instituição que representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo, nos termos da Lei Complementar nº 73/1993.

O art. 12 da Lei Complementar nº 73/1993, que disciplina a atuação da PGFN, esclarece que compete à Procuradoria apurar a liquidez e certeza da dívida de natureza, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial (inc. I), além de representar privativamente a União na execução de sua dívida ativa de caráter tributário (inc. II) e nas demais causas de natureza fiscal (inc. V), incluindo a representação em órgãos do contencioso administrativo fiscal.

Portanto, também no contencioso administrativo (CARF e DRJ), o órgão jurídico de representação da União é somente a PGFN.

A despeito da legislação listada acima, a prática revelou uma dificuldade de interlocução entre os órgãos da Administração Pública Tributária prejudicial aos contribuintes interessados em negociar.

Como exemplo da repercussão negativa da falta de diálogo entre os órgãos, menciona-se a situação em que os representantes dos contribuintes eram obrigados a negociar duas vezes com interlocutores diferentes, obtendo benefícios e condições de pagamento distintos, por vezes em contradição com o plano de regularização fiscal apresentado a um dos órgãos. Havia problemas também em relação à oferta de garantias, de modo que um órgão poderia consumir todos os ativos disponíveis para assegurar o acordo.

Observavam-se igualmente entraves no envio para inscrição em dívida ativa de débitos em cobrança administrativos não submetidos ao contencioso fiscal⁷⁰, assim como de rescisão de

⁷⁰ Para superar esse entrave o art. 4º do PLP nº 127/2021, aprovado pela CAE, propõe a seguinte redação:
“Art. 12-A. Admitida a proposta de transação na cobrança da dívida ativa pelo órgão competente, seja ela individual ou por adesão, o contribuinte poderá solicitar o imediato encaminhamento de débitos já vencidos no âmbito dos órgãos de origem, para fins de consolidação no acordo, nas mesmas condições pactuadas, hipótese em que não incidirá o encargo legal de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969.
§ 1º Na hipótese de que trata o caput, a avaliação quanto à admissibilidade da transação deverá ser realizada pelo órgão competente para inscrição em dívida ativa ainda que inexistam débitos inscritos no momento do pedido.
§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput, ausentes débitos inscritos em dívida ativa, é facultado ao devedor solicitar a imediata remessa de débitos vencidos e não pagos para inscrição, para fins de celebração de transação na cobrança da

parcelamentos na Receita Federal para migração e consolidação na transação tributária, nos moldes do art. 11, §11, da Lei 13.988/20.

Os desentendimentos chegaram ao Poder Legislativo, na via de projetos de lei que tentam ampliar ou restringir os poderes da Receita Federal.

A primeira tentativa de ampliar os poderes da Receita Federal ocorreu no âmbito do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 17/2022, mais conhecido como “Código de Defesa do Contribuinte”, que dispõe sobre “normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres do contribuinte, principalmente quanto a sua interação perante a Fazenda Pública e dispõe sobre critérios para a responsabilidade tributária”.

O projeto, de autoria do Deputado Felipe Rigoni (União-ES) e mais 31 parlamentares, foi aprovado pela Câmara dos Deputados no dia 08/11/2022, adotando-se como texto final a redação proposta no substitutivo do Deputado Relator Pedro Paulo (PSD-RJ)⁷¹.

Dentre as diversas alterações do ordenamento jurídico tributário, destaca-se o art. 65-A do Substitutivo, que altera a Lei da Transação Tributária para admitir que a RFB negocie débitos em cobrança administrativa, ainda que não submetidos ao contencioso, e transfere ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil a competência para regulamentar os parâmetros para realização de acordos, incluindo a aferição do grau de recuperabilidade dos créditos e a capacidade contributiva dos contribuintes. Transcreve-se abaixo a redação encaminhada para o Senado Federal:

Art. 65-A. A Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, passa a vigorar com a seguinte redação:

(...)

“Art. 1º

.....

§ 5º A transação de créditos de natureza tributária será realizada nos termos do art. 171 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), compreendendo no

dívida exclusivamente por adesão, hipótese em que também não incidirá o encargo legal de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, em sendo formalizado o acordo.

§ 3º O prazo para atendimento do imediato encaminhamento para inscrição não poderá exceder ao prazo fixado por ato do Ministro de Estado da Economia.”

⁷¹ Em consulta à tramitação do projeto, verificou-se que ainda não houve a designação de Relator no Senado. Consulta realizada em 25/08/2023.

conceito de litígio os débitos em contencioso ou em cobrança, nos âmbitos administrativo e judicial.” (NR)

“Art.11.”

1º É permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II, III, IV e V do caput deste artigo para o equacionamento dos créditos objetos da transação.” (NR)

“Art.14.”

VI - os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a idade da dívida inscrita ou de crédito em cobrança ou contencioso administrativo fiscal, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança.

Parágrafo único. (Revogado)” (NR)

É importante notar a numeração do dispositivo em análise: art. 65-A.

O art. 65 do Projeto de Lei altera o art. 75, da Lei nº 10.833/2003, que trata da aplicação de multa ao transportador, de passageiros ou de carga, em viagem doméstica ou internacional, que transportar mercadoria sem identificação do proprietário.

A inclusão da letra “A” em um dispositivo alheio ao conteúdo enxertado indica que as alterações foram feitas de maneira açodada e pouco transparente. Essa informação se confirma quando se verifica que o Parecer proferido em Plenário às 15h52 (quinze horas e cinquenta e dois minutos) do dia 08/11/2022 não continha o art. 65-A, que apenas foi inserido no Parecer às Emendas de Plenário exarado no mesmo dia às 19h14 (dezenove horas e catorze minutos). A alteração observada não decorreu da aprovação de nenhuma emenda parlamentar, mas da inserção feita de última hora pelo Relator⁷².

⁷²Disponível

em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_pareceres_substitutivos_votos?idProposicao=2317563, Acesso em 05/03/2023.

Esse histórico do processo legislativo relativiza a presunção de que a alteração normativa passou pelas devidas fases de controle de constitucionalidade pela Comissão de Constituição e Justiça e de debate franco e democrático entre os Deputados, assim como perante o Poder Executivo – destinatário da referida alteração.

Registra-se também a apresentação de conteúdo semelhante ao do PLP na Emenda nº 9 à Medida Provisória nº 1.159/2023 (regulamentava a exclusão do ICMS da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins) e na Emenda nº 75 à Medida Provisória nº 1.160/2023 (regulamentava ao julgamento de processos no CARF e aperfeiçoamento do contencioso administrativo fiscal), apresentadas pelo Senador Weverton Rocha.

Ambas as medidas provisórias caducaram, mas o texto original da MP 1.159/2023 foi incluído por emenda à MP nº 1.147/2022, convertida na Lei 14.192/2023, enquanto o texto original da MP nº 1.160/2023 foi aproveitado no Projetos de Lei nº 2.384/202 (PL do CARF) e submetido ao regime de urgência.

As transferências dos textos para outros trâmites legislativos não contemplou as emendas apresentadas para alterar a Lei de Transação. No PL nº 2.384/2022, porém, o conflito de competência entre os órgãos da Administração Tributária voltou à tona com a apresentação da Emenda nº 37, de autoria coletiva de parlamentares do Partido NOVO, que foi acolhida pelo Deputado Relator Beto Pereira e incluída no Substitutivo do texto levado a apreciação em Plenário.

Durante a votação em Plenário, o Deputado Relator acolheu a Emenda de Plenário nº 53, na forma da Subemenda Substitutiva Global, para, suprimir o texto que admitia a transação de débitos correntes na RFB, ainda que não submetidos ao contencioso administrativo fiscal. O Parecer de Plenário contém a seguinte explicação para a mudança de posicionamento do Relator:

(...), após amplo diálogo com as lideranças partidárias e com os diversos atores interessados na matéria, entendemos que a Emenda nº 53 colabora significativamente para o aperfeiçoamento do texto apresentado, devendo ser parcialmente acolhida, para excluir os dispositivos do substitutivo apresentado que possibilitavam a realização de transação na cobrança de débitos não inscritos em dívida ativa pela Receita Federal do Brasil.

O PL nº 2.384/2023 foi aprovado nos termos do Parecer e Plenário e foi encaminhado para deliberação no Senado Federal.

Superada, até então, a tentativa da ampliação dos poderes da Receita Federal, deve-se destacar que o lobby de órgãos da Administração Tributária perante o Poder Legislativo não foi apenas da RFB. Além de a PGFN ter sido consultada durante o trâmite do PL do CARF na Câmara dos Deputados, verifica-se a tentativa, no âmbito do PLP nº 127/21, de inclusão de norma que retira inteiramente a competência de a Receita realizar acordos de transações tributárias.

O parecer aprovado na Comissão de Assuntos Econômicos em 13/12/2022 propôs a alteração do artigo 10-A da Lei 13.988/20 para prever que “a transação na cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal poderá ser proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor”. O projeto foi encaminhado para apreciação pelo Plenário do Senado Federal, que ao receber emendas supressivas determinou nova apreciação pela CAE.

As emendas supressivas enumeradas como 4, 5 e 6⁷³ continham justificação no sentido de que, transcrita abaixo:

O art. 4º do PLP 127/2021 impede o contribuinte de transacionar os seus débitos com a Receita Federal, burocratizando e tornando mais moroso o processo de transação, inviabilizando a manutenção dos descontos de parcelas já pagas quando transacionados saldos de parcelamentos especiais, trazendo risco do contribuinte incorrer em encargos de inscrição quando não concretizada a transação pela PGFN, impossibilitando a transação que envolva a aceitação de seguro garantia e carta fiança pela Receita Federal, quando no interesse do contribuinte e aumentando litígios.

Em todos os seus artigos, a atual redação proposta para a Lei 13.988 retira competência da Receita Federal do Brasil para transacionar os créditos tributários que se encontram em contencioso administrativo fiscal, cerca de R\$ 1,5 trilhão em outubro de 2022, antes da inscrição em dívida ativa da União.

O §11 do art. 11 da legislação atual permite que apenas contribuintes regulares em seus parcelamentos especiais possam manter os descontos das parcelas já pagas,

⁷³ As emendas foram apresentadas pelos Senadores, respectivamente: Weverton Rocha, Carlos Viana e Nelsinho Trad.

quando transacionarem o saldo do parcelamento. Ao incluir a exigência de inscrição prévia a transação, a proposta de redação atual levará os contribuintes com parcelamentos acordados com a Receita Federal do Brasil perderão esses descontos. Aproximadamente 2,2 milhões de contribuintes mantêm R\$ 230 bilhões parcelados com a Receita Federal do Brasil em outubro de 2022.

A emenda nº 7 ao PLP nº 127/21, proposta pelo Senador Roberto Rocha, propunha que a exclusão do poder de transacionar não impedisse que o contribuinte negociasse débitos submetidos ao contencioso administrativo tributário diretamente com a PGFN.

O novo Parecer apresentado à CAE em 14/07/2023 acolhe as emendas supressivas.

Diante da narrativa conflituosa feita acima, o quadro abaixo traça um comparativo entre a redação vigente da Lei da Transação Tributária e as redações propostas pelo PLP nº 17/2022, Emenda nº 9 à Medida Provisória nº 1.159/2023, Emenda nº 75 à Medida Provisória nº 1.160/2023, Emenda nº 37 ao PL nº 2.384/2022 e redação do primeiro Parecer da CAE ao PLP nº 127/21:

Lei 13.988/2020 – Redação vigente	PLP nº 17/2022 – Proposta de redação (CDC)	Emendas nº 09 à MP nº 1.159/2023 e Emenda nº 75 à MP nº 1.160/2023	Emenda nº 37 ao PL nº 2.384/2022 (PL do CARF)	PLP nº 127/2021 – Proposta de redação
Art. 1º § 5º A transação de créditos de natureza tributária será realizada nos termos do art. 171 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).	Art. 1º § 5º A transação de créditos de natureza tributária será realizada nos termos do art. 171 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), compreendendo no conceito de litígio os débitos em contencioso ou em cobrança, nos âmbitos administrativo e judicial.	Art. 1º § 5º A transação de créditos de natureza tributária será realizada nos termos do art. 171 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), considerados para esse fim como litígio os débitos em contencioso ou em cobrança em âmbito administrativo ou judicial	Art. 1º § 5º A transação de créditos de natureza tributária será realizada nos termos do art. 171 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), considerados para esse fim como litígio os débitos em contencioso ou em cobrança em âmbito administrativo ou judicial.	n/a
Art. 2º (...) I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, na cobrança de	n/a	n/a	Art. 2º (...) I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, na	n/a

créditos que seja da competência da Procuradoria-Geral da União, ou em contencioso administrativo fiscal; II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e			cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União, ou em cobrança administrativa e contencioso administrativo fiscal; II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário ou de cobrança administrativa; e	
Art. 10-A. A transação na cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal poderá ser proposta pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor, observada a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.	n/a	n/a	Art. 10-A. A transação na cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal ou em cobrança administrativa não inscrita em dívida ativa da União poderá ser proposta pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor.	Art. 10-A. A transação na cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal poderá ser proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor, observada a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.
Art. 11 § 1º É permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II, III, IV e V do caput deste artigo para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa da União.	Art. 11 §1º É permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II, III, IV e V do caput deste artigo para o equacionamento dos créditos objetos da transação.	Art. 11 § 1º É permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II, III, IV e V do caput deste artigo para o equacionamento dos créditos objetos da transação.	Art. 11 § 1º É permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II, III, IV e V do caput deste artigo para o equacionamento dos créditos objetos da transação.	n/a
§ 1º-A. Após a incidência dos descontos previstos no inciso I do caput deste artigo, se houver, a liquidação de valores será realizada no âmbito do processo administrativo de transação para fins da amortização do saldo devedor transacionado a que se refere o inciso IV do caput deste artigo e será de critério exclusivo da	n/a	n/a	§ 1º-A. Após a incidência dos descontos previstos no inciso I do caput deste artigo, se houver, a liquidação de valores será realizada no âmbito do processo administrativo de transação para fins da amortização do saldo devedor transacionado a que se refere o inciso IV do caput deste artigo e será de critério exclusivo	n/a

Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, para créditos em contencioso administrativo fiscal, ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para créditos inscritos em dívida ativa da União, sendo adotada em casos excepcionais para a melhor e efetiva composição do plano de regularização			da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, para créditos em cobrança administrativa ou em contencioso administrativo fiscal, ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para créditos inscritos em dívida ativa da União, sendo adotada em casos excepcionais para a melhor e efetiva composição do plano de regularização.	
Art. 2º (...) IV - envolva créditos não inscritos em dívida ativa da União, exceto aqueles sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da União ou em contencioso administrativo fiscal de que trata o art. 10-A desta Lei	n/a	n/a	Art. 2º (...) IV - envolva créditos não inscritos em dívida ativa da União, exceto aqueles sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da União ou em cobrança administrativa e contencioso administrativo fiscal de que trata o art. 10-A	
Art. 13. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quanto aos créditos inscritos em dívida ativa, e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, quanto aos créditos em contencioso administrativo fiscal, assinar o termo de transação realizado de forma individual, diretamente ou por autoridade delegada, observada a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.	n/a	n/a	“Art. 13. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quanto aos créditos inscritos em dívida ativa, e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, quanto aos créditos em cobrança administrativa e em contencioso administrativo fiscal, assinar o termo de transação realizado de forma individual, diretamente ou por autoridade delegada	Art. 13. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quanto aos créditos que lhe compete transacionar, assinar o termo de transação realizado de forma individual, diretamente ou por autoridade delegada, observada a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993
Art. 14 Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto na Lei Complementar nº 73, de 10	Art. 14 Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto na Lei Complementar nº 73,	Art. 14. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto na Lei Complementar 73, de	Art. 14. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quanto aos créditos inscritos em dívida ativa,	Art. 14. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto na Lei Complementar

<p>de fevereiro de 1993, e no art. 131 da Constituição Federal, quanto aos créditos inscritos em dívida ativa, e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, quanto aos créditos em contencioso administrativo fiscal, disciplinar, por ato próprio:</p> <p>(...)</p> <p>Sem correspondente.</p>	<p>de 10 de fevereiro de 1993, e no art. 131 da Constituição Federal, quanto aos créditos inscritos em dívida ativa, e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, quanto aos créditos em contencioso administrativo fiscal, disciplinar, por ato próprio:</p> <p>(...)</p> <p>VI - os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a idade da dívida inscrita ou de crédito em cobrança ou contencioso administrativo fiscal, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança.</p>	<p>1993 e o artigo 131 da Constituição Federal, quanto aos créditos inscritos em dívida ativa, e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, quanto aos créditos em cobrança e contencioso administrativo fiscal, disciplinar, por ato próprio:</p> <p>(...)</p> <p>VI - os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a idade da dívida inscrita, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança judicial</p>	<p>e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, quanto aos créditos em cobrança administrativa e em contencioso administrativo fiscal, disciplinar, por ato próprio:</p>	<p>nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, e no art. 131 da Constituição Federal, disciplinar, por ato próprio:</p>
<p>Art. 14. Parágrafo único. Caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar, por ato próprio, os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente</p>	<p>(Revogado)</p>	<p>(Revogado)</p>	<p>Parágrafo único – Caberá ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil e ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar, por ato conjunto, os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos</p>	<p>n/a</p>

objetivos que incluam ainda a sua temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança.			meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a a sua temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança	
--	--	--	--	--

Do quadro comparativo acima, verifica-se 4 tentativas legislativas de incluir a expressão transação “na cobrança administrativa” para ampliar a competência negocial da Receita Federal, aos arrepio do poder de revisão de legalidade da cobrança pelo órgão competente pela inscrição em dívida ativa, que é a PGFN.

O quadro ilustra a insegurança jurídica em torno da incerteza da competência dos agentes públicos para negociar, especialmente em relação a dois temas: *i*) competência da Receita Federal do Brasil de transacionar débitos não submetidos ao contencioso administrativo federal (art. 1º, §5º e art. 11, §11, da Lei 13.988/20) e *ii*) competência da Receita Federal do Brasil de regulamentar parâmetros de sua negociação em detrimento da fixação de regras de atuação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (art. 14, inc. VI, e parágrafo único, da Lei 13.988/20).

Diante desse cenário, a controvérsia foi arbitrada pela Consultoria-Geral da União/AGU, com a aprovação do Advogado-Geral da União e o referendo da Presidência da República.

Na contramão da pretensão da Receita Federal de ampliar seus poderes para negociar débitos em cobrança administrativa não submetidos ao contencioso, o Parecer da AGU esclareceu que o contencioso administrativo fiscal se restringe à impugnação de lançamento fiscais, ou seja, aos débitos em discussão nas Delegacias de Julgamento e no CARF, excluindo qualquer outra forma de instauração do contencioso administrativo mediante petição ou recurso administrativo previsto na Lei nº 9.784/99.

A tentativa de inserir no art. 1º, §5º, da Lei nº 13.988/2020 a possibilidade de a Receita Federal negociar débitos “em cobrança” não submetidos a qualquer contencioso contraria a natureza do instituto da transação e cria uma antinomia com o Código Tributário Nacional.

Ao alargar o conceito do que seja “contencioso administrativo federal” para alcançar os débitos “em cobrança”, o legislador extravasa do instituto da transação que pressupõe o litígio a consensualidade e as concessões mútuas, violando o art. 171, do Código Tributário Nacional.

São explícitas as palavras da norma geral sobre transação do artigo 171 do CTN que não facultam a utilização de transação tributária para prevenir litígio⁷⁴, mas somente autorizam que lei ordinária de cada pessoa jurídica de direito público permita, em caráter excepcional, a transação para a terminação de litígio já constatado, para a conseqüente extinção do crédito tributário, nas condições que estabeleça.

No mesmo sentido, leciona Regina Helena Costa: “a transação no âmbito fiscal somente pode ser terminativa de litígio, o qual, a nosso ver, tanto pode ser de natureza judicial ou administrativa”⁷⁵. Portanto, “transacionar” exige necessariamente uma controvérsia preexistente, seja administrativa ou judicial.

Ademais, o art. 110 do Código Tributário Nacional dispõe que: “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

A Constituição da República emprega implicitamente o conceito de “transação” no art. 100, §11, inciso I, ao dispor que é facultada ao credor a oferta de créditos líquidos e certos reconhecidos pelo ente federativo ou por decisão judicial transitada em julgado para 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 mesmo ente.

⁷⁴ “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”. O texto do CTN é menos abrangente em relação ao que dispõe o Código Civil, o qual disciplina em seu art. 840 que “é lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”.

⁷⁵ COSTA, Regina Helena. *Código tributário nacional em sua moldura constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 368.

O texto constitucional mostra-se enfático ao recordar que a transação tributária é aquela “resolutiva de litígio”, reiterando o intuito do constituinte de estimular a solução de litígios pela composição entre as partes.

Por essa razão, a inclusão do segundo período no art. 1º § 5º, da Lei da transação (“compreendendo no conceito de litígio os débitos em contencioso ou em cobrança, nos âmbitos administrativo e judicial”) viola o art. 110 do Código Tributário Nacional, cuja hierarquia é de Lei Complementar.

Embora a alteração legislativa ocorra na forma de um projeto de lei complementar, o texto alterado possui natureza de lei ordinária, de modo que a violação aos arts. 171 e 110 do CTN configuraria inconstitucionalidade, pois a lei ordinária conferiria significado e alcance diferente do conteúdo estabelecido pela norma complementar geral.

Poder-se-ia dizer que, pelo mesmo raciocínio, a Procuradoria da Fazenda Nacional não poderia transacionar débitos inscritos em dívida ativa, mas não submetidos ao contencioso judicial. Esse raciocínio é possível⁷⁶, mas não deve prevalecer.

Os créditos inscritos em dívida ativa pela Fazenda Nacional passaram pela fase de cobrança administrativa, e o contribuinte já se opôs ao pagamento de sua obrigação, seja pela impugnação da dívida, seja pela resistência em pagá-la espontaneamente. Essa resistência é a causa de pedir da execução fiscal, que instaura o contencioso, cujo ajuizamento é dever do Procurador da Fazenda.

Considerando que transacionar é uma solução à via executória, manifestamente demorada e custosa, pode-se admitir uma evolução do conceito de contencioso para alcançar as inscrições da dívida ativa classificadas como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, cuja manutenção do processo não é econômica para a Fazenda Nacional, a qual deve recorrer à transação como meio de resolver a pretensão resistida do contribuinte, qual seja, a manutenção de sua inadimplência.

Esta via executória não é de competência da Receita Federal, assim como não o é a definição da recuperabilidade do crédito e da conveniência de transacionar. Havendo a pretensão resistida do contribuinte em pagar, a Receita não detém a prerrogativa de fazer um juízo de

⁷⁶ Aborda-se essa questão mais detidamente no capítulo 1.3.

conveniência sobre dever ou não encaminhar os débitos para inscrição e ajuizamento pela Fazenda Nacional.

O artigo 3º, do Código Tributário Nacional, define o tributo como prestação pecuniária compulsória que deve ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada à lei, não existindo poder discricionário da Administração nessa fase.

Realce-se que o parágrafo único do artigo 142 do CTN dispõe que a atividade administrativa de lançamento definitivo (inscrição) é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Importa consignar que a Procuradoria da Fazenda Nacional exerce função essencial de controle da legalidade do lançamento tributário, na forma do art. 2º, §3º, da Lei 6.830/1980, de modo que a realização de uma transação tributária de débitos “em cobrança” antes da inscrição restringe a concepção normativa de controle administrativo dentro de órgãos do Poder Executivo.

Nesse sentido, há uma separação patente de função entre a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria da Fazenda Nacional. Enquanto, a primeira é um órgão de fiscalização, regulamentação e arrecadação; a segunda é um órgão de representação judicial e extrajudicial, de defesa jurídica e de controle de legalidade.

A Procuradoria da Fazenda é órgão composto por profissionais formados necessariamente em direito e obrigatoriamente inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil, gozando de todas as prerrogativas e proteções previstas na Lei nº 8.906/1994 (Estatuto da OAB), que garantem desenvoltura e segurança para a realização de acordos que envolvem a concessão de descontos e formas de pagamento especiais de tributos.

Desse modo, o poder discricionário para transacionar, bem como a fixação dos parâmetros para negociar dívidas, deve ser da instituição que detenha a função de representação e assessoramento jurídico do Poder Executivo.

Assim, cabe observar a segunda controvérsia arbitrada pela AGU/CGU: a competência para regulamentar os parâmetros para transacionar, incluindo os critérios para aferição do grau de recuperabilidade da dívida, a capacidade de pagamento do contribuinte e os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de desconto.

Como antecipado, a Lei nº 14.375, de 2022, preservou a competência da Advocacia Pública no que diz respeito a aspectos jurídicos envolvendo os acordos de transação, como se observa abaixo:

Art. 10-A. A transação na cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal poderá ser proposta pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor, observada a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

Art. 13. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quanto aos créditos inscritos em dívida ativa, e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, quanto aos créditos em contencioso administrativo fiscal, assinar o termo de transação realizado de forma individual, diretamente ou por autoridade delegada, observada a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

Art. 14. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto na Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, e no art. 131 da Constituição Federal, quanto aos créditos inscritos em dívida ativa, e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, quanto aos créditos em contencioso administrativo fiscal, disciplinar, por ato próprio: (...)

A discricionariedade para transacionar é um conceito jurídico que deve ser regulamentado pela Procuradoria da Fazenda. Outro não é o entendimento de Aliomar Baleeiro, o qual, em uma de suas obras clássicas, ensina, a respeito da transação no âmbito tributário, que “a autoridade só pode celebrá-la, com relativa discricionariedade administrativa na apreciação das condições, conveniências e oportunidades, se a lei lhe faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados”⁷⁷.

O alcance da discricionariedade na fixação do grau de recuperabilidade da dívida e da capacidade de pagamento do contribuinte deve ser parametrizado para toda a Administração Tributária Federal, e essa função cabe ao órgão competente para representar a União e negociar

⁷⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 905.

em seu nome. Do contrário, haveria situações esdrúxulas em que um mesmo contribuinte teria parâmetros diferentes, a depender do órgão com o qual negocia.

As deliberações, no âmbito da transação tributária, pressupõem a possibilidade de aplicação do que foi acordado para casos idênticos ou muito semelhantes, garantindo-se a prevalência do princípio de igualdade geral e do seu corolário no âmbito constitucional-tributário, o princípio da vedação de tratamento fiscal discriminatório entre contribuintes, além dos princípios da capacidade contributiva⁷⁸.

Conclui-se que a transação realizada pela Receita Federal equivaleria à delegação de ato administrativo (do poder de transacionar), prevista em lei, a ser realizada dentro dos limites estabelecidos pelo órgão delegante – competente para transacionar.

3. TÉCNICAS REGULATÓRIAS DISPONÍVEIS NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1. CRÉDITOS LÍQUIDOS E CERTOS DEVIDOS CONTRA A FAZENDA PÚBLICA

A Emenda à Constituição nº 113, aprovada em 08 de dezembro de 2021, promoveu a alteração do §11 do art. 100 da Constituição Federal, para transformar o tratamento concedido pelo ordenamento jurídico à compensação de créditos e débitos no âmbito de acordos entre o particular e a Fazenda Pública.

O texto constitucional passou a admitir a oferta pelo credor de créditos líquidos e certos reconhecidos pelo ente federativo ou por decisão judicial transitada em julgado para quitação de débitos parcelados ou débitos inscritos em dívida ativa do ente federativo devedor e, subsidiariamente, de débitos com a administração autárquica e fundacional do mesmo ente, conforme transcrição abaixo:

⁷⁸ SARAIVA FILHO. Coleção Fórum Grandes Temas Atuais de Direito Tributário: Transação Tributária. Coord. Oswaldo Othon de P. Saraiva Filho. *A transação tributária de acordo com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional*. Belo Horizonte:Fórum, 2022, p. 21.

Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009)

[...]

§ 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)

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 mesmo ente; [...]** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 113, de 2021) (grifo do autor)

A alteração constitucional representa um marco na história do Direito Constitucional Financeiro, posto que fomenta o encontro de contas na Administração Pública, até então pouco aplicável em razão de dificuldades operacionais e orçamentárias.

Dispõe o art. 100, *caput*, da CF/1988, com a redação dada pela EC nº 62/2009, que os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

A seu turno, o inciso I do referido artigo, atribui a faculdade ao credor de ofertar créditos líquidos e certos para débitos fiscais, inclusive em transação resolutiva de litígio.

De igual modo, tal regra é aplicável para os créditos contra Estados, Distrito Federal e Municípios, que não se limitarão mais aos títulos emitidos até 25/03/2015⁷⁹, na forma de lei específica de cada ente federativo.

Os demais incisos do §11 do art. 100 da Constituição Federal também admitem o uso de créditos contra a União na compra de imóveis públicos à venda; no pagamento de outorga de delegações de serviços públicos; na aquisição, inclusive minoritária, de participação societária da União disponibilizada para venda; e na compra de direitos da União a serem recebidos a título do excedente em óleo em contratos de partilha de petróleo.

Para a União, a eficácia da norma é imediata, de modo que a pessoa física ou jurídica poderá regularizar seus débitos com a oferta de créditos contra a União, independentemente de lei regulamentadora.

De fato, a nova redação do § 11 do art. 100 da Constituição da República é literal: “É facultada ao credor, (...), com autoaplicabilidade para a União, a oferta de créditos (...)”.

Embora nada impeça que os Poderes Executivo e Legislativo regulamentem a aplicação do disposto no § 11 do art. 100 da Constituição Federal, tal preceptivo constitucional é autoaplicável, por explícita disposição constitucional. A esse propósito, o Tribunal de Contas da União (TCU) se pronunciou no sentido de que “o próprio dispositivo constitucional já confere sua autoaplicabilidade, não requer, portanto, qualquer ação por parte deste Tribunal para que produza seus efeitos” (TC 045.458/2021-9⁸⁰, Acórdão nº 543/2023).

⁷⁹ Segundo Cristiane Galvão, “essas importantes alterações afetaram de maneira diversa a União e os demais entes federados. Enquanto para os Estados, Municípios e Distrito Federal os novos usos aos direitos creditórios dependem de autorização e regulamentação por lei do ente devedor, para a União, o quanto disposto no novo § 11 do art. 100 da CF goza de “autoaplicabilidade”. Para os entes subnacionais, portanto, a recente alteração constitucional importou em reduzida inovação, tendo apenas corrigido a inadequada restrição de compensação de precatórios com dívidas inscritas exclusivamente até 25/03/2015, conforme previsto pelas EC 94/2016 e 99/2017. Já no âmbito federal, o novo texto da CF representa grande novidade, uma vez que, por expressa dicção, conferiu-se aos diferentes usos listados para os direitos creditórios contra a União o atributo de eficácia plena”. GALVÃO, Cristiane de Oliveira Coêlho. A nova redação do § 11 do art. 100 da Constituição Federal e ampliação do uso de direitos creditórios contra a Fazenda Pública como mecanismo de redução de litígios, in *Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário: das boas práticas à criminalização de condutas*, e-book, Gisele Barra BOSSA, Zabet Macarini CARMIGNARI, Gustavo BRIGAGÃO, Heleno Taveira TORRES (coordenadores), São Paulo: Almedina, 2022, páginas 399-400.

⁸⁰ O TCU foi instado pela Comissão de Orçamento do Congresso Nacional a deliberar sobre o dever de a União equacionar, com base no art. 100, §11, I, da Constituição, todos os créditos e débitos com entidades públicas credoras do Fundo de Compensação de Variações Salariais - FCVS. O requerimento foi formulado diante da observação de

Ademais, há notícia de acordo, independentemente de regulamentação, entre a União e o Município de São Paulo realizado no âmbito da Câmara de Mediação e de Conciliação da Administração Pública Federal – CCAF/AGU, para liquidação do valor devido pela União a título de ressarcimento pelo uso do terreno do aeroporto de Campo de Marte e pelo uso do saldo apurado na quitação de obrigações fiscais do Município parceladas em programas de refinanciamento.

Também há notícias de leilões de outorga de serviço público cuja parte do pagamento ocorreria na forma do art. 100, §11, da Constituição⁸¹⁸².

Apesar de o texto constitucional, como visto, ser expresso ao dispor que a norma do § 11 do art. 100 é autoaplicável para a União, a Administração Federal não efetivou esses encontros de contas enquanto a matéria não foi operacionalizada por normas internas, o que ocorreu cerca de doze meses depois da promulgação da emenda constitucional, por meio da publicação dos seguintes atos normativos: Decreto nº 11.249, de 09 de novembro de 2022; Portaria ME nº 10.702, de 16 de dezembro de 2022; Portaria Normativa AGU nº 73, de 12 de dezembro de 2022; Resolução CNJ nº 482, de 19 de dezembro de 2022 e Portaria PGFN nº 10.826, de 21 de dezembro de 2022.

que as obrigações do Fundo representam um dos maiores passivos da União (cerca de R\$ 89,1 bilhões) e que os credores do FCVS, em grande parte, são órgãos e entidades vinculados à própria União (Emgea, Caixa Econômica Federal, Banco Central) ou entidades que necessitam desses créditos para honrar dívidas com a União ou garantidas por ela (FGTS, Cohabs-FGTS). Portanto, pode-se afirmar que o Tesouro Nacional (União) é devedor dos créditos contra o fundo e, ao mesmo tempo, credor de cerca de 90% desses créditos. A peça inaugural solicitava o encontro de contas entre estes créditos e débitos, com a oportunidade de se abrir espaço orçamentário em momento de restrição fiscal, por meio da redução das dotações orçamentárias consignadas anualmente para pagamento das dívidas do FCVS. O TCU conheceu do requerimento como Representação, porém entendeu que o encontro de contas não poderia ser determinado diretamente pelo Tribunal, considerando a autonomia patrimonial das entidades públicas. Em relação à aplicação do art. 100, § 11, da Constituição, o TCU entendeu que a oferta de créditos é faculdade do credor e não um dever, não podendo a Corte de Contas determinar esta opção. Reconheceu, por outro lado, a autoaplicabilidade da norma constitucional, sendo desnecessária a sua intermediação, ressalvando, porém, que “diferentemente dos créditos das instituições junto ao FCVS, a mesma titularidade, certeza e liquidez não podem ser atribuídas aos seus débitos com a União”.

⁸¹ Agência Nacional de Aviação Civil (Anac) aceitou R\$ 18 milhões em precatórios como parte do pagamento de R\$ 125 milhões em outorgas do consórcio Novo Norte, que arremataram os aeroportos de Belém (PA) e Macapá (AP) no ano passado – Disponível em <https://www1.folha.uol.com.br/colunas/painelsa/2023/05/contrariando-ministro-anac-aceita-precatório-em-pagamento-de-concessão.shtml>, Acesso em 20/07/2023.

⁸² “A ideia do Ministério da Economia, ao instituir esse mecanismo, foi permitir que esses papéis fossem usados para quitar valores devidos em concessões ou privatizações. Assim, criou-se uma alternativa para evitar que grandes credores do governo precisem esperar anos para receber efetivamente seus precatórios”. (Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2022/03/28/vinci-partners-e-quadra-capital-disputam-leilão-da-codesa-primeira-entre-administrações-portuárias-do-país.ghtml>. Acesso em 20/07/2023)

A efetividade da norma constitucional voltou a ser ameaçada após a revogação da Portaria Normativa AGU nº 73/2022 pela Portaria Normativa AGU nº 87, de 14 de março de 2023, em razão de impasses envolvendo o pagamento de outorgas de concessão de serviço público com precatórios federais⁸³.

Apesar do imbróglio envolvendo o uso de precatórios para pagamento de concessões, o objetivo deste capítulo é dissecar os atos normativos editados para conferir aplicabilidade ao art. 100, §11, da Constituição Federal, com um resgate histórico do tema “compensação em matéria tributária” e uma análise das normas acima, indicando pontos lacunosos e incertos envolvendo sua regulamentação, mormente em face de novos eventos que resultaram na revogação da Portaria Normativa AGU nº 73/2022 e na alteração do Decreto nº 11.249/2022 pelo Decreto nº 11.526, de 12 de maio de 2023, que, por sua vez, impactam, a utilização de créditos como técnica para acordo de transação.

⁸³ “Ministro de Portos e Aeroportos diz que não quer que concessionárias paguem valores com o instrumento; possibilidade é prevista por emenda constitucional” – Disponível em <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/03/veto-do-governo-ao-uso-de-precatorios-em-concessoes-poe-mercado-em-alerta.shtml>, Acesso em 20/07/2023.

A decisão da Advocacia-Geral da União (AGU) de reabrir a discussão sobre os “requisitos formais” para uso de precatórios por concessionárias de infraestrutura no pagamento de outorgas segue gerando desconforto entre dirigentes das agências reguladoras. Em ofício interno, a Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT) indicou que a suspensão dos atos, provocada por mudança de orientação da AGU, “instaura um quadro de insegurança normativa”. Disponível em <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2023/04/04/debate-sobre-precatorio-em-concessao-incomoda-agencias.ghtml?GLBID=173e55a6d7455ddda672e15956063d684752d58514b5a3674704f6350436e6d486c79755170784d4f7070515f6e6b46514d463777426570384c5a637337554d4e335245353866575a49584963494343504567787366784e5374327a4f754254455044665630773d3d3a303a756b626f776a766a62626d6c7966676f796c7362>, Acesso em 20/07/2023..

Essas regras têm como objetivo proteger o investimento que o Valor faz na qualidade de seu jornalismo. “O governo federal avalia destravar o início das concessões de aeroportos da Aena e da XP Infra, mesmo sem concluir a discussão sobre o uso de precatórios como forma de pagamento da outorga inicial - um imbróglio que hoje impede a eficácia dos contratos. A solução em estudo seria aceitar uma fiança por parte das companhias, referente ao valor que es estas querem pagar por meio dos títulos. Dessa forma, mesmo se os precatórios forem recusados futuramente, o governo terá uma garantia de que a outorga será paga na totalidade”. Disponível em <https://valor.globo.com/empresas/noticia/2023/04/27/governo-estuda-destravar-concesso-de-congonhas-mesmo-sem-definio-sobre-precatrios.ghtml?GLBID=173e55a6d7455ddda672e15956063d684752d58514b5a3674704f6350436e6d486c79755170784d4f7070515f6e6b46514d463777426570384c5a637337554d4e335245353866575a49584963494343504567787366784e5374327a4f754254455044665630773d3d3a303a756b626f776a766a62626d6c7966676f796c7362>, Acesso em 20/07/2023.

3.1.1. HISTÓRICO DA COMPENSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A ideia de compensação de créditos e débitos da União foi introduzida no texto constitucional por meio da Emenda Constitucional nº 30/2000, que incluiu no artigo 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias autorização para que os precatórios, excetuados os de pequeno valor e os de natureza alimentícia, fossem parcelados em dez parcelas anuais e sucessivas, com a possibilidade de que os créditos de tais precatórios fossem transferidos a terceiros, e as parcelas não honradas até o final do respectivo ano tivessem poder liberatório junto ao Poder Público devedor, podendo ser compensados contra débitos junto ao Poder Público, independentemente de autorização legal⁸⁴.

Na Emenda Constitucional nº 62/2009, o constituinte derivado previu que o montante da dívida do exequente perante a Fazenda Pública deveria ser deduzido do valor a ser pago no precatório (§ 9º, art. 100, da Constituição⁸⁵)⁸⁶.

Assim, segundo a referida emenda, no momento da expedição dos precatórios, deles deveria ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução estiver suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial.

⁸⁴ Art. 78. Ressalvados os créditos definidos em lei como de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os de que trata o art. 33 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e suas complementações e os que já tiverem os seus respectivos recursos liberados ou depositados em juízo, os precatórios pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 serão liquidados pelo seu valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos.

§ 1º É permitida a decomposição de parcelas, a critério do credor.

§ 2º As prestações anuais a que se refere o caput deste artigo terão, se não liquidadas até o final do exercício a que se referem, poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora.

⁸⁵ Art. 100, § 9º. No momento da expedição dos precatórios, independentemente de regulamentação, deles deverá ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial.

⁸⁶ A nova redação do §9º, após a EC nº 113/2023, prevê que caso o contribuinte tenha ação de execução fiscal ajuizada contra si, o valor correspondente ao precatório será depositado à conta do juízo responsável pela cobrança que decidirá o seu destino, analisando questões de defesa do contribuinte como decadência, prescrição, transação, anistia ou qualquer outro elemento que possa afetar o *quantum debeatur* ou a própria dívida como um todo.

O Supremo Tribunal Federal, todavia, declarou a inconstitucionalidade dos parágrafos 9º e 10º do artigo 100 da Constituição, o que resultou em rejeição do mecanismo de compensação de precatório, em razão do entendimento de que tal mecanismo não possibilitaria o exercício do direito de contraditório e a ampla defesa pelo contribuinte em relação à regularidade do lançamento e à cobrança dos débitos (ADIs 4.357 e 4.425, julgados em 14/03/2013⁸⁷).

A persistência do constituinte derivado de incluir na Constituição normas que estimulem a compensação permaneceu por meio da EC nº 94/2016, com a inclusão do artigo 105 do ADCT, responsável por criar o regime especial de pagamento dos precatórios em atraso, de titularidade dos estados, Distrito Federal e municípios. Esse regime permite a compensação tributária, desde

⁸⁷ DIREITO CONSTITUCIONAL. REGIME DE EXECUÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA MEDIANTE PRECATÓRIO. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 62/2009. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL NÃO CONFIGURADA. INEXISTÊNCIA DE INTERSTÍCIO CONSTITUCIONAL MÍNIMO ENTRE OS DOIS TURNOS DE VOTAÇÃO DE EMENDAS À LEI MAIOR (CF, ART. 60, §2º). CONSTITUCIONALIDADE DA SISTEMÁTICA DE “SUPERPREFERÊNCIA” A CREDORES DE VERBAS ALIMENTÍCIAS QUANDO IDOSOS OU PORTADORES DE DOENÇA GRAVE. RESPEITO À DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E À PROPORCIONALIDADE. INVALIDADE JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DA LIMITAÇÃO DA PREFERÊNCIA A IDOSOS QUE COMPLETEM 60 (SESSENTA) ANOS ATÉ A EXPEDIÇÃO DO PRECATÓRIO. DISCRIMINAÇÃO ARBITRÁRIA E VIOLAÇÃO À ISONOMIA (CF, ART. 5º, CAPUT). INCONSTITUCIONALIDADE DA SISTEMÁTICA DE COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS INSCRITOS EM PRECATÓRIOS EM PROVEITO EXCLUSIVO DA FAZENDA PÚBLICA. EMBARAÇO À EFETIVIDADE DA JURISDIÇÃO (CF, ART. 5º, XXXV), DESRESPEITO À COISA JULGADA MATERIAL (CF, ART. 5º XXXVI), OFENSA À SEPARAÇÃO DOS PODERES (CF, ART. 2º) E ULTRAJE À ISONOMIA ENTRE O ESTADO E O PARTICULAR (CF, ART. 1º, CAPUT, C/C ART. 5º, CAPUT). IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA UTILIZAÇÃO DO ÍNDICE DE REMUNERAÇÃO DA CADERNETA DE POUPANÇA COMO CRITÉRIO DE CORREÇÃO MONETÁRIA. VIOLAÇÃO AO DIREITO FUNDAMENTAL DE PROPRIEDADE (CF, ART. 5º, XXII). INADEQUAÇÃO MANIFESTA ENTRE MEIOS E FINS. INCONSTITUCIONALIDADE DA UTILIZAÇÃO DO RENDIMENTO DA CADERNETA DE POUPANÇA COMO ÍNDICE DEFINIDOR DOS JUROS MORATÓRIOS DOS CRÉDITOS INSCRITOS EM PRECATÓRIOS, QUANDO ORIUNDOS DE RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS. DISCRIMINAÇÃO ARBITRÁRIA E VIOLAÇÃO À ISONOMIA ENTRE DEVEDOR PÚBLICO E DEVEDOR PRIVADO (CF, ART. 5º, CAPUT). INCONSTITUCIONALIDADE DO REGIME ESPECIAL DE PAGAMENTO. OFENSA À CLÁUSULA CONSTITUCIONAL DO ESTADO DE DIREITO (CF, ART. 1º, CAPUT), AO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DE PODERES (CF, ART. 2º), AO POSTULADO DA ISONOMIA (CF, ART. 5º, CAPUT), À GARANTIA DO ACESSO À JUSTIÇA E A EFETIVIDADE DA TUTELA JURISDICIONAL (CF, ART. 5º, XXXV) E AO DIREITO ADQUIRIDO E À COISA JULGADA (CF, ART. 5º, XXXVI). PEDIDO JULGADO PROCEDENTE EM PARTE. (...) 4. O regime de compensação dos débitos da Fazenda Pública inscritos em precatórios, previsto nos §§ 9º e 10 do art. 100 da Constituição Federal, incluídos pela EC nº 62/09, embaraça a efetividade da jurisdição (CF, art. 5º, XXXV), desrespeita a coisa julgada material (CF, art. 5º, XXXVI), vulnera a Separação dos Poderes (CF, art. 2º) e ofende a isonomia entre o Poder Público e o particular (CF, art. 5º, caput), cânone essencial do Estado Democrático de Direito (CF, art. 1º, caput). (...) 9. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado procedente em parte. (ADI 4425, Relator: AYRES BRITTO, Relator p/ Acórdão: LUIZ FUX, Pleno, julgado em 14/03/2013)

que os valores tenham sido inscritos em Dívida Ativa até 25/03/2015 e nos termos da lei de cada ente da federação⁸⁸.

No âmbito infraconstitucional, o art. 74, da Lei nº 9.430/96, possibilita que o sujeito passivo apure crédito relativo a tributo ou a contribuição administrada pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, e utilize na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por esse Órgão. Os créditos, nessas hipóteses, estão limitados àqueles relativos aos tributos administrados pela Receita (pagamento indevido, créditos pagos cumulativamente, créditos presumidos etc.).

Os arts. 30 a 42 da Lei nº 12.431/2011, em resposta à declaração de inconstitucionalidade da EC nº 62/2009, admitem a compensação de ofício, antes mesmo da emissão do precatório, como forma de reduzir o valor a ser pago pela Fazenda Nacional, desde que se conceda ao contribuinte, no exercício do seu direito de contraditório, a possibilidade de impugnar o crédito da União (erro de cálculo, prescrição, suspensão da exigibilidade, extinção prévia etc.).

Assim, pelos normativos legais, verifica-se a impossibilidade do pedido de compensação feito por contribuinte fora do âmbito judicial e do contexto da emissão do precatório.

A Solução de Consulta – Cosit nº 101/2014, esclarece: “Não é cabível, administrativamente, a compensação de débitos perante a Fazenda Pública Federal com créditos provenientes de precatórios. Os arts. 30 a 42 da Lei nº 12.431, de 2011, com fundamento nos §§ 9º e 10º do art. 100 da CF/88, possibilitam essa compensação exclusivamente na esfera judicial, a ser exercida nos autos do processo de execução do precatório, operando-se no momento em que a decisão judicial que a determinou transitar em julgado”.

Desta feita, não havia previsão normativa para a compensação de débitos relativos a tributos federais com créditos de precatórios por iniciativa do contribuinte.

Todavia, com a evolução da forma de relação negocial entre contribuinte e Fazenda Pública, a Procuradoria da Fazenda Nacional passou a admitir a oferta de precatórios e de créditos

⁸⁸ Art. 105. Enquanto viger o regime de pagamento de precatórios previsto no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, é facultada aos credores de precatórios, próprios ou de terceiros, a compensação com débitos de natureza tributária ou de outra natureza que até 25 de março de 2015 tenham sido inscritos na dívida ativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observados os requisitos definidos em lei própria do ente federado.

líquidos e certos do contribuinte como forma de amortização do valor consolidado no âmbito da transação tributária. Essa compensação estava prevista em norma infralegal, especificamente, na Portaria PGFN nº 10.826/2022.

Como o encontro de contas é algo benéfico para ambas as partes, não há notícia de ajuizamento de ação direta de constitucionalidade em relação aos referidos atos infralegais. De todo modo, o tema foi constitucionalizado por meio da PEC nº 113/2021 e legalizado com a inclusão, pela Lei nº 14.275/2022, do inciso V ao art. 11, da Lei 13.988/20 (Lei de Transação), que dispõe que a transação poderá contemplar o seguinte benefício: o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros.

3.1.2. REGULAMENTAÇÃO DO ART. 100, §11, INC. I, DA CONSTITUIÇÃO: ENCONTRO DE CONTAS

Quanto à regulamentação do art. 100, §11, da Constituição, o Presidente da República, no exercício de seu poder regulamentar (art. 84, caput, incisos IV e VI, alínea “a”, da Constituição) editou o Decreto nº 11.249, de 09 de novembro de 2022, que dispõe sobre o procedimento de oferta de créditos líquidos e certos, reconhecidos pela União, por intermédio da Advocacia-Geral da União, decorrentes de decisões transitadas em julgado.

O Decreto, ao dispor que “a utilização dos créditos líquidos e certos de que trata este Decreto será feita por meio de encontro de contas” consolida uma expressão corriqueiramente empregada, mas pouco entendida, ou mesmo aplicada, que é este ajuste de créditos e débitos envolvendo as mesmas partes.

A Portaria Normativa AGU nº 73/2022 buscou conceituar mais tecnicamente o termo “encontro de contas”, ao tratá-lo como “baixa do passivo de precatório em contrapartida à baixa de ativo, pelo seu detentor, relativo à aquisição, amortização ou liquidação de bem ou direito”⁸⁹.

⁸⁹ No mesmo sentido: Art. 2º A efetivação do encontro de contas consiste na baixa do passivo de precatório na União em contrapartida à baixa de ativo, pelo seu detentor, relativo à aquisição, amortização ou liquidação de bem ou direito da União, quando for o caso

Encontro de contas não se confunde, portanto, com outra expressão coloquial, o “zero a zero” em compensações de dívidas. Exigir a baixa do passivo de precatório significa submeter o crédito do particular a todo o procedimento de emissão de título da União em seu favor, a ser posteriormente utilizado como forma de pagamento de suas obrigações fiscais.

Sempre foi uma expectativa dos agentes do direito a possibilidade de fazer a compensação de créditos e débitos em um só ato, desburocratizando-a e formalizando-a em um acordo de transação. A promulgação da Emenda Constitucional nº 113/2021 gerou a perspectiva de que não seria necessário um ato administrativo complexo para a baixa de um passivo mediante o reconhecimento de um ativo do particular.

O encontro de contas, a princípio, preserva a sistemática da emissão de precatórios, com a possibilidade de liberar o particular de sua dívida fiscal, no limite de seu crédito ofertado e sob condição resolutória da disponibilização financeira do precatório. A União assume a posição de credora do precatório e aguarda a disponibilidade orçamentária do título público para arrecadar e devolver o montante à conta única do Tesouro Nacional, conforme aprofundamento no capítulo 3.1.4.

A Portaria esclarece ainda que a utilização de créditos na forma do disposto no § 11, do art. 100, da Constituição, (ii) operar-se-á no momento em que for admitida pelo órgão ou entidade responsável pela gestão de crédito da União, que o credor pretende amortizar ou liquidar (ficando sob condição resolutória de ulterior disponibilização financeira do direito creditório); e (iii) independe do regime de pagamento a que submetido o precatório (porque o particular é liberado de sua obrigação fiscal); não constitui pagamento para fins da ordem cronológica de liquidação (porque o crédito reconhecido permanece na fila de pagamento dos precatórios).

A utilização de créditos está limitada ao valor indicado em certidão expedida pelo Poder Judiciário, conforme regulamentação própria do Conselho Nacional de Justiça.

Segundo a Resolução CNJ nº 303/2019, que dispõe sobre a gestão dos precatórios e respectivos procedimentos operacionais no âmbito do Poder Judiciário, com as alterações promovidas pela Resolução CNJ nº 482/2022, na hipótese de oferta de créditos do particular na forma do art. 100, §11, da Constituição, “o tribunal competente pela expedição do precatório expedirá Certidão do Valor Líquido Disponível para fins de Utilização do Crédito em Precatório

– CVLD, contendo todos os dados necessários para a completa identificação do crédito, do precatório e de seu beneficiário, providenciando o bloqueio total do precatório no prazo de validade da CVLD, sem retirá-lo da ordem cronológica, efetuando-se o provisionamento dos valores requisitados, se atingido o momento de seu pagamento” (art. 46-A).

A Resolução esclarece que “considera-se Valor Líquido Disponível aquele ainda não liberado ao beneficiário, obtido após reserva para pagamento dos tributos incidentes e demais valores já registrados junto ao precatório, como a cessão parcial de crédito, penhora, depósitos de FGTS e honorários advocatícios contratuais” (art. 46-A, §1º).

Dessa forma, o particular somente pode ofertar o montante líquido de seu crédito se descontados tributos, penhoras e honorários advocatícios. Caberá ao tribunal competente para expedição do precatório, a liquidação do valor disponível para oferta na forma do art. 100, §11, da Constituição.

A CVLD terá validade mínima de 60 (sessenta) dias e validade máxima de 90 (noventa) dias, não podendo ser efetivados, durante esse prazo, registros de cessão, de penhora ou de ato que altere o valor certificado.

Utilizado todo o Valor Líquido Disponível e remanescendo valores relativos às retenções legais na fonte, penhora, cessão, honorários contratuais ou contribuições para o FGTS, o presidente do tribunal, quando disponibilizados os recursos pela entidade federativa devedora, providenciará, observada a ordem cronológica, os recolhimentos legais e os pagamentos devidos.

Importa observar que esta sistemática financeira de encontro de contas faz com que a União se torne cada vez mais uma de suas maiores credoras, acumulando um passivo com precatórios cujo risco de inadimplemento não lhe seria tão grave, considerando que ela seria a credora e devedora de si mesma. Esse sistema não parece se autossustentar, porém, na ausência de norma orçamentária que disponha de forma diferente, a Fazenda Pública assim se comportará nos acordos de transação em que há a oferta de créditos contra a União com forma especial de pagamento.

Em 14 de março de 2023, a Portaria Normativa AGU nº 87/2023 revogou a Portaria Normativa AGU nº 73/2022, que regulamentava até então os procedimentos a serem observados

para a utilização de precatórios em pagamentos de débitos fiscais⁹⁰. Segundo o ato revogador, uma nova norma para disciplinar o assunto será elaborada dentro de 120 dias por um grupo de trabalho da AGU⁹¹.

Passo contínuo, houve a edição do Decreto nº 11.526, de 12 de maio de 2023, que alterou o Decreto nº 11.249/2022, para revogar o seu art. 6º, que atribuía ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional a competência para dispor sobre a utilização dos créditos líquidos e certos para quitação ou amortização de débitos inscritos em dívida ativa da União, inclusive em transação resolutiva de litígio. O novo Decreto prevê que ato conjunto do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado da Fazenda, ouvidos os Ministérios do Planejamento e Orçamento e da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos, regulamentará o art. 100, §11, da CF. Até a edição desse ato conjunto, porém, permanecem em vigor as regulamentações editadas para a utilização dos créditos, em especial a Portaria PGFN nº 10.826/2022.

⁹⁰ A motivação expressa para a revogação da Portaria Normativa AGU nº 73/2022 foi a seguinte: “a Portaria Normativa AGU nº 73/2022 não oferece densidade normativa suficiente para disciplinar de forma adequada os procedimentos e trâmites internos entre os órgãos da Advocacia-Geral da União e entre órgãos vinculados, uma vez que enfatiza mais as obrigações que o administrado deve observar para utilizar os precatórios como pagamento. A norma não reflete, por exemplo, a atual estrutura interna da AGU, estabelecida pelo Decreto nº 11.328, de 1º de janeiro de 2023, que está vigente desde o dia 24 de janeiro do mesmo ano. A portaria também apresenta pontos divergentes em relação a outras regulamentações relevantes sobre o assunto, como a editada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) por meio da Portaria PGFN nº 10.826, de 21 de dezembro de 2022. Além disso, a norma ficou desatualizada, uma vez que foi editada antes de outras normas que trataram do assunto, como a Portaria nº 10.702/2022 do então Ministério da Economia, e a Resolução nº 482/2022 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Adicionalmente, há informações públicas de que, nos próximos dias, o Conselho da Justiça Federal (CFJ) deverá apresentar um modelo de padronização dos aspectos necessários para composição da Certidão de Valor Líquido Disponível, procedimento necessário para garantir a liquidez dos precatórios. Dessa forma, a revisão da portaria se tornou indispensável para garantir a segurança jurídica necessária aos procedimentos de recebimento de precatórios”. Disponível em <https://www.gov.br/agu/pt-br/comunicacao/noticias/agu-revoga-portaria-que-regulamentava-uso-de-precatorios-para-pagamentos-a-entidades-e-orgaos-federais>.

⁹¹ “Pressionada, a Advocacia-Geral da União (AGU) corre para fechar as novas regras sobre o uso de precatórios no pagamento de outorgas por concessionários de aeroportos e na compra de imóveis públicos. Uma portaria com as novas regras será divulgada nas próximas semanas”. Disponível em <https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2023/05/agu-finaliza-texto-que-regulamenta-o-uso-de-precatorios-em-leiloes-e-concessoes-no-pais.ghtml>, Acesso em 12/05/2023.

3.1.3. RECONHECIMENTO EXTRAJUDICIAL DE CRÉDITOS CONTRA A UNIÃO PARA UTILIZAÇÃO NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O *caput* do art. 100, da Constituição, dispõe que os pagamentos devidos pela Fazenda Pública, em virtude de sentença judicial, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios. O novo parágrafo 11 inciso I do art. 100 da Constituição, por sua vez, faculta ao credor 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 quitação ou amortização de dívidas fiscais.

A princípio, existem duas hipóteses alternativas de encontro de contas: a) a primeira envolvendo a oferta de precatórios; b) a segunda decorrente da oferta de créditos líquidos e certos reconhecidos administrativamente pela União.

A questão jurídica a ser analisada é se a segunda hipótese poderia “dizer mais” do que o *caput* do art. 100 ou criar exceção em relação à norma do mesmo *caput* para alcançar o encontro de contas de créditos reconhecidos extrajudicialmente pela União. Isso porque pende de resolução a divergência de entendimentos entre a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Procuradoria-Geral Federal (PGF).

Para a PGFN, “a interpretação que melhor atende ao novo dispositivo constitucional é a de que o §11 do art. 100 da Constituição Federal abrange, sim, todo e qualquer crédito líquido e certo, e não apenas aqueles oriundos de sentenças judiciais, desde que comprovados que sejam créditos originalmente próprios ou adquiridos de terceiros, líquidos e certos, reconhecidos pelo ente federativo ou por decisão judicial transitada em julgado” (Parecer SEI nº 4330/2022/ME).

Para a PGF: “o art. 100, §11, da CRFB/1988, dentro de uma interpretação sistêmica, abrange apenas os créditos que estejam ou foram objeto de prévio processo judicial, ainda que provenientes de decisão ainda não transitada em julgado” (PARECER nº 00025/2022/NOEJ/DEPCONT/PGF/AGU).

A divergência é objeto de arbitramento da Consultoria Geral da União no âmbito do processo nº 10951.102104/2022-86.

Acredita-se que a posição da PGFN é a mais correta. Conforme art. 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, o “parágrafo” está no texto para cumprir sua função de norma subordinada, de esclarecer, minuciar ou excepcionar a norma do *caput*.

Segundo explicita Fábio Alencar, o *caput* de um artigo de um diploma legal enuncia exclusivamente um assunto ou princípio, já o parágrafo é um dispositivo que enuncia exceção à regra ou complementação à norma contida no *caput* do artigo, enquanto o inciso é um dispositivo que discrimina ou enumera aspectos de um artigo ou parágrafo.⁹²

Marcela Albuquerque corrobora que o parágrafo de um dispositivo legal em relação ao *caput* do artigo é um complemento aditivo ou restritivo, de modo que deve ser utilizado quando for necessário apresentar aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo, bem como as exceções à regra, já o inciso é um dos desdobramentos do *caput* ou do parágrafo do artigo⁹³.

A redação anterior do § 11 do artigo 100 da Constituição, incluído pela Emenda Constitucional nº 62/2009, apenas facultava ao credor, conforme estabelecido em lei da entidade federativa devedora, a entrega de créditos em precatórios para compra de imóveis públicos do respectivo ente federado⁹⁴.

A nova norma do § 11 inciso I do art. 100 da Constituição, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 113/2021, estende significativamente as possibilidades de compensação de créditos do credor, líquidos e certos, reconhecidos administrativamente pela União ou por decisão judicial transitada em julgado, para quitação de débitos parcelados ou débitos inscritos em dívida ativa do ente federativo devedor, inclusive em transação resolutiva de litígio, e, subsidiariamente, de débitos para com a administração autárquica e fundacional do mesmo ente.

⁹² ALENCAR, Fábio. *Curso elementar de leitura de atos normativos*, e-book kindle, 2021, p. 31 e 131.

⁹³ ALBUQUERQUE, Marcela Domingos. *Curso de técnica legislativa: teoria e prática*, e-book, São Paulo: Editora Dialética, 2021, p. 41 e 43.

⁹⁴ CF/1988. Art. 100. [...] § 11 É facultada ao credor, conforme estabelecida em lei da entidade federativa devedora, a entrega de créditos em precatórios para compra de imóveis públicos do respectivo ente federado. (Incluído pela EC nº 62/2009)

Destaca-se que um dos objetivos deste § 11 do art. 100 é contribuir para a redução da litigiosidade para com a Fazenda Pública, pelo que esse escopo deve ser levado em consideração na busca da melhor exegese do dispositivo constitucional em baila.

Percebe-se, então, que o entendimento restritivo da Procuradoria-Geral Federal (Parecer nº 00025/2022/NOEJ/DEPCONT/PGF/AGU) comporta novas reflexões, uma vez que, para suceder à aplicação da norma constitucional, o crédito reconhecido pela União não precisa ser obrigatoriamente oriundo de processo judicial, tendo em vista que essas supostas exigências não estão previstas na norma constitucional, não cabendo ao intérprete restringir o que o constituinte derivado não restringiu.

No mesmo sentido, a mestra em Direito Econômico pela UnB e doutora em Direito Econômico pela USP, Cristiane Galvão, ressalva que o poder regulamentar da Administração Pública não pode contrariar o texto constitucional a ponto de converter um ato jurídico vinculado em um ato jurídico discricionário. Aduz que embora a Constituição mencione que é conferida ao credor a faculdade de ofertar o seu crédito, isso não significaria, por outro lado, que à União é concedida a faculdade para recusar a proposta, mas apenas de regulamentar o procedimento de recebimento e certificação dos créditos. Para a autora, o termo “oferta” denota alguma bilateralidade no processo de compensação, mas não em um alcance interpretativo que confira uma discricionariedade da Administração Pública Federal⁹⁵.

A doutrina supracitada está em sintonia com a regra hermenêutica de que o texto constitucional, com seus valores explícitos e implícitos, deve reger a compreensão das normas infralegais ou regulatórias (constitucionalização do direito), razão pela qual não são admitidas restrições não previstas pelo constituinte.

Enquanto vigente, a Portaria Normativa AGU nº 73/2022 não dispôs sobre a hipótese de oferta de direitos creditórios reconhecidos extrajudicialmente, mas fez a ressalva expressa em seu art. 2º, § 4º, de que “os acordos para encerramento ou prevenção de litígios mediante negociação, na forma do art. 1º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, poderão prever a utilização do crédito

⁹⁵ GALVÃO, Cristiane de Oliveira Coêlho. A nova redação do § 11 do art. 100 da Constituição Federal e ampliação do uso de direitos creditórios contra a Fazenda Pública como mecanismo de redução de litígios, in “*Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário: das boas práticas à criminalização de condutas, e-book*”, Gisele Barra BOSSA, Zabet Macarini CARMIGNARI, Gustavo BRIGAGÃO, Heleno Taveira TORRES (coordenadores), São Paulo: Almedina, 2022, páginas 399,400, 402 a 404.

conforme disposto nos incisos do § 1º (hipóteses do art. 100, §11)”. Logo, a norma revogada não previu a decisão judicial transitada em julgado, e admitiu o nascimento de uma obrigação no âmbito de um acordo extrajudicial, desde que para fins de encontro de contas, na forma do art. 100, §11, da Constituição.

A Lei 9.469/1997 foi editada para regulamentar o inciso VI do art. 4º da Lei Complementar 73/1993, Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União. Conforme dispõe o referido dispositivo, é atribuição da AGU desistir, transigir, acordar e firmar compromisso nas ações de interesse da União, nos termos da legislação vigente. A norma, pois, delegou à AGU a competência para realizar procedimentos de autocomposição em nome da União.

A referida lei passou por diversas alterações ao longo dos anos, as principais delas foram introduzidas pela Lei 13.140/2015 (Lei de Mediação), que criou uma série de incentivos à autocomposição no âmbito da Administração Pública.

O art. 1º, da Lei nº 9.469/1997, com redação alterada pela Lei nº 13.140/2015, dispõe que o Advogado-Geral da União, diretamente ou mediante delegação poderá autorizar a realização de acordos ou transações para prevenir ou terminar litígios, inclusive os judiciais. A expressão “inclusive” realça a possibilidade de conciliação fora do processo.

O § 4º da mesma lei estabelece que quando o litígio envolver valores superiores aos fixados em regulamento, o acordo ou a transação, sob pena de nulidade, dependerá de prévia e expressa autorização do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado a cuja área de competência estiver afeto o assunto, excluídas as empresas públicas federais não dependentes, que necessitarão apenas de prévia e expressa autorização dos dirigentes de que trata o caput.

O Decreto nº 10.201/2020 regulamenta o art. 1º, §4º, da Lei nº 9.269/97 ao prever que a realização de acordos ou transações que envolvam créditos ou débitos com valor igual ou superior a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) dependerá de prévia e expressa autorização do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado a cuja área de competência estiver afeto o assunto. A necessidade de anuência da AGU e do Ministro de Estado decorre da dependência de recursos do Tesouro Nacional para o custeio do acordo.

Assim, mostra-se possível a oferta de créditos reconhecidos pela União no âmbito de acordo extrajudicial para compensação de débitos fiscais.

Cabe mencionar que a Lei nº 14.375, publicada em 21 de junho de 2022, alterou o art. 19-C⁹⁶ e incluiu o art. 19-D⁹⁷, ambos da Lei nº. 10.522/2002, para admitir a realização de acordos em fase de cumprimento de sentença, a fim de atender a critérios de racionalidade, de economicidade e de eficiência.

Em síntese, assim como a Fazenda Pública pode, na qualidade de credora, negociar dívidas, propor moratória e parcelamentos, e acordar meios de pagamento, ela também deve, na qualidade de devedora, compor suas dívidas do modo que melhor lhe aprouver.

É possível conceber que as partes entrem em acordo quanto aos critérios de liquidação de um crédito do particular, mormente quando o resultado da mediação envolver a conversão dos valores na amortização ou quitação de dívida fiscal.

Essa posição foi sustentada pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, Anelize Lenzi Ruas de Almeida, em entrevista, na qual afirmou que pretende “qualificar” a transação tributária, levando em consideração os riscos de perdas judiciais da Fazenda Pública⁹⁸. Segundo o Portal Jota, a “procuradora citou como exemplo uma empresa que quer transacionar débitos e, por outro lado, possui créditos decorrentes de um processo em que discute a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins. A ideia seria trazer esses créditos para a mesa de negociação”. De acordo com Almeida, a inclusão não demandaria uma mudança normativa, apenas uma alteração na modelagem do processo de trabalho atual, de modo a integrar créditos e débitos da União.

⁹⁶ Art. 19-C. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá dispensar a prática de atos processuais, inclusive poderá desistir de recursos interpostos, e autorizar a realização de acordos em fase de cumprimento de sentença, a fim de atender a critérios de racionalidade, de economicidade e de eficiência. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021) § 1º O disposto no caput deste artigo inclui o estabelecimento de parâmetros de valor para a dispensa da prática de atos processuais. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º A aplicação do disposto neste artigo não implicará o reconhecimento da procedência do pedido formulado pelo autor. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

⁹⁷ Art. 19-D. À Procuradoria-Geral da União, à Procuradoria-Geral Federal e à Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil aplica-se, no que couber, o disposto nos art. 19, art. 19- B, art. 19-C, art. 19-F e art. 20-A a art. 20-D desta Lei e nos art. 17 e art. 18 da Lei nº 14.195, de 26 de agosto de 2021, sem prejuízo do disposto na Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997.

⁹⁸ A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional Anelize Lenzi Ruas de Almeida afirmou: “Vamos trazer isso pra cá, vamos botar tudo na mesa. A Fazenda nessa posição ativa e passiva. Hoje a gente faz transação com a Fazenda na posição ativa de recuperação do crédito, e quero juntar as duas partes”, Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/pgfn-quer-incluir-risco-judicial-na-transacao-diz-anelize-almeida-19012023>, Acesso em 20/07/2023.

Deve-se ponderar que, em determinadas situações, há impasse ao se operacionalizar essa autorização de compensação de créditos e débitos do contribuinte, quando estes são devidos por outras entidades da Administração Pública direta ou indireta. Propõe-se, nesse cenário, que nas hipóteses em que haja simultaneamente devedor e credor da União, autarquias e fundações, o encontro de contas entre direitos e obrigações seja conduzido por órgão mediador da União, que é a Câmara de Mediação e Conciliação da Administração Pública Federal - CCAF, órgão superior vinculado à Advocacia-Geral da União, que, por sua vez, detém influência sobre o orçamento e planejamento da gestão governamental.

O fundamento legal para a atuação da CCAF está no art. 36, da Lei 13.140/2015, o qual dispõe que, no caso de conflitos que envolvam controvérsia jurídica entre órgãos ou entidades de direito público que integram a administração pública federal, a Advocacia-Geral da União deverá realizar composição extrajudicial do conflito, observados os procedimentos previstos em ato do Advogado-Geral da União.

Um exemplo de reconhecimento e liquidação extrajudicial de crédito contra a União ocorrido no âmbito da CCAF foi o já mencionado “Acordo de Campo de Marte” celebrado com o Município de São Paulo, em que as partes concordaram com a utilização do saldo apurado extrajudicialmente na quitação de obrigações fiscais do Município até então parceladas em programas de refinanciamento.

Outro impasse envolvendo o encontro de contas entre créditos e débitos da Administração Pública no âmbito da transação está na solução orçamentária dessa operação, conforme se passa a expor.

3.1.4. COMO O ENCONTRO DE CONTAS É OPERADO FINANCEIRAMENTE?

Como antecipado no capítulo 3.1.2, o encontro de contas na primeira hipótese do art. 100, § 11, preserva, a princípio, a sistemática da emissão de precatórios, com a possibilidade de liberar o particular de sua dívida fiscal, no limite de seu crédito ofertado e sob condição resolutória da

disponibilização financeira do precatório. Nos casos de acordos extrajudiciais para reconhecimento de uma dívida pela União, a mesma sistemática seria mantida, caso se entenda que o acordo deve necessariamente ser levado à homologação judicial para inscrição pela Presidência do Tribunal do débito que a União se sub-rogará. Esse é o posicionamento do TCU, que comporta novas reflexões.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o encontro de contas não é, em nenhuma hipótese⁹⁹, uma baixa contábil de uma receita esperada pela Fazenda Pública pela exclusão de uma despesa provisionada como riscos judiciais pela União. Apesar de o particular ser desonerado da obrigação de pagar, a expectativa de receita - arrecadação efetiva - fica vinculada à disponibilização financeira mediante dotação orçamentária.

Em relação à oferta de precatórios em acordos de transação tributária, a Portaria PGFN nº 10.826/2022 dispõe que o Procurador da Fazenda Nacional formalizará, mediante despacho, a aceitação do precatório para liquidação ou amortização do crédito inscrito em dívida ativa da União e providenciará o registro do valor líquido disponível utilizado nos sistemas da dívida ativa da União, associando-o ao passivo indicado para liquidação ou amortização (art. 11). Com a disponibilização financeira dos recursos pelo Tribunal respectivo, será providenciada a geração do documento de arrecadação apropriado para fins de recolhimento dos valores, expedido pelos sistemas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (art. 12). Liquidado o documento apresentado, será o solicitante notificado para ciência (art. 12, § 2º).

No mesmo sentido, dispõe a Portaria ME nº 10.702/2022, que trata sobre os procedimentos de finanças públicas necessários à realização do encontro de contas de que trata o Decreto nº 11.249/2022: “a disponibilização financeira, após a liquidação do precatório, será direcionada ao recolhimento dos valores correspondentes à aquisição, amortização ou liquidação de bem ou direito da União, mediante a geração de documento de arrecadação, conforme orientações emanadas pelo detentor do ativo” (art. 6º).

Os procedimentos dessa sistemática de oferta de precatórios foram aprofundados no capítulo 3.1.2. e, embora estejam de acordo com as regras de transparência e registro orçamentário,

⁹⁹ Como vimos no capítulo anterior, adotamos a compreensão de que existem duas hipóteses alternativas de encontro de contas: a) a primeira envolvendo a oferta de precatórios; b) a segunda decorrente da oferta de créditos líquidos e certos reconhecidos administrativamente pela União.

gera estranheza que, à medida que a União recebe uma precatório em pagamento de dívidas fiscais, ela se torne credora de si mesma, ocupando espaços relevantes na fila de pagamento.

Em relação à oferta de créditos contra a União reconhecidos administrativamente (extrajudicialmente), prevalece no Tribunal de Contas da União o entendimento de que a dívida contraída pela União decorrente de transações há de observar a regra de pagamento por precatórios.

No acórdão 489/2017, de Relatoria do Ministro Walton Alencar, a Corte de Contas reafirmou os seus precedentes no sentido de que o tratamento diferenciado no pagamento de dívidas decorrentes de transação judicial promovida pelo Poder Público representa forma transversa de quebra da ordem de precedência dos precatórios, consagrando ofensa aos princípios da impessoalidade, da moralidade e da isonomia, a qual, no caso de pagamento de dívida, se materializa pela igualdade de todos os credores perante a Administração Pública.

Nesse sentido, a subsunção do crédito do contribuinte dependerá da homologação do acordo por decisão judicial que imporá obrigação de pagar quantia certa à Fazenda Pública.

O procedimento do Código de Processo Civil é o mesmo para o cumprimento de sentença que reconhece a exigibilidade de obrigação de pagar quantia certa pela Fazenda Pública, independentemente de ela encontrar fundamento no acolhimento ou rejeição do pedido (art. 487, inciso I, do CPC) ou na homologação de transação (art. 487, inciso III, alínea “b”, do CPC).

Embora razoável o fundamento de que o pagamento de credor de forma extrajudicial ameaçaria a isonomia no tratamento em relação aos credores judiciais, não se pode ignorar que a fundamentação do acórdão do TCU está eivada de uma preconceção negativa a respeito dos acordos extrajudiciais envolvendo a Administração Pública.

Segundo o entendimento do Relator Walton Alencar, a pessoa jurídica de direito público não dispõe da prerrogativa que tem o particular de escolher os créditos que satisfará em primeiro lugar, “por questões de afinidade pessoal”. Em outro momento, defende que a obtenção de vantagem financeira pela Fazenda Pública não autoriza a criação de classe preferencial de credores, na qual ingressam “apenas os eleitos pelo Poder Público”, a partir da celebração de contrato bilateral, regido por ampla dose de discricionariedade da Administração. Por fim, adota a posição de que não se pode esperar que a transação isente o credor de aguardar a satisfação do seu crédito nas mesmas condições daqueles que suportaram a demora da prestação jurisdicional.

Ora, a busca pela resolutividade é um princípio que deve reger o comportamento processual e extraprocessual das partes, de modo que a celebração de acordo não deve ser preconcebida como uma forma de locupletamento do credor. A parte não é obrigada a suportar todas as fases processuais para obter o reconhecimento de seu crédito. Ademais, a composição entre as partes pode igualmente ser vantajosa para União, que age segundo critérios da eficiência e da economicidade. Não é possível atestar que o acordo representa uma forma de afinidade, eleição ou privilégio de um particular. Ademais, a discricionariedade para fazer acordos não é exercida sem antes se cumprirem as regras de motivação e de submissão das escolhas ao controle interno e externo da Administração Pública.

Em verdade, a preocupação com a quebra da ordem de precedência dos precatórios não parece se sustentar nos casos de encontro de créditos e débitos no ambiente transacional, porque a União assume a posição de credora da si mesma na fila de pagamento e ocupa espaço orçamentário que poderia ser liberado para pagamento dos credores que suportaram a demora da prestação jurisdicional e suportam a demora no pagamento do seu crédito judicialmente reconhecido.

Para superar esse problema, a solução continua a ser orçamentária, porém apartada do regime de pagamento dos precatórios.

Existe uma dotação orçamentária específica para o reconhecimento de débito pela União para fins de compensação com créditos da dívida ativa, cujo registro no orçamento é de “Operações Especiais - 0909 00U9. Encargos decorrentes da aplicação do § 11 e do § 21 do art. 100 da Constituição”.

A compensação liberaria o contribuinte, mas a movimentação financeira de receita e débito, ainda que meramente escritural, estaria condicionada à previsão orçamentária anual ou à abertura do crédito suplementar, na forma dos arts. 165, § 8º, e 167, V, da Constituição¹⁰⁰¹⁰¹.

¹⁰⁰ Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais. (...) § 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Art. 167. São vedados: (...) V – a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes.

¹⁰¹ Embora seja de constitucionalidade duvidosa, o art. 3º, da Lei nº 14.409, de 15/07/2022, admite a ampliação da dotação orçamentária para Operações Especiais envolvendo o art. 100, § 11, da Constituição, sempre que houver a

Vale destacar que a despesa pública envolvendo as operações do art. 100, §11, não repercute no resultado primário e no teto de gastos da União, posto que o constituinte a excepcionou no art.107-A, §6º, do ADCT, da Constituição, que dispõe:

Art. 107. Ficam estabelecidos, para cada exercício, limites individualizados para as despesas primárias:

(...)

Art. 107-A. (...)

§ 6º Não se incluem nos limites estabelecidos no art. 107 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o previsto nos §§ 11, 20 e 21 do art. 100 da Constituição Federal e no § 3º deste artigo.

O fato de a utilização de dotação orçamentária ser diversa daquela prevista para o pagamento de precatórios, com implicações diferentes sobre as metas fiscais, leva a crer que essa é a solução financeira mais adequada para cenários de encontro de contas. Em consulta ao histórico legislativo do Projeto de Emenda Constitucional nº 23, de 2021, que resultou na Emenda Constitucional nº 113, de 8 de dezembro de 2021, verifica-se que o escopo do constituinte derivado foi criar uma alternativa ou exceção à emissão de precatórios, conforme trecho do Parecer Legislativo abaixo:

A redação atual do § 11 do art. 100 da CF somente faculta ao credor a escolha da compensação para a compra de imóveis públicos do ente devedor. A nova redação permite que o credor tenha mais opções para usufruir do seu direito creditório. [...]. No geral, as hipóteses de compensação têm efeito positivo sobre o cumprimento do Teto de Gastos no

necessidade de levar para o orçamento o encontro de contas: “Art. 3º Observado o art. 43 da Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021, e as demais disposições aplicáveis, fica autorizada a ampliação das dotações constantes do Anexo, por ato do Poder Executivo federal, por meio da utilização de recursos provenientes de: I - anulação de dotações constantes da Lei nº 14.303, de 2022, e seus créditos suplementares e especiais; II - reserva de contingência, inclusive à conta de receitas próprias e vinculadas, observado o disposto no § 2º do art. 13 da Lei nº 14.194, de 2021; III - superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício de 2021, observado o disposto no inciso I do § 1º e no § 2º do art. 43 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; e IV - excesso de arrecadação, observado o disposto no inciso II do § 1º e no § 3º do art. 43 da Lei nº 4.320, de 1964”.

âmbito federal, pois a compensação de débitos e créditos evita o pagamento de despesa com sentenças judiciais, que, por ser despesa primária, reduz o espaço fiscal para a assunção de outras despesas de mesma natureza.

Caso prevaleça o entendimento de que não é necessária a emissão de precatório para quitação ou amortização de obrigação fiscal com créditos reconhecidos administrativos pela União, torna-se despicienda a sentença homologatória para formação do título judicial. Independentemente de qual posição predomine, certo é que a utilização de créditos contra a União é uma técnica à disposição da Administração Tributária para promover a regularidade fiscal do contribuinte e a prevenção ou solução de litígios judiciais.

3.2. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DE PREJUÍZO FISCAL

Após as alterações na Lei nº 13.988/2020 realizadas pela Lei nº 14.375/2022, havia uma grande expectativa em relação a como a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") iria regulamentar a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL como meio de pagamento dos acordos de transação tributária.

Embora a lei já tivesse delimitado que estes créditos seriam usados de maneira excepcional e para a "efetiva composição do plano de regularização fiscal", a redação original da Portaria PGFN/ME Nº 6.757, editada em 29 de julho de 2022, trouxe uma restrição deste meio de pagamento ao vedar sua utilização para a quitação do valor correspondente ao principal da dívida, salvo quando o optante fosse pessoa jurídica em processo de recuperação judicial.

Todavia, no diário oficial publicado dias depois, aos 5 de agosto de 2022, referida limitação foi revogada por intermédio da Portaria PGFN/ME nº 6.941, de 04 de agosto de 2022.

A decisão acertada da PGFN ao revogar a limitação demonstra um avanço na compreensão acerca da natureza dos créditos prejuízo fiscal¹⁰². A decisão está alinhada com a evolução

¹⁰² Para fins deste capítulo, ao falarmos em "prejuízo fiscal", estamos, também, nos referindo à base de cálculo negativa de CSLL.

legislativa deste instituto contábil e tributário demonstrada ao longo de anos até sua inclusão nas negociações de transação tributária por intermédio da Lei nº 14.375/2022, culminando com a edição da Portaria PGFN/ME nº 6.757, editada em 29 de julho de 2022.

Segundo Alan Flores Viana, o ponto nodal na compreensão da natureza do crédito de prejuízo fiscal é aquilo que está por detrás do número contábil: a demonstração de um resultado negativo da contabilidade fiscal da empresa¹⁰³. Ele reflete a situação de dificuldade financeira da sociedade que não conseguiu atingir, em um exercício financeiro, o valor de receitas necessárias para custear todas as despesas.

Havendo lucro no exercício financeiro seguinte, o resultado positivo representa a recuperação dos prejuízos e das dívidas contraídas no exercício anterior. É por essa razão que a legislação admite a utilização dos créditos de prejuízos acumulados em "anos difíceis" para compensar com os lucros obtidos nos anos de recuperação financeira, de modo que haja a recomposição do patrimônio da empresa.

De 1947 até 1994, a totalidade do lucro obtido em um exercício financeiro poderia ser abatida pelos prejuízos acumulados. Após uma decisão de política fiscal, a Administração do Presidente Fernando Henrique Cardoso instituiu a "trava de 30%", que corresponde a uma limitação da dedução do prejuízo fiscal em cada ano, resguardada a possibilidade de o contribuinte poder realizar novas deduções nos anos subsequentes.

Além da possibilidade de todo ano o contribuinte poder utilizar créditos de prejuízo acumulados para diminuir a base de cálculo tributável, por diversas vezes a administração tributária promoveu programas de refinanciamento de dívidas admitindo a utilização deles como forma de abatimento de débitos fiscais, a exemplo do: Programa de Recuperação Fiscal (Lei nº 9.964/2000); Refis da Crise (Lei nº 11.941/2009); Parcelamento instituído pela Lei nº 12.865/2013; Programa de Redução de Litígios Tributários — Prorelit (Lei nº 13.202/2015); e Programa Especial de Regularização Tributária — Pert (Lei nº 13.496/2017).

¹⁰³ VIANA, Alan Flores, SARAIVA NETO, Oswaldo Othon de Pontes. Uso do prejuízo fiscal para pagamento da transação tributária. Revista Consultor Jurídico. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2022-ago-14/viana-e-saraiiva-neto-prejuizo-fiscal-transacao-tributaria>. Acesso em 15/12/2022.

Há um aspecto comum a todas as normas acima destacadas: o reconhecimento do ativo "prejuízo fiscal" como importante meio de pagamento de débitos inscritos na dívida ativa, considerando a situação de fragilidade da empresa em desequilíbrio fiscal e a oportunidade de se promover a recuperação de parcela dos créditos tributários esperados pela União.

É nesse contexto que se consolidou a ideia de que créditos de prejuízo fiscal são meios de pagamento à disposição da PGFN para equacionamento de dívidas fiscais. Essa concepção foi incorporada à Lei nº 14.375/2022, trazendo este meio à disposição da Transação Tributária.

Conforme se observa na redação do inciso II, do artigo 11, da Lei nº 13.988/2020, a transação poderá contemplar o oferecimento de "formas de pagamento especiais". Já o §7º, do artigo 11, da mesma norma, com a redação dada pela Lei nº 14.375/2022, admite a utilização do prejuízo fiscal para o pagamento de até 70% do saldo remanescente após a incidência dos descontos. O §1º-A, do mesmo artigo 11, reitera que é possível a cumulação dos benefícios previstos na lei para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa.

Ressalte-se que a Lei nº 13.988/2020 veda descontos que reduzam o montante principal do crédito, porém, a vedação não se estende para a utilização dos créditos de prejuízo fiscal, que não é um benefício fiscal de redução (remissão e anistia), mas sim, um dos meios de pagamento do saldo devido após os descontos efetivamente concedidos.

Nesse aspecto, é importante ressaltar que a lógica trazida pela Lei da transação não é conceder benefícios capazes de liquidar a dívida sem que haja qualquer desembolso financeiro da empresa. Não há na norma nenhuma combinação de condições capaz de levar a este cenário.

Os créditos de prejuízo fiscal só podem ser utilizados nas hipóteses em que não é possível equacionar a situação fiscal da empresa, mesmo após a aplicação dos descontos. A verificação desta condição será prerrogativa exclusiva da PGFN, nos termos da lei.

A alteração promovida pela Lei nº 14.375/2022 reafirma a Lei da transação Tributária como um marco regulatório da Administração Tributária eficiente, na medida em que cria ambiente para a conciliação do interesse arrecadatário do Estado com a capacidade de pagamento da empresa, tudo à luz dos princípios da consensualidade e da resolutividade.

Por isso se diz que a correção da Portaria PGFN/ME nº 6.757/2022 foi acertada ao viabilizar utilização de meio de pagamento historicamente reconhecido pela política tributária como apto à equalização da dívida tributária de contribuintes que se encontram em situação mais fiscal mais gravosa.

Antes desta correção, a PGFN havia admitido a utilização do prejuízo fiscal para amortizar o saldo principal do crédito tributário apenas nas transações envolvendo empresa em recuperação judicial. A restrição não mantinha simetria com o texto legal e contrariava a própria finalidade da Lei nº 14.375/2022, que admite a utilização do prejuízo, desde que observada a necessidade para o melhor e efetivo equacionamento do passivo fiscal da empresa.

A rigor, o plano de regularização fiscal pode ser elaborado por qualquer empresa que queira superar a condição de inadimplência. A composição dos descontos e demais condições existentes na legislação é encerrada em um saldo devedor que, a depender das circunstâncias, levará a uma avaliação da imprescindibilidade de pagamento com prejuízo fiscal, mesmo que a empresa não tenha se submetido à recuperação judicial.

Exigir a recuperação judicial para admitir o uso do prejuízo fiscal acabaria por estimular as empresas a contraírem mais dívidas para alcançarem o estado de quase-falência. Neste extremo, haveria risco de instauração artificial de recuperações judiciais exclusivamente para fruição do meio de pagamento diferenciado.

A rigor, este estímulo à recuperação judicial estava na contramão da política de desjudicialização e resolução de conflitos de forma consensual.

Embora se reconheça que o regime de recuperação judicial poderia ser um dos imagináveis critérios objetivos para o deferimento da utilização do prejuízo fiscal pela PGFN, uma reflexão rápida demonstra que talvez não fosse o mais razoável e eficaz. Isto porque este critério excluiria diversos outros contribuintes que se encaixariam perfeitamente na situação de necessidade deste meio de pagamento para a “efetiva composição do plano de regularização” fiscal.

Ademais, conforme disposto no artigo 150, II, da Constituição e artigos 97 e 99 do Código Tributário Nacional ("CTN"), a lei é a fonte primordial do direito tributário e os atos normativos de estatura infralegal estão hierárquica e materialmente vinculados a ela, de modo que o conteúdo e o alcance dos atos infralegais se restringem aos das leis em função das quais sejam expedidos.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal ("STF") tem reconhecido que os atos infralegais se subordinam aos limites jurídicos definidos na lei, não podendo "transgredir a lei, seja para exigir o que esta não exigiu, seja para estabelecer distinções onde a própria lei não distinguiu, notadamente em tema de direito tributário"¹⁰⁴.

Tais considerações reforçam o acerto da PGFN ao editar a Portaria PGFN/ME nº 6.941/2022 e revogar o inciso II, do artigo 36, da anterior Portaria PGFN/ME nº 6.757/2022, afastando a limitação do uso de prejuízo fiscal para pagamento do saldo da transação e mantendo-se em linha com os dispositivos constitucionais, legais e jurisprudenciais mencionados.

Os demais requisitos para a utilização do prejuízo fiscal – que os débitos sejam considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação (inciso I, do artigo 36) e que não exista créditos líquidos e certos em desfavor da União ou que eles tenham se esgotado (inciso III, do artigo 36) —encontram-se delimitados no próprio texto da Lei da transação. O objetivo claro desta norma legal é conferir um caráter excepcional e subsidiário do uso do prejuízo fiscal. Estes requisitos deverão ser comprovados perante a PGFN e passarão necessariamente pela análise discricionária e técnica da Administração Tributária.

Neste contexto, a utilização de créditos de prejuízo fiscal não se apresenta como um direito adquirido do contribuinte. A Lei nº 14.375/2022 é clara ao estabelecer que essa técnica estará disponível a critério exclusivo da Administração Tributária, sendo adotado em casos excepcionais para a melhor e efetiva composição do plano de regularização fiscal.

É importante ressaltar que o ato discricionário da Administração Pública não é sinônimo de ato arbitrário. Se diante de certo motivo a lei já indica o objeto, o ato é vinculado. Mas se a lei permite que o administrador defina o conteúdo ou o objeto, o ato é discricionário. Neste último caso é a motivação do ato que conferirá o caráter objetivo e concreto aos requisitos previstos na Lei¹⁰⁵.

¹⁰⁴ ADI 1075, relator ministro Celso de Mello, Pleno, DJe 19/10/2020. Em caso semelhante, o Superior Tribunal de Justiça afastou a disciplina instituída pela Portaria PGFN nº 1.207/2017, especificamente em relação à limitação temporal e de percentual para aproveitamento dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, para quitação de débitos parcelados no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), criado pela Lei 13.496/2017 (REsp nº 1.861.016/SP, relator ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 21/8/2020).

¹⁰⁵ FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de Direito Administrativo*. 3ª ed., Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 232.

Via de regra, a Lei que permite esta discricionariedade reflete a concretização de uma opção política feita pelo Poder Legislativo ao criar a norma. Se o conteúdo legal concedeu à Administração Tributária a atribuição de preencher o caráter objetivo e concreto dos requisitos para o deferimento do uso do prejuízo fiscal como meio de pagamento, trata-se de cumprimento da Lei, e não, de sua restrição.

Neste contexto, tanto o artigo 1º, §2º, da Lei nº 13.988/2020¹⁰⁶, quanto o artigo 2º, da Portaria PGFN/ME nº 6.757/2022¹⁰⁷ parecem ser bons referenciais para cumprimento da razoabilidade em sentido estrito para a autorização do pagamento da transação tributária utilizando-se do prejuízo fiscal.

3.3. CONDIÇÕES ESPECIAIS PARA EMPRESAS EM CONDIÇÃO PRÉ-FALIMENTAR

Segundo o §5º, do art. 11, da Lei 13.988/20, incluem-se como créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, aqueles devidos por empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência. Todos esses processos indicam uma situação de crise da empresa e um risco de insolvência tanto em relação aos credores.

O que diferencia a falência da recuperação judicial é o estágio da crise financeira. No caso da recuperação judicial, a crise é circunstancial e existe a expectativa de retomada dos lucros e liquidação das obrigações com os credores. No caso de uma crise estrutural, a manutenção das atividades das empresas gerará mais obrigações do que receitas, o que justifica uma maior

¹⁰⁶ Artigo 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária. [...] §2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

¹⁰⁷ Artigo 2º São princípios aplicáveis à transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS: I - presunção de boa-fé do contribuinte; II - concorrência leal entre os contribuintes; III - estímulo à autorregularização e conformidade fiscal; IV - redução de litigiosidade; V - menor onerosidade dos instrumentos de cobrança; VI - adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores inscritos em dívida ativa da União e do FGTS; VII - autonomia de vontade das partes na celebração do acordo de transação; VIII - atendimento ao interesse público; e IX - publicidade e transparência ativa, ressalvada a divulgação de informações protegidas por sigilo, nos termos da lei.

intervenção do juízo falimentar com a alienação do ativo para terceiros que o realocarão em atividades empresariais produtivas.

A liquidação extrajudicial, por sua vez, é regida pela Lei nº 6.024/74 e se destina às instituições financeiras reguladas pelo Banco Central do Brasil. O procedimento se equipara ao da falência, cujo objetivo é o pagamento integral dos credores ou exaustão do ativo da instituição, mediante a realização total e a distribuição do produto entre os credores. Já a liquidação judicial, entende-se pela insolvência civil, que instaura procedimento de execução coletiva contra devedor comum não empresário¹⁰⁸ e cujas dívidas excedem o seu patrimônio¹⁰⁹.

Em relação à recuperação judicial, o juiz e jurista Daniel Carnio Costa ressalva que não se deve aplicar a recuperação judicial para empresas em crise estrutural. A manutenção artificial do funcionamento de uma atividade empresarial inviável gera prejuízos econômicos e sociais e coloca em risco o bom funcionamento do mercado, podendo levar ao encerramento da atividade de outras empresas viáveis que não conseguirão competir com aquela empresa inviável e que tem seu funcionamento subsidiado pela atuação judicial¹¹⁰.

A expressão “subsidiado pela atuação judicial” decorre do regime jurídico mais benéfico para as empresas em recuperação judicial. Isso porque o deferimento do processamento da recuperação judicial implica na suspensão do curso da prescrição das obrigações do devedor; na suspensão das execuções ajuizadas contra o devedor; e na proibição de qualquer forma de retenção, arresto, penhora, sequestro, busca e apreensão e constrição judicial ou extrajudicial sobre os bens do devedor.

No âmbito tributário, embora o CTN disponha que “a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência e recuperação judicial” (art. 187) e a legislação falimentar disponha que os processos de execuções fiscais não são suspensos pelo deferimento do processamento da recuperação judicial, havia divergência jurisprudencial nos diferentes Tribunais quanto à competência do juízo da execução para autorizar os atos

¹⁰⁸ Incluem-se as pessoas físicas ou a pessoa jurídica com natureza de sociedade civil, a exemplo das cooperativas, associações, fundações.

¹⁰⁹ A Insolvência Civil é regulamentada pelo CC (arts. 955 a 965) e pelo CPC/73 (arts. 748-786-A), conforme art. 1.052 do CPC/15

¹¹⁰ COSTA, Daniel Carnio. Recuperação judicial - procedimento. Tomo Direito Comercial, Edição 1, Julho de 2018. Disponível em <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/214/edicao-1/recuperacao-judicial--procedimento>, Acessado em 02/05/2023.

constritivos/expropriatórios sobre bens da empresa. Essa divergência resultava em uma série de incidentes de conflito de competência perante o Superior Tribunal de Justiça¹¹¹, que possuía precedentes no sentido de que não cabia ao juízo da execução determinar medidas constritivas sem submetê-las ao crivo do juízo competente para homologar e acompanhar o cumprimento do plano de recuperação judicial.

A divergência travava o andamento dos processos fiscais e dificultava a recuperação de créditos pela Fazenda Pública. Com a reforma promovida pela Lei nº 14.112/20, o juízo das execuções fiscais passou a ter a possibilidade de realizar atos constritivos, reservando, porém, ao juízo da recuperação judicial o poder de determinar a substituição das penhoras que recaiam sobre bens de capital essenciais¹¹².

¹¹¹ INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA NO CONFLITO DE COMPETÊNCIA. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PRÁTICA DE ATOS EXECUTÓRIOS CONTRA O PATRIMÔNIO DA RECUPERANDA. LEI N. 13.043/2014. DIVERGÊNCIA ENTRE AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO E A SEGUNDA SEÇÃO DO STJ. RECONHECIMENTO. SUJEIÇÃO À CORTE ESPECIAL. NECESSIDADE. INCIDENTE NÃO CONHECIDO POR RAZÕES DE CONVENIÊNCIA. OBSERVÂNCIA, DE OFÍCIO, DA PROVIDÊNCIA CONTIDA NO ART. 16 DO RISTJ. AFETAÇÃO À CORTE ESPECIAL PARA DIRIMIR O MÉRITO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

(...)

3. A partir do enfoque dado, próprio do viés hermenêutico de cada Seção, sobreveio, em questão de fundo, manifesta divergência jurisprudencial entre as Seções.

3.1 A Segunda Turma, integrante da Primeira Seção, em recurso especial advindo de execução fiscal, perfilha o entendimento de que "a execução fiscal não se suspende pelo deferimento da recuperação judicial, permitindo-se a realização de atos constritivos, máxime quando evidenciada a inércia da empresa recuperanda em adotar as medidas necessárias à suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, em especial, por meio do parcelamento especial disciplinado pelo art. 10-A da Lei n. 10.522/2002, incluído pela Lei 13.043/2014" (ut REsp 1673421/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 17/10/2017, DJe 23/10/2017).

3.2 A Segunda Seção, diversamente, em conflito de competência entre os juízos da recuperação judicial e da execução fiscal, reconhece a competência do primeiro, assentando que, embora a execução fiscal não se suspenda, os atos de constrição e de alienação de bens voltados contra o patrimônio social das sociedades empresárias submetem-se ao juízo universal, em homenagem ao princípio da conservação da empresa. A Seção de Direito Privado do STJ perfilha o posicionamento, ainda, de que a edição da Lei n. 13.043/2014 - que acrescentou o art. 10-A à Lei n. 10.522/2002 e disciplinou o parcelamento de débitos de empresas em recuperação judicial - não descaracteriza o conflito de competência, tampouco tem o condão de alterar o entendimento jurisprudencial destacado, conforme decidiu a Segunda Seção por ocasião do julgamento do AgRg no CC 136.130/SP, Relator o Ministro Raul Araújo, Relator p/ Acórdão Ministro Antonio Carlos Ferreira, Segunda Seção, julgado em 13/5/2015, DJe 22/6/2015.

4. A divergência de posicionamento entre a Segunda Seção e as Turmas que integram a Primeira Seção é manifesta, o que, do ponto de vista da segurança jurídica e da isonomia, afigura-se absolutamente temerário, notadamente em atenção ao papel atribuído constitucionalmente ao Superior Tribunal de Justiça de uniformizar a jurisprudência nacional na interpretação da legislação federal. (IUJur no CC 144.433/GO, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 14/03/2018, DJe 22/03/2018)

¹¹² Após a reforma legislativa, o STJ, deferente à solução do legislador, cancelou a afetação de processos para julgamento do Tema 987, dos Recursos Repetitivos. O Ministro Relator Mauro Campbell ressaltou: "Na verdade, cabe ao juízo da recuperação judicial verificar a viabilidade da constrição efetuada em sede de execução fiscal, observando as regras do pedido de cooperação jurisdicional (art. 69 do CPC/2015), podendo determinar eventual substituição, a

O contribuinte em situação de crise financeira poderá optar por transacionar o seu passivo fiscal e obter os seguintes benefícios adicionais àqueles já disponibilizados aos contribuintes em geral: a) tratamento prioritário pela PGFN (art. 6º, VIII, da Portaria PGFN nº 2.382/2021); b) suspensão do andamento das execuções fiscais; c) parcelamento em até 120 parcelas¹¹³, podendo ser adicionadas mais 12 parcelas, quando constatado que o contribuinte em recuperação judicial desenvolva projetos; d) descontos de até 100% de desconto sobre correção, juros, multa e encargo legal; e e) maior chance de deferimento do uso de prejuízo fiscal como forma especial de pagamento.

As condições mais benéficas decorrem dos objetivos especiais da transação de empresas em regime falimentar e pré-falimentar, listados na Portaria PGFN nº 2.382/21: I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica; II - equilibrar os interesses da União e dos contribuintes; III - assegurar que a cobrança seja realizada de forma menos gravosa para União e para os contribuintes; IV - assegurar aos contribuintes em processo de recuperação judicial nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações. A Portaria não replicou um dos objetivos da transação mencionados na Portaria 6.757/22: “assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas”, o que demonstra que a função da transação de superar a crise da empresa e o risco de insolvência tanto em relação aos credores prevalece sobre a função arrecadatória.

Os critérios para concessão dos benefícios também são outros. Como a lei já atribui o rating C ou D, o que diferenciará a classificação das empresas em situação e crise será a capacidade de geração de resultados, o prognóstico em caso de falência, a proporção entre o passivo fiscal e o restante das dívidas do sujeito passivo e o porte e a quantidade de vínculos empregatícios mantidos

fim de que não fique inviabilizado o plano de recuperação judicial. Constatado que não há tal pronunciamento, impõe-se a devolução dos autos ao juízo da execução fiscal, para que adote as providências cabíveis”.

¹¹³ Com a alteração da Lei nº 13.988/20 pela Lei nº 14.375/22, este benefício não é mais próprio das empresas em RJ.

pela pessoa jurídica, conforme leitura conjunta dos arts. 8º, inc. I, e 21, §1º, incs. IX, X e XI, e §4º, da Portaria PGFN nº 2.382/2021¹¹⁴.

Em contrapartida aos benefícios, é vedado ao devedor, até a aprovação do plano de recuperação judicial, distribuir lucros ou dividendos a sócios e acionistas (art. 6º-A, da Lei 11.101/2005) e, no caso da empresa em recuperação judicial, o descumprimento da transação concederá a faculdade de a PGFN requerer a convocação em falência. Por força da vinculação do acordo de transação ao regime especial dos devedores, a extinção sem resolução do mérito ou a não concessão da recuperação judicial implica na rescisão dos instrumentos de negociação (art. 26, VII, Portaria PGFN nº 2.382/2021).

Para que haja um elo entre a negociação extrajudicial de dívidas tributárias e o plano de recuperação judicial, a PGFN deverá colaborar com o juízo falimentar, com o representante do Ministério Público e com o administrador judicial, prestando informações que demonstrem a viabilidade ou inviabilidade do plano de recuperação, inclusive em relação aos créditos não sujeitos à recuperação judicial, especialmente no que se refere ao equacionamento do passivo fiscal e do FGTS e à perspectiva de adimplemento das obrigações tributárias e sociais correntes (art. 6º, inc. III, Portaria PGFN nº 2.382/2021).

O contribuinte, por sua vez, se obriga a demonstrar a ausência de prejuízo ao cumprimento das obrigações contraídas com a celebração da transação em caso de alienação ou de oneração de

¹¹⁴ Art. 11, § 5º, da Lei 13.988/20: Incluem-se como créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, para os fins do disposto no inciso I do caput deste artigo, aqueles devidos por empresas em processo de recuperação judicial. Portaria PGFN nº 2.382/2021: Art. 8º Os instrumentos de negociação previstos nesta Portaria poderão envolver, isolada ou cumulativamente, a exclusivo critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as seguintes concessões: I - oferecimento de reduções aos débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, observado o grau de recuperabilidade do débito, inclusive considerando eventual prognóstico em caso de falência, a proporção entre o passivo fiscal e o restante das dívidas do sujeito passivo e o porte e a quantidade de vínculos empregatícios mantidos pela pessoa jurídica;

Art. 21. (...) § 1º Para fins de mensuração do percentual de redução de que trata o inciso I do caput deste artigo, deverão ser observados, isolada ou cumulativamente, os seguintes parâmetros: (...) IX - a recuperabilidade dos créditos, inclusive considerando o impacto na capacidade de geração de resultados decorrente da crise econômico-financeira que ensejou o pedido de recuperação judicial bem como o prognóstico em caso de eventual falência; X - a proporção entre o passivo fiscal e o restante das dívidas do contribuinte em recuperação judicial; XI - o porte e a quantidade de vínculos empregatícios mantidos pela pessoa jurídica.

§ 4º Considera-se impacto na capacidade de geração de resultados: (...) a redução, em qualquer percentual, da soma da receita bruta do primeiro ao décimo segundo mês em relação à soma da receita bruta do décimo terceiro ao vigésimo quarto mês que antecedeu o pedido de recuperação judicial.

bens ou direitos integrantes do respectivo ativo não circulante (art. 5º, inc. V, Portaria PGFN nº 2.382/2021).

A transação individual poderá ser concedida somente entre o deferimento do processamento da recuperação judicial (art. 52, da Lei nº 11.101/05) e o momento imediatamente anterior (art. 57, da Lei nº 11.101/05) à concessão da recuperação judicial (art. 58, da Lei nº 11.101, de 2005). Sendo assim, o advogado deve estar atento para que a transação seja efetivada antes ou simultaneamente à aprovação do plano pelos credores.

3.4. CONSOLIDAÇÃO DE PARCELAMENTOS ESPECIAIS NA TRANSAÇÃO

Quando o Governo Federal editou a Medida Provisória 899/2019, a transação tributária foi concebida para ser um instrumento de negociação personalizada de créditos fiscais que sucederia os malfadados e padronizados programas de refinanciamento. Não se esperava, todavia, que logo no ano seguinte à conversão da MP na Lei 13.988/2020, o Brasil viria a sofrer uma crise sanitária e econômica de nível pandêmico, que levou à restrição de locomoção de pessoas e ao maior recuo do PIB registrado na série histórica iniciada em 1996.

O encolhimento em 2020 de 4,5% dos serviços e de 3,5% da indústria levou à pressão dos setores da economia pela reedição de mais um REFIS para que fosse perdoado o inadimplemento das dívidas fiscais durante o período de calamidade pública nacional.

O Projeto de Lei nº 4.728/2020, de autoria do Presidente do Senado Rodrigo Pacheco propunha em seu texto original a reabertura do Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, editado em 2017, como mais uma espécie de REFIS destinado à regularização fiscal das empresas afetadas pela pandemia do Covid-19.

Paralelamente, no mesmo Projeto de Lei, o Senador relator e líder do governo Fernando Bezerra apresentou Substitutivo para incluir medidas para o aprimoramento da transação tributária, o que contou com a adesão do então Ministério da Economia e da PGFN¹¹⁵.

Os benefícios da transação tributária podem ser ofuscados pelos descontos do REFIS, que podem chegar ao patamar de 95% sobre juros e multa e 100% sobre encargos fiscais¹¹⁶. Ocorre que as medidas de aprimoramento da transação podem fazer com que este contrato fiscal iguale ou até supere as vantagens do refinanciamento, a depender da capacidade de pagamento e do poder de barganha da empresa, que é maior à medida em que ela se compromete com a conformidade fiscal.

Como demonstração de que a transação deve ser uma alternativa real ao REFIS, o Projeto de Leis dispôs que os benefícios concedidos em programas de parcelamento anteriores, ainda em vigor, poderão ser consolidados na transação, como forma de unificar os parcelamentos em um só e incluí-los dentro do escopo do acordo.

A coexistência de dois institutos diferentes para regularização fiscal dentro de um mesmo projeto de lei não poderia funcionar. Embora o projeto de lei tenha ido longe, tendo sido aprovado em dois turnos perante a Câmara dos Deputados, o texto que aprimorava a transação foi transportado para o Projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória nº 1.090/2022, tendo sido aprovado e convertido na Lei 14.375/2022. Assim, o PL nº 4.728/2020 perdeu importância, tendo este movimento legislativo sido um grande trunfo do Governo e de advogados pró-transação contra a retomada de programas de REFIS.

No texto aprovado, ficou mantida a previsão de migração de parcelamentos antigos para a transação tributária, nos termos do art. 11, §11, da Lei nº 13.988/2020:

¹¹⁵ Matérias disponíveis em: <https://valor.globo.com/politica/noticia/2021/07/06/transacao-tera-credito-tributario-e-prazo-maior.ghtml>, Acesso em 20/07/2023; <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2021/07/05/governo-deve-emplacar-prazo-maior-e-permitir-uso-de-credito-em-transacao-tributaria.ghtml>, Acesso em 20/07/2023.

¹¹⁶ Segundo o PL 4.728/2020, os contribuintes podem obter descontos de 65% a 95% sobre os juros, multas e abatimentos de até 100% sobre encargos legais, inclusive honorários advocatícios, a depender do percentual de redução do faturamento anual entre os exercícios de 2019 e 2020. A liquidação de 25% a 50% saldo do restante poderá ser feita com a utilização de prejuízo fiscal ou de outros créditos próprios.

Art. 11, §11. Os benefícios concedidos em programas de parcelamento anteriores ainda em vigor serão mantidos, considerados e consolidados para efeitos da transação, que será limitada ao montante referente ao saldo remanescente do respectivo parcelamento, considerando-se quitadas as parcelas vencidas e liquidadas, na respectiva proporção do montante devido, desde que o contribuinte se encontre em situação regular no programa e, quando for o caso, esteja submetido a contencioso administrativo ou judicial, vedada a acumulação de reduções entre a transação e os respectivos programas de parcelamento.

Da leitura da norma acima, verifica-se que não é possível cumular descontos do parcelamento especial com a transação. As parcelas liquidadas não serão restabelecidas, de modo que sobre o saldo remanescente do parcelamento, será efetuada a apuração do valor original do débito (sem os benefícios da adesão), com a incidência dos acréscimos legais, até a data da desistência para adesão à transação tributária.

Esta operação pode ser ilustrada da seguinte forma:

$$X = \beta \div (1 - \alpha)$$

Sendo:

X = valor transacionável

β = saldo remanescente a pagar

α = desconto efetivo concedido no REFIS

O resultado desta operação será o saldo final a ser consolidado na transação.

Os benefícios da migração envolvem a possibilidade de alongamento dos parcelamentos vigentes; além da possibilidade negociação de formas especiais de pagamento dos débitos e de medidas de negócio jurídico processual, como plano de amortização e alienação privada de bens ofertados em garantia.

Dentre as formas de pagamento especial, há a possibilidade de se utilizar créditos de prejuízo fiscal, sendo vedado o aproveitamento do benefício duas vezes. Caso o parcelamento migrado não tenha utilizado o prejuízo fiscal, é possível utilizá-lo como forma de pagamento. Caso já se tenha utilizado no passado, a opção pela consolidação, gera o decote do saldo amortizado

antes com a devida atualização. O saldo de prejuízo volta para os registros contábeis da empresa e poderá ser novamente utilizado após a consolidação.

De todo o exposto, observa-se que a transação tributária pode vir a ser mais conveniente ao contribuinte do que a adesão aos tradicionais programas de REFIS. O lobby do Governo com o Legislativo durante a pandemia do Covid-19 para se evitar a reinstituição de novo REFIS demonstrou a vontade declarada de substituir a cultura dos programas de anistia por um ambiente de negociação personalizada à capacidade e à necessidade de cada contribuinte.

3.5. TRANSAÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DE RELEVANTE E DISSEMINADA CONTROVÉRSIA JURÍDICA

A transação do contencioso é uma modalidade de acordo por adesão que possibilita ao contribuinte pagar com benefícios os débitos em discussão administrativa ou judicial referentes a tema de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

O edital de adesão poderá prever a concessão de descontos, inclusive sobre o montante principal, de até 50% do valor total do crédito, e o prazo para pagamento de no máximo oitenta e quatro meses. Destaca-se que a Lei nº 14.375/2022 alterou o art. 11, §2º, incisos II e III, da Lei 13.988/2020 para admitir descontos maiores (até 65%) e prazo de pagamento mais estendido (120x) para os acordos de transação individual, o que resultou em um grande desestímulo à opção pela transação do contencioso.

O legislador aparentemente esqueceu de alterar o art. 17, §2º, da mesma lei, de forma que não há uma parametrização dos benefícios disponíveis. Pode-se argumentar que o ele teria optado por privilegiar os acordos individuais, porém não existe motivo relevante para tanto. Pelo contrário, os editais de transação do contencioso têm o potencial de extinguir litígios e reverter provisões de perdas judiciais em arrecadação tributária¹¹⁷.

¹¹⁷ Conforme ensina Andrei Pitten Velloso, “a proposta fazendária de transação evidencia o reconhecimento de certa plausibilidade na tese jurídica sustentada pelos contribuintes, mas, de acordo com a ressalva expressa da lei, *não implica reconhecimento do direito*: “A proposta de transação e a eventual adesão por parte do sujeito passivo não poderão ser invocadas como fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese sustentada por qualquer das partes e serão compreendidas exclusivamente como medida vantajosa diante das concessões recíprocas”. (art. 16, §1º) (VELLOSO, Andrei Pitten. Transação por adesão no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica

Soma-se a isso, o fato da Portaria da PGFN nº 6.757/22 ter proibido a utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL nas transações por adesão (art. 37).

O único aspecto vantajoso para a adesão à transação do contencioso é a possibilidade de obter descontos efetivos de 50%, mesmo que as reduções ultrapassem o valor principal do crédito tributário.

Mesmo diante desse cenário discrepante, que reclama ajuste normativo e regulamentar para melhorar a atratividade desse instrumento, o Ministro da Fazenda poderá propor aos sujeitos passivos transação resolutiva de litígios tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

São legitimados para sugerir ao Ministro da Fazenda temas passíveis de serem objeto da transação por adesão o: I - Secretário Executivo do Ministério da Economia (atualmente do Ministério da Fazenda); II - Procurador-Geral da Fazenda Nacional; III - Secretário Especial da Receita Federal; IV - presidente do CARF; V - presidente do Conselho Federal da OAB; VI - presidente do CNJ; e VII - presidente de confederação representativa de categoria econômica ou de centrais sindicais (art. 28, da Portaria ME nº 247/2020).

Competirá especificamente aos dois primeiros legitimados apresentarem estimativa de arrecadação ou reduções de receitas e manifestarem se a medida é vantajosa diante das concessões recíprocas da transação, cotejando o objeto da discussão, com a jurisprudência atual sobre o tema ou com discussões correlatas ou similares já decididas em sede de precedente vinculante. Competirá especificamente à Receita Federal avaliar eventuais impactos da proposta na arrecadação, fiscalização ou administração do tributo objeto da transação ou em relação aos demais potencialmente afetados.

A definição legal de “controvérsia jurídica relevante e disseminada” se limita dizer que se trata de um litígio sobre de questões que ultrapassem os interesses subjetivos da causa. Coube à Portaria ME nº 247/2020, estabelecer balizas mais objetivas ao que pode ser considerado relevante e disseminado:

tributária ou aduaneira. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 276).

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

§1º A controvérsia será considerada **disseminada** quando se constata a existência de:

I - **demandas judiciais** envolvendo partes e advogados distintos, em tramitação no âmbito de, **pelo menos, três Tribunais Regionais Federais**;

II - **mais de cinquenta processos**, judiciais ou administrativos, referentes a sujeitos passivos distintos;

III - **incidente de resolução de demandas repetitivas** cuja admissibilidade tenha sido reconhecida pelo Tribunal processante; ou

IV - demandas judiciais ou administrativas que **envolvam parcela significativa dos contribuintes integrantes de determinado setor econômico ou produtivo**.

§2º A relevância de uma controvérsia estará suficientemente demonstrada quando houver:

I - **impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais**, considerando a totalidade dos processos judiciais e administrativos pendentes conhecidos;

II - decisões **divergentes** entre as turmas ordinárias e a Câmara Superior do **CARF**; ou

III - **sentenças ou acórdãos divergentes no âmbito do contencioso judicial**. (grifo nosso)

Embora o esforço em delimitar critérios objetivos para abertura de temas tributários à transação do contencioso, preponderaram os requisitos da divergência de entendimentos nas instâncias administrativa ou judicial e o impacto sobre parcela significativa dos contribuintes integrantes de determinado setor econômico ou produtivo. Presentes esses dois elementos, estarão superados os outros critérios, que são alternativos. Nesse sentido, entende-se que a confirmação desses elementos já indica a coexistência dos outros critérios previstos na Portaria.

A norma orienta o Ministro da Fazenda a escolher temas tributários que versem sobre controvérsia restrita a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de contribuintes ou a responsáveis delimitados. Por essa razão, os presidentes de confederação representativa de

categoria econômica ou de centrais sindicais podem colaborar com a Administração Tributária e participar da opção regulatória pela submissão de um litígio do setor ao ambiente conciliatório¹¹⁸.

A adesão à transação deverá abranger todos os débitos que tratam da mesma tese, porém somente será celebrada se constatada a existência, na data de publicação do edital, de inscrição em dívida ativa, de ação judicial, de embargos à execução fiscal ou de reclamação ou recurso administrativo pendente de julgamento definitivo, relativamente à tese objeto da transação (art. 18, da Lei da transação). O edital poderá limitar os créditos contemplados pela transação, considerando a etapa em que se encontre o respectivo processo tributário, administrativo ou judicial.

Não se admite, portanto, a judicialização artificial do tema tributário para obtenção dos benefícios previstos no edital e admite-se que a Administração Pública restrinja a fase processual em que a controvérsia jurídica seria relevante e conveniente para fins de transação.

No Parecer Conjunto SEI nº 37/2022/ME, Receita e PGFN esclareceram que os fatos geradores consumados, mas ainda não lançados na data da publicação do edital, não poderão ser incluídos na proposta de adesão à transação, por não existir litígio instaurado. A adesão à transação do contencioso não afasta, por outro lado, eventual questionamento pelos contribuintes, caso autuados e caso haja a constituição dos créditos, pelo lançamento¹¹⁹.

Por sua vez, o inciso III do art. 20, da mesma lei, veda a proposta de transação com efeito prospectivo que resulte, direta ou indiretamente, em regime especial, diferenciado ou individual

¹¹⁸ ALVES, Vinícius Jucá; HOLANDA, Matheus. Transação Tributária no contencioso tributário federal e o papel das confederações. In *Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. Coordenadores Claudio Xavier Seefelder Filho... [et al.]. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 474.

¹¹⁹ O entendimento do Parecer Conjunto alcança os débitos declarados, não pagos e ainda não lançados. Conforme a Súmula nº 436/STJ, “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”. O débito declarado e não pago seria um débito confessado e pendente de inscrição em dívida ativa. No entendimento de Ariane Costa Guimarães, “a interpretação restrita da transação apenas para solucionar litígio previamente existente obstrui a eficácia integral do próprio instituto, que deveria incluir não apenas as lides concretas, mas igualmente as que possam ser instauradas (...). Isso porque, numa acepção mais sistemática, a qual nos filiamos, a transação deveria ser aplicada como forma preventiva de litígios, não apenas terminativa”. (GUIMARÃES, Ariane Costa. Transação e sua aplicabilidade a débitos declarados e não pagos. In *Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. Coordenadores Claudio Xavier Seefelder Filho... [et al.]. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 39).

de tributação. Pela leitura do dispositivo, verifica-se que a transação não é o meio adequado para negociar benefícios e condições de pagamento envolvendo fatos geradores futuros¹²⁰.

O parágrafo único do art. 18, da Lei da transação dispõe que a transação será rescindida quando contrariar decisão judicial definitiva prolatada antes da celebração da transação. Não se admite a transação do contencioso sobre crédito amparado pela coisa julgada tributária, uma vez que não há mais incerteza na relação jurídica que justifique a adoção de uma solução compositiva. O dispositivo, porém, deve ser lido com ressalvas em dois cenários jurídicos.

No cenário em que sobrevenha decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal proferida em sede de controle de constitucionalidade, a eventual inconstitucionalidade da exação afastaria o interesse de cobrança do débito pela Fazenda Pública. Em compensação, a eventual declaração de constitucionalidade de tributo de trato sucessivo reconhecido como inconstitucional por força de decisão definitiva desconstituiria a coisa julgada e permitiria o lançamento a partir do novo precedente prevalecente.

Passa-se a analisar detidamente cada cenário.

Conforme a Nota Pública da PGFN, publicada em seu portal em 10/02/2023¹²¹, desde o ano 2011 e em razão do Parecer n.º 492/2011, a Administração Tributária não cobra tributos de contribuintes após precedente do STF no sentido da inconstitucionalidade da exação, mesmo que o contribuinte tenha coisa julgada que o obrigue ao pagamento.

A confissão de dívidas em acordos de transação não tem efeitos absolutos, de modo que não obsta a discussão judicial sobre eventual cobrança pela Fazenda Pública de crédito constituído em desconformidade com a lei. Os efeitos da renúncia de direitos, igualmente, não alcançam questões que não deveriam ser resistidas pela Administração Pública.

¹²⁰ Um potencial meio adequado seria a mediação tributária, prevista no Projeto de Lei nº 2.485/2022. Um dos principais impasses à mediação tributária é a vinculação da Administração Tributária aos princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário. Pode-se imaginar alguns cenários em que a cobrança do tributo já não presta mais à política subjacente à sua instituição. É comum que um tributo criado com finalidade extrafiscal passe a ter função meramente arrecadatória depois de um certo tempo, com impacto negativo sobre o setor onerado. Nestes casos, como não é possível que a solução compositiva contorne a necessidade de adequação da legislação tributária, o termo de acordo deve envolver órgãos do Ministério da Fazenda, como a Secretaria Executiva ou a Assessoria Parlamentar, com poderes de apresentarem as sugestões de aprimoramento da legislação ao representante maior do Poder Executivo.

¹²¹ PGFN divulga nota sobre cessação dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária – Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/nota-publica>, Acesso em 20/07/2023.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há mais de uma década reitera que: “a confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos¹²²”, conforme precedente listado abaixo¹²³:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PARCELAMENTO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. DISCUSSÃO JUDICIAL. POSSIBILIDADE. 1. **A confissão de dívida para fins de parcelamento dos débitos tributários não impede sua posterior discussão judicial quanto aos aspectos jurídicos. Os fatos, todavia, somente poderão ser reapreciados se ficar comprovado vício que acarrete a nulidade do ato jurídico.** 2. Posição consolidada no julgamento do REsp 1.133.027-SP, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. para o acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 13.10.2010, pendente de publicação, submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/2008. 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1.202.871/RJ, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, julgado em 1.03.2011)

A *ratio decidendi* dos precedentes está na compreensão de que a atividade administrativa é plenamente vinculada e que não há legitimidade da cobrança de valores sem fundamento legal.

O litígio é uma pretensão resistida¹²⁴, de forma que não se pode renunciar a questões ainda não resistidas pela Administração Pública e não submetidas à contenda judicial. A Fazenda Pública

¹²² Caso a discussão envolva matéria fática, o Superior Tribunal de Justiça tem excepcionado os efeitos da confissão nos casos em que demonstrado vício que acarrete a nulidade do ato. Trata-se de questão pacífica delineada pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça na ocasião do julgamento do Tema Repetitivo 375, em que fixou a seguinte tese: “Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude)”. STJ, REsp 1.133.027/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, DJe 16.03.2011.

¹²³ No mesmo sentido: “Hipótese em que houve confissão de dívida e acordo de dois parcelamentos subsequentes não honrados pelo contribuinte. Nessas circunstâncias, não é possível impedir a discussão judicial do que lhe está sendo cobrado pelo Fisco em execução fiscal. Além disso, trata-se de obrigação decorrente de lei, não se podendo conceber a cobrança acima do devido, mesmo que haja uma confissão de dívida. 5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido” (REsp 852.040/CE, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 1.4.2008); “o preenchimento de termo de confissão de dívida para fins de parcelamento do débito não tem o condão de restabelecer o direito de o Fisco exigir o crédito extinto pela prescrição” (STJ, REsp 1133027/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, DJe 16.03.2011).

¹²⁴ CARNELUCCI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*, vol. 1, São Paulo: Classic Book, 2000, p. 93 *apud* GONÇALVES, Carla de Lourdes. Rescisão da transação individual diante da declaração de inconstitucionalidade pelo STF (Coord. CONRADO, Paulo César e ARAÚJO, Juliana Furtado Costa). *Transação tributária na Prática da Lei nº 13.988/2020*, p. 275

não tem interesse em exigir créditos constituídos (consolidados) de forma discrepante com a norma impositiva e, ainda que ela resista à pretensão reparatória ou de repactuação (nova consolidação) do termo de transação, uma decisão judicial declaratória da inconstitucionalidade do tributo pode substituir a vontade do administrador pela vontade da lei.

O interesse público da União não necessariamente se confunde com o interesse arrecadatório. Sob essa ótica, são perenes as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, que diferenciou o interesse público do interesse individual do Estado, ao dispor que o Estado pode ter, tanto quanto as demais pessoas, interesses que lhe são particulares, individuais. Assevera, porém que os particulares podem defender os seus interesses, ao passo que o Estado, só poderá defender seus próprios interesses quando eles não colidirem com os interesses públicos propriamente ditos¹²⁵.

Em síntese, no confronto entre a integridade do ordenamento jurídico e o interesse individual arrecadatório do Estado, prevalece o primeiro. Acrescenta-se a essa conclusão os fatos de que: a) a Fazenda Pública pode reconhecer de ofício vícios de ordem pública da dívida no exercício do controle de legalidade da dívida, nos termos da Portaria PGFN nº 33/2018; b) não é possível a convalidação de ato ilegal que gere lesão ao interesse público ou prejuízo a terceiros, nos termos do art. 55, da Lei 9.784/99; c) o parágrafo único do art. 18, da Lei da transação trata como nulo o acordo em torno de exação que contrariar coisa julgada definitiva (matéria de ordem pública) constituída antes da celebração da transação.

Nesse cenário, a superveniência de questão de ordem pública, como a declaração de inconstitucionalidade, deve ensejar nova consolidação do saldo devedor pelo contribuinte, ainda que tenha confessado a dívida no ato de adesão ao edital de transação do contencioso.

Não apenas em relação à declaração de inconstitucionalidade, mas também todos os precedentes vinculantes desobrigam a Fazenda Pública de perseguir a satisfação do crédito tributário. Nesse sentido, o art. 20, inciso II, alínea “a” da Lei da transação veda a escolha de tema tributário para lançamento de edital de transação que se enquadre nas hipóteses previstas no art.

¹²⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo Brasileiro*, 15ª Edição, São Paulo, Malheiros, ps. 56/57.

19 da Lei nº 10.522/2002, quando o ato ou a jurisprudência for em sentido integralmente desfavorável à Fazenda Nacional. As hipóteses do art. 19 são:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

I - matérias de que trata o art. 18¹²⁶.

II - tema que seja objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;

II - (VETADO).

IV - tema sobre o qual exista súmula ou parecer do Advogado-Geral da União que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;

V - tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:

a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou

b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional;

e

VII - tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A¹²⁷ desta Lei

¹²⁶ O art. 18 lista 10 temas tributários cuja cobrança já foi pacificada como ilegal.

¹²⁷ Art. 18-A. Comitê formado de integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editará enunciados de súmula da administração tributária federal, conforme o disposto em ato do Ministro de Estado da Economia, que deverão ser observados nos atos administrativos, normativos e decisórios praticados pelos referidos órgãos.

No segundo cenário, em que a superveniência de declaração de constitucionalidade desconstitui a coisa julgada formada em favor do contribuinte, a Receita está liberada de lançar as obrigações cujo fato gerador tenha ocorrido após a mudança definitiva de entendimento e os débitos lançados poderão ser submetidos à transação. Essa compreensão está atualizada ao entendimento do Supremo Tribunal Federal consolidados nos Temas de Repercussão Geral nºs 881¹²⁸ e 885, no sentido de que “as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”.

¹²⁸ DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO (CSLL). OBRIGAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO. HIPÓTESES DE CESSAÇÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA DIANTE DE DECISÃO SUPERVENIENTE DO STF.

1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, a fim de decidir se e como as decisões desta Corte em sede de controle concentrado fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, nas relações de trato sucessivo, quando a decisão estiver baseada na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo.

2. Em 1992, o contribuinte obteve decisão judicial com trânsito em julgado que o exonerava do pagamento da CSLL. O acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região considerou que a lei instituidora da contribuição (Lei nº 7.869/1988) possuía vício de inconstitucionalidade formal, por se tratar de lei ordinária em matéria que exigiria lei complementar.

3. A questão debatida no presente recurso diz respeito à subsistência ou não da coisa julgada que se formou, diante de pronunciamentos supervenientes deste Supremo Tribunal Federal em sentido diverso.

4. O tema da cessação da eficácia da coisa julgada, embora complexo, já se encontra razoavelmente bem equacionado na doutrina, na legislação e na jurisprudência desta Corte. Nas obrigações de trato sucessivo, a força vinculante da decisão, mesmo que transitada em julgado, somente permanece enquanto se mantiverem inalterados os seus pressupostos fáticos e jurídicos (RE 596.663, Red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, j. em 24.09.2014).

5. As decisões em controle incidental de constitucionalidade, anteriormente à instituição do regime de repercussão geral, não tinham natureza objetiva nem eficácia vinculante. Consequentemente, não possuíam o condão de desconstituir automaticamente a coisa julgada que houvesse se formado, mesmo que em relação jurídica tributária de trato sucessivo.

6. Em 2007, este Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente, declarou a constitucionalidade da referida Lei nº 7.869/1988 (ADI 15, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14.06.2007). A partir daí, houve modificação substantiva na situação jurídica subjacente à decisão transitada em julgado, em favor do contribuinte. Tratando-se de relação de trato sucessivo, sujeita-se, prospectivamente, à incidência da nova norma jurídica, produto da decisão desta Corte.

7. Na parte subjetiva desta decisão referente ao caso concreto, verifica-se que a Fazenda Nacional pretendeu cobrar a CSLL relativa a fatos geradores posteriores à decisão deste Tribunal na ADI 15. Como consequência, dá-se provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional.

8. Já a tese objetiva que se extrai do presente julgado, para fins de repercussão geral, pode ser assim enunciada: “1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”. (RE 949297, Relator Ministro EDSON FACHIN, Relator p/ Acórdão: ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 08/02/2023)

O mesmo art. 20, inciso II, da Lei da transação, em sua alínea “b”, estabelece que não há interesse de a Fazenda Pública lançar edital de transação do contencioso em relação a créditos constituídos e mantidos com amparo de precedentes vinculantes, nos moldes dos incisos I, II, III e IV do caput do art. 927, do CPC¹²⁹, quando integralmente favoráveis à Fazenda Nacional.

Portanto, os cenários de certeza jurídica não admitem a transação do contencioso, posto que deve prevalecer a verdade material conhecida em relação a verdade formal negociada na transação¹³⁰.

Anota-se que a lei indica que não se admita a proposta de transação caso o tema objeto do contencioso tributário já esteja afetado ao julgamento pelo rito dos recursos repetitivos pelos Tribunais Superiores, nos moldes dos arts. 1.036 e seguintes da Lei nº 13.105, de 2015¹³¹. A afetação do tema indica a proximidade de composição definitiva pelo Poder Judiciário, cujo entendimento será vinculante às partes¹³².

Tratamento diferente é conferido em relação ao instituto do incidente de resolução de demandas repetitivas nos Tribunais de origem. Apesar de a composição do tema pelo Tribunal

¹²⁹ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional.

¹³⁰ DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. A transação na Lei nº 13.988/2020: O novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações com o sistema de precedentes do CPC/2015. In *Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. Coordenadores Claudio Xavier Seefelder Filho... [et al.]. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 208.

¹³¹ Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual: I - identificará com precisão a questão a ser submetida a julgamento; II - determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional; III - poderá requisitar aos presidentes ou aos vice-presidentes dos tribunais de justiça ou dos tribunais regionais federais a remessa de um recurso representativo da controvérsia.

Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma: I - o presidente ou o vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior; II - o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior; III - os processos suspensos em primeiro e segundo grau de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior; (...)

¹³² Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: (...) III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

Regional também ser vinculante, a Portaria ME nº 247/2020 optou por reconhecer que a controvérsia repetitiva não será pacificada no âmbito nacional, o que oportunizaria a transação e indicaria sua relevância para outras regiões.

Enfrentados os principais pontos envolvendo a transação do contencioso, é preciso esclarecer que embora o art. 20, I, da Lei da Transação, vede a celebração de nova transação relativa ao mesmo crédito tributário, é possível a coexistência de distintas propostas relativas a um mesmo crédito tributário¹³³, cabendo ao sujeito passivo analisar qual opção lhe é mais favorável.

4. ABORDAGEM REGULATÓRIA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1. DESAFIOS DE UMA ABORDAGEM REGULATÓRIA

4.1.1. CAPACIDADE DE PAGAMENTO E O PROBLEMA DO ARGUMENTO ECONÔMICO

O art. 11, inciso I, da Lei 13.988/20, dispõe que a concessão de descontos nas multas só poderá abarcar aqueles créditos que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária.

A identificação do perfil da empresa e a classificação de seus créditos partem primordialmente da mensuração da capacidade de pagamento do contribuinte, o que vincula os descontos à saúde financeira da empresa e à expectativa de recuperabilidade de seus créditos.

A capacidade de pagamento é uma forma de expressão da capacidade contributiva, prevista no art. 145, §1º, da Constituição, que se dirige expressamente à Administração Tributária ao conceder-lhe o poder-dever de identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Conforme dispõe o art. 21, da Portaria PGFN nº 6.757/2022, a capacidade de pagamento da empresa decorre da sua situação econômica e será calculada de forma a estimar se o sujeito

¹³³ VELLOSO, Andrei Pitten. Transação por adesão no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica tributária ou aduaneira. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 281

passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS no prazo de cinco anos, sem descontos.

A apuração da capacidade de pagamento tem aspectos objetivos e subjetivos. Sob o aspecto objetivo, o sistema da PGFN possui uma fórmula para a classificação da empresa. A primeira fórmula adotada segue descrita abaixo:

$$\text{CAPAG presumida} = 5 \times (0,08 \times V1 + 0,08 \times V2 + 0,08 \times V3 + 0,08 \times V4) + 10 \times V5 + V6 + V7).$$

Sendo:

V1 – massa salarial

V2 – valor pago à Previdência Social

V3 – Valor total dos pagamentos mediante DARF

V4 - Valor do imposto total retido por terceiros – retenções totais – e declarados em DIRF (são consideradas as informações apresentadas no exercício anterior)

V5 - Rendimentos de aplicações financeiras

V6 - Valor das inscrições em benefícios fiscais

V7 - Valor das inscrições garantidas

A fórmula passou por uma revisão, cuja metodologia vigente está descrita abaixo:

$$\text{CAPAG presumida} = 5 \times (0,10V1 + 0,10V2 + 0,10V3 + 0,05V4 + 0,05V5 + 0,05V6 + 0,40V7) + V8 + 0,80V9 + 0,80V10$$

Sendo:

V1 – Valor total dos pagamentos mediante DARF/DAS/DAE (são considerados os pagamentos constantes em documentos de arrecadação federal no exercício anterior);

V2 – Rendimentos decorrentes da atividade da empresa (rendimentos informados em DIRF por terceiros no exercício anterior)

V3 – Valor do imposto total retido por terceiros – retenções totais – e declarados em DIRF (são consideradas as informações apresentadas no exercício anterior)

V4 – Valor total das notas fiscais de saída nas quais o contribuinte figura como emitente (são consideradas as notas fiscais eletrônicas de saída relativas ao exercício anterior)

V5 – Valor total das notas fiscais de saída nas quais o contribuinte figura como destinatário (são consideradas as notas fiscais eletrônicas de entrada relativas ao exercício anterior)

V6 – Valor da Receita Bruta total declarada em ECF no exercício anterior

V7 – Valor total de débitos declarados em DCTF no exercício anterior (calculado apenas quando a V6 não apresenta informação)

V8 – Valor total das garantias integrais anotadas nos sistemas da PGFN

V9 – Valor total dos veículos em nome do contribuinte (aplicado no lugar de V8 para os contribuintes que não apresentem garantias na PGFN)

V10 – Valor total das aquisições imobiliárias do contribuinte nos últimos 5 anos (Declaração de Operações Imobiliárias - DOI) (aplicado no lugar de V8 para os contribuintes que não apresentem garantias na PGFN)

Observa-se que a fórmula da PGFN para classificação dos débitos considera os seguintes signos presuntivos de capacidade de pagamento: 10% de tributos federais efetivamente arrecadados no exercício anterior; 5% da Receita Bruta; 5% do valor das notas fiscais de saída; 5% do valor das notas fiscais de entrada; 10% do imposto de renda retido na fonte; 10% do imposto de renda retido na fonte por terceiros e 100% das garantias apresentadas.

Esses signos presuntivos revelariam o montante que uma empresa poderia separar anualmente para o pagamento de tributos vencidos. A soma de todos eles é multiplicada por cinco para verificar o valor total que poderia ser pago dentro de um período quinquenal. O resultado compõe a capacidade de pagamento presumida e deve ser cotejado com o valor total da dívida tributária na RFB e na PGFN, sem descontos.

O resultado da operação ranqueia a empresa nas classificações A, B, C, D, considerando a ordem decrescente de condições de quitação das obrigações.

Todavia, a fórmula aplicada atualmente pela PGFN não é capaz de sempre refletir a realidade financeira de uma empresa.

Para o órgão fazendário, se uma empresa teve condições financeiras para pagar tributos, comprar insumos e custear a prestação de serviços no último ano, ela teria capacidade de pagamento para fins de transação. Da mesma forma, se uma empresa emitiu muitas notas de

serviço ou de operação de circulação de mercadoria, obtendo uma receita bruta elevada, ela também não teria o direito a descontos significativos em sua dívida.

Verifica-se, de imediato, que a primeira falha da fórmula é o embasamento em números de apenas um exercício financeiro – o último -, sem que se considere o período de crise financeira sofrido pela empresa, e as obrigações, financiamentos e demais dívidas assumidas durante essa fase, que pode ser mais longa do que o período de doze meses.

A receita bruta também não revela necessariamente disponibilidade de caixa para pagamento da transação. Existem vários setores da economia que abrangem um elevado volume de operações, com alto fluxo de capital, o que não simboliza lucro líquido da empresa, considerando o elevado valor de despesas de fabricação, manutenção, segurança ou tecnologia. Por isso, o quantitativo de receita não significa necessariamente um aumento da expectativa de se recuperar o crédito tributário.

No mesmo sentido, as despesas com a aquisição de insumos (notas fiscais de entrada) ou com a contratação de serviços de terceiros não refletem a capacidade de pagamento, pelo contrário, indicam o elevado compromisso financeiro da companhia.

Por fim, a adimplência de tributos que não fazem parte dos temas submetidos ao contencioso tributário não deve ser elemento de apuração da capacidade de pagamento, sob pena de ser um elemento de punição da empresa que opta por pagar os débitos incontroversos ao invés de apostar por um planejamento tributário sonegatório

Raciocínio semelhante pode ser feito em relação aos depósitos judiciais ofertados em garantia em processos de execução fiscal. O depósito representa a renúncia, pela empresa, à disponibilidade de valores líquidos, que poderiam circular em seu caixa, em favor do acesso ao direito de defesa no processo tributário. Utilizar esse elemento para calcular a CAPAG também resulta em espécie de punição daquela empresa que busca a regularidade fiscal e a defesa de seus direitos com piores condições de acordo.

É importante registrar que a fórmula para estimar a capacidade de pagamento ainda está vinculada a documentos e informações exigidos na Portaria PGFN nº 9.917/20¹³⁴, que não foram replicados na Portaria PGFN nº 6.757/22, de modo que a revogação da Portaria de 2020 pode conferir uma maior abertura para um debate envolvendo a metodologia de classificação das dívidas.

De fato, diante da complexidade e multiplicidade de relações econômicas, torna-se difícil escolher parâmetros de identificação da capacidade de pagamento. A busca pelo equilíbrio entre a praticabilidade da fórmula genérica e os princípios vinculados à transação tributária é um desafio. O procedimento de revisão da CAPAG, porém, ameniza essas disfunções, o que conduz a uma análise subjetiva da capacidade de pagamento.

Sob o aspecto subjetivo, o contribuinte deverá apresentar as causas concretas da situação patrimonial e das razões da crise econômico-financeira. Está obrigado, igualmente, a descrever o porquê de a empresa não ter condições de pagar seus débitos de forma parcelada e dentro do prazo de 5 anos. Deverá também indicar sua capacidade de pagamento estimada e apresentar um plano de recuperação fiscal para fazer jus aos benefícios da transação.

A análise das informações contábeis, econômicas e financeiras da empresa não deixa de conferir uma discricionariedade técnica ao Procurador da Fazenda, posto que ele apreciará os números, apesar de não ter, em regra, formação para isso.

O sujeito passivo terá acesso à metodologia de cálculo para aferição da capacidade de pagamento e poderá recorrer apresentando documentos que sustentem suas alegações, dentre os quais, se for o caso: I - laudo técnico firmado por profissional habilitado; II - Balanço Patrimonial,

¹³⁴ Art. 21. Para mensuração da capacidade de pagamento dos sujeitos passivos, poderão ser consideradas, sem prejuízo das informações prestadas no momento da adesão e durante a vigência do acordo, as seguintes fontes de informação: I - para os devedores pessoa jurídica, quando for o caso: a) receita bruta e demais informações declaradas na Escrituração Contábil Fiscal (ECF); b) receita bruta e demais informações declaradas na Escrituração Fiscal Digital da contribuição para o PIS/PASEP, COFINS e Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (EFD-Contribuições); c) informações declaradas na Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf); d) valores registrados em Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) de entrada e de saída; e) informações declaradas ao Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial); f) informações declaradas no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS) e na Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS); g) massa salarial declarada nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP); h) débitos declarados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF); i) valores de rendimentos pagos ao devedor e declarados por terceiros em Declarações de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF).

da Demonstração de Resultados e da Demonstração do Fluxo Líquido de Caixa dos 2 últimos exercícios e do exercício em curso; III - relação detalhada dos bens e direitos de propriedade do contribuinte, no país ou no exterior; IV - relação nominal completa dos credores; V - extratos atualizados das contas bancárias (art. 30 da Portaria PGFN nº 6.757/2022)

O Procurador da Fazenda Nacional responsável pela análise do recurso poderá requisitar informações adicionais e, verificando que estão em ordem a documentação e as informações apresentadas, poderá calcular a capacidade de pagamento efetiva do contribuinte.

A partir do exposto até aqui, é possível identificar alguns problemas vinculados à aproximação da transação tributária de áreas não propriamente jurídicas, como a economia, a contabilidade e a matemática.

O problema está na visão mais comumente aceita sobre fórmulas matemáticas de que elas são realizações racionais e científicas. Porém, essa perspectiva sobre o papel da matemática não questiona se as estruturas matemáticas podem realizar concretamente valores de justiça fiscal.

No artigo *Policies, Technology and Markets: Legal Implications of Their Mathematical Infrastructures*¹³⁵, o Professor Marcus Faro de Castro constata que o uso de fórmulas matemáticas é importante para a institucionalização de políticas públicas com resultados práticos que podem ser mensurados, permitindo o acompanhamento conjuntural da realidade da política implementada. Segundo ele, as construções matemáticas (*mathemata*) seriam os componentes mais inequívocos da base racional de qualquer política¹³⁶.

O Professor aponta, porém, o risco de tornar o conhecimento econômico ultra-formalista com *computable neoclassical mathematical models* (fórmulas de prateleira).

Na obra *The formation of “Modern” Economics: Engineering and Ideology*, a economista e filósofa Mary Morgan¹³⁷ destaca que a matemática na economia era originalmente entendida

¹³⁵ CASTRO, Marcus Faro de. *Policies, Technology and Markets: Legal Implications of their Mathematical Infrastructures*. *Law and Critique*, 2019.

¹³⁶ *Manthano* é um verbo grego que significa “aprender”; *Mathema* significa “o resultado da ação aprendida” e *Mathemara* “o conjunto das coisas aprendidas.

¹³⁷ MORGAN, Mary S. 2001. “The formation of ‘Modern’ Economics: Engineering and Ideology”. Working Paper No. 62/01 - Department of Economic History, LSE. Disponível em:

como a maneira mais verdadeira de expressar as realidades econômicas, aproximando-se das ciências naturais. Todavia, à medida que o seu uso avançava, a forma matemática teve precedência sobre o próprio conteúdo econômico e a matemática foi vista principalmente como uma linguagem.

Sendo ela uma linguagem, é possível substituir palavras pela geometria e pela álgebra, ou por outras linguagens matemáticas, e utilizá-las para fins retóricos, alcançando o dilema das fórmulas: “abstração e formalismo *versus* modelagem e retórica”.

A autora chama a atenção para a relevância adquirida pelas profissões do economista e do contador, à medida em que eles trazem com precisão números que representam uma realidade econômica, não necessariamente verdadeira. A crítica feita, portanto, é que as tecnologias econômicas passaram também a ser ferramentas políticas para projetar e justificar intervenções no mundo.

Retornando ao artigo do Professor Marcus Faro¹³⁸, há uma crítica ao fato de que diante do problema das diferentes métricas, há uma negligência da discussão jurídica sobre os dados compartilhados. A matemática apenas faz sentido se ela for materializada por um discurso jurídico (qualificação jurídica dos números a ser feita pelo procurador ou auditor).

A matemática não deve ser vista em si mesma, abstrata e imutável, mas como parte do esforço intelectual para chegar a um denominador comum (por exemplo, advogados podem sugerir adicionar ou suprimir variáveis ou constantes, coeficientes, denominadores etc. em equações).

A atividade de classificação é eminentemente jurídica, o que coloca o operador do direito na posição de fazer a subsunção do fato à norma, considerando aspectos econômicos, dados matemáticos e estatísticos.

Essa posição se justificaria porque o direito admite uma atualização conjuntural dos números aos fatos sociais e normativos (princípios e valores da lei). No exercício do poder

<https://www.lse.ac.uk/EconomicHistory/Assets/Documents/WorkingPapers/Economic-History/2001/WP6201.pdf> - - [N.B.: Este texto foi subsequentemente incorporado ao livro: Porter, Theodore M., Dorothy Ross, e David C. Lindberg, orgs. 2003. *The Modern Social Sciences*. Cambridge: Cambridge University Press], p. 14, Acesso em 12/05/2023.

¹³⁸ CASTRO, Marcus Faro de. Policies, Technology and Markets: Legal Implications of their Mathematical Infrastructures. *Law and Critique*, 2019 p. 107.

regulatório, a requalificação jurídica dos números pode se dar procedimentalmente, como ocorre no pedido de revisão da CAPAG apresentado pelo contribuinte, ou mesmo pela revisão da fórmula da PGFN para contextos ou setores específicos.

Procedimentalmente, o contribuinte deve apresentar números transparentes quanto à sua condição de assumir as obrigações da transação tributária. Para além da “fórmula de prateleira”, e em superação à retórica dos números, a empresa deve colaborar com parâmetros contábeis que indiquem a capacidade de caixa mensal para pagamento das parcelas da transação. Esses parâmetros devem estar alinhados com os índices utilizados pelo mercado para compreensão do *valuation* da empresa.

Por exemplo, o índice FCL (Fluxo de Caixa Livre) demonstra a capacidade de geração de caixa operacional da empresa, após investimentos em ativos fixos (CAPEX) e variações de capital de giro. A CAPEX (*capital expenditure*) são os investimentos de uma empresa em ativo fixo para a manutenção de sua atividade operacional e/ou eventuais expansões. O EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*) representa a geração de caixa de uma empresa em um determinado período e corresponde ao resultado operacional gerado após a dedução de todos os custos operacionais e das despesas, antes dos tributos, juros, depreciação e amortização. As Projeções Financeiras indicam qual é a expectativa de faturamento da empresa para os próximos anos, incluindo a projeção de fluxo de caixa da empresa.

Outra forma de revisar a fórmula da PGFN já aconteceu no contexto específico da Pandemia do COVID-19 com a criação de um “fator redutor” pela PGFN, no âmbito do Programa de Transação Excepcional, previsto na Portaria PGFN nº 14.402/2020. O fator redutor se baseou no impacto da pandemia sobre a capacidade de geração de resultados da pessoa jurídica. O cálculo envolve a soma do rendimento bruto mensal de 2020 comparada com o mesmo período de 2019, e o percentual dessa diferença é representado como fator redutor na capacidade de pagamento.

Assim, por exemplo, caso tivesse ocorrido a redução em 20% na receita bruta comparada entre os meses de março e dezembro de 2019 e 2020, o contribuinte teria uma redução proporcional em sua capacidade de pagamento.

Em síntese, a fórmula para cálculo da capacidade de pagamento da PGFN não apresenta critérios capazes de refletir a real condição financeira da empresa. Os critérios de cálculo têm

impactos diferentes para empresas de diferentes setores da economia. A presunção de abstração, imparcialidade e correção dos números deve ser afastada quando os números não resultaram de um cálculo confiável. Por isso, o contribuinte deve apresentar sua metodologia de apuração da capacidade de pagamento com números que não sejam retóricos, mas que reflitam a forma como o mercado enxerga a empresa. A PGFN, como único órgão competente para apurar a CAPAG, deve ser receptiva a novas ideias de fórmulas, ajustando-as por setor, eventualmente. A aceitação dos pedidos de revisão feitos pelo contribuinte deve ser condicionada à transparência e à seriedade dos dados compartilhados, podendo o procurador, caso entenda necessário, solicitar informações adicionais durante o procedimento.

4.1.2. A TOMADA DE DECISÃO REGULATÓRIA SEGUNDO A TEORIA DA ESCOLHA PÚBLICA

A atividade de dedução e de valoração pelo agente regulador do que seja o interesse público é uma atividade privativa do servidor público, que não escapa ao risco de “falhas de governo” semelhante às “falhas de mercado” do setor privado.

A teoria da *public choice* adota noções da economia de que comportamento das partes é movido por interesses próprios¹³⁹, o que permitiria a existência de um mercado de regulação em constante barganha entre reguladores e regulados¹⁴⁰. Nesse sentido, haveria uma mão invisível na regulação, mas ela operaria na direção inversa da mão invisível sugerida pelos estudos de Adam Smith¹⁴¹.

¹³⁹ POSNER, R. Theories of Economic Regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, v. 5, n. 2, p. 335-358, 1974, p. 342.

¹⁴⁰ PEACOCK, A. *Public Choice Analysis in Historical Perspective*. Milano: Cambridge University Press - Raffaele Mattioli Foundation, 1997, p. 14. Apud ARANHA, Márcio Iorio; LOPES, Othon de Azevedo. Estudo sobre Teorias Jurídicas da Regulação apoiadas em incentivos, Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Regulação apoiada em Incentivos na Fiscalização Regulatória de Telecomunicações, 2019, p. 92.

¹⁴¹ MITCHELL, W. C., SIMMONS, R. *Beyond politics — market, welfare, and the failure of bureaucracy*. The Independent Institute, Westview Press, 1994, p.211. In SALGADO, Lúcia Helena. Experiência brasileira: um panorama do atual desenho institucional. IPEA: Texto para discussão nº 941: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2859/1/TD_941.pdf. Acesso em 25/10/2021;

Pela teoria da *public choice*, o agente regulador não está imune a desvios, capturas¹⁴² e comportamentos contrários ao interesse público. Indivíduos de dentro do Estado podem se comportar da mesma maneira que agentes privados, movidos por concepções próprias e tendo por motivação a maximização de seus interesses pessoais.

Os interesses pessoais, por seu turno, não gravitam apenas em torno da vantagem financeira. Por exemplo, o servidor público tem interesse que a regulação por ele influenciada conduza a um aumento de previsão orçamentária para sua entidade vinculada, com repercussões em cargos de comissão e de confiança, bolsas de estudos, viagens, além de projetos que angariem visibilidade – até mesmo para eventual migração para a atividade privada.

A tomada de decisão do regulador também pode ter uma motivação não explícita, interna do regulador, voltada à prevenção do aumento da sua carga trabalho. O que se observa é quanto mais se alarga a função regulatória dos órgãos da Administração Tributária, mais se confere a eles uma nova carga de trabalho que aparentemente não seria compatível com as atividades tradicionais de fiscalização, arrecadação e punição.

Na transação tributária, são necessárias rodadas de reuniões de negociação com os contribuintes, análise do perfil e da capacidade pagamento de cada empresa, monitoramento do cumprimento das cláusulas do acordo, mediação de conflitos e planejamento da arrecadação fiscal para o futuro.

O excesso de trabalho conduz à restrição de acesso dos contribuintes à transação tributária, o que pode representar uma escolha contrária ao interesse público. Na experiência dos primeiros anos da transação tributária no Brasil, pôde-se observar que a PGFN passou a fixar um valor de piso para receber os pedidos de transação, que não são tratados individualmente, mas submetidos aos benefícios padrões oferecidos em acordos de adesão. Esse modo de relação entre

¹⁴² Adota-se o conceito de captura dado por Richard Posner: “Captura significa transformar a agência reguladora em um vassalo da indústria regulada, após vencido o conflito entre a finalidade institucionalizada em determinada agência reguladora e o desejo desviante da indústria regulada” (POSNER, R. A. *The Concept of Regulatory Capture: A Short, Inglorious History*. In: CARPENTER, D.; MOSS, D. A. *Preventing Regulatory Capture: Special Interest Influence and How to Limit It*. New York: Cambridge University Press, 2014.p. 49). Como esclarecem Márcio Iorio e Othon de Azevedo: “Se, por outro lado, a finalidade institucional tiver sido legislada em política pública pró-interesses privados dos regulados, não cabe falar em captura, senão na própria coincidência entre a função pública inscrita no diploma normativo inaugurador da agência e os interesses privados do mercado regulado.” (ARANHA, Márcio Iorio; LOPES, Othon de Azevedo. *Estudo sobre Teorias Jurídicas da Regulação apoiadas em incentivos*, Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Regulação apoiada em Incentivos na Fiscalização Regulatória de Telecomunicações, 2019, p. 92).

Administração Tributária e contribuinte se assemelha aos programas de parcelamento especial (Refis), em que não há individualização dos acordos e a única forma de acompanhar os resultados da transação seria pelo acompanhamento do pagamento

Ademais, à medida que se estimula a utilização do instrumento regulatório da transação tributária, também se confere maior poder decisório aos agentes reguladores, que ficam mais expostos a um assédio da política e do setor privado, interessados em influenciar a estratégia regulatória.

A atividade reguladora está a todo momento sujeita ao “rent-seeking” - quando grupos de interesse se envolvem com o Governo e o Poder Legislativo, visando a obtenção de vantagens sobre os demais grupos. Os grupos de interesse são dos mais variados, de lobistas, entidades de setores da economia a entidades de servidores públicos, e que se relacionam com autoridades públicas que detêm poder de controle hierárquico ou controle externo e podem direcionar a escolha pública, conforme descreve Steven Crole:¹⁴³

Vista mais de perto, a teoria contém várias premissas cruciais.

1. Primeiro, os grupos de interesse buscam decisões regulatórias que promovam os interesses egoístas de seus membros. Ou seja, os grupos de interesse geralmente não se organizam para buscar políticas regulatórias que promovam interesses sociais amplos. Em vez disso, eles participam de políticas regulatórias para beneficiar seus membros, independentemente das implicações de bem-estar social dessas políticas. Por conveniência, chama-se essa premissa “motivação do grupo de interesse”;
2. Em segundo lugar, grupos de interesses pequenos e com foco estreito, cujos membros individualmente têm muito em jogo, são excepcionalmente capazes de superar o problema da mobilização coletiva que geralmente impede a atuação de grupos que representam interesses difusos, resultando em um forte viés na demanda por regulamentação em favor de interesses estreitos. Em outras palavras, a competição dos grupos de interesse sobre a política regulatória é desigual. Essa premissa constitui a “teoria da mobilização coletiva”;
3. Em terceiro lugar, os legisladores procuram negociar um tratamento regulatório favorável para os recursos políticos necessários dos grupos de interesse mais capazes de

¹⁴³ CROLEY, Steven P. *Regulation and Public Interests: The Possibility of Good Regulatory Government*. Princeton: Princeton University Press, 2008, p. 17.

fornecê-los, um objetivo nascido do desejo dos legisladores de manter seus cargos no cargo. Chama-se isso de “motivação do legislador”;

4. Quarto, o controle legislativo sobre as agências administrativas é forte o suficiente para permitir que os legisladores forneçam o tratamento regulatório que os grupos de interesse buscam das agências. Ou seja, as agências não desfrutam de autonomia substancial dos legisladores, mas se conformam às preferências legislativas em relação aos resultados regulatórios. Essa proposição constitui o problema da “dominância legislativa”; Ou:

5. Como alternativa à motivação do legislador e ao domínio legislativo, as agências, por suas próprias razões independentes, fornecem aos grupos de interesse um tratamento regulatório favorável, em vez de promover o bem-estar social ou buscar suas próprias concepções de interesse público. Nesse caso, pouco importa se o legislativo controla as agências, já que as agências, por sua própria iniciativa, fornecem decisões regulatórias favoráveis a grupos de interesse organizados. Chama-se essa proposição de “favoritismo de agência”. (tradução livre)

Como base nas premissas de que as escolhas públicas são enviesadas por interesses financeiros, ou de visibilidade, ou de redução de trabalho, a conclusão dos teóricos da *public choice* para contornar a captura das agências reguladoras e as consequentes falhas regulatórias seria “abandonar a atividade regulatória estatal e deixar que o livre mercado se autorregule por meio de seus próprios mecanismos de equalização, embora também sejam reconhecidamente imperfeitos”¹⁴⁴. Em contraposição à conclusão liberalista, Steven Croley escreve¹⁴⁵:

Considere isto. Se os próprios cidadãos pudessem superar as falhas de mercado às quais muitas regulamentações supostamente respondem, haveria pouca necessidade de um Estado regulador. Dados os obstáculos à ação concertada, no entanto, eles não podem: os cidadãos não podem construir rodovias, inspecionar alimentos e medicamentos, proteger o meio ambiente, garantir a segurança de usinas nucleares ou das companhias aéreas, alocar as ondas de rádio, fornecer segurança doméstica ou fornecer outros serviços públicos bens. Fazer essas coisas exigiria uma grande quantidade de coordenação e cooperação, presumindo de forma irrealista que os cidadãos pudessem se dar ao luxo de dar atenção constante a esses problemas diante das muitas demandas conflitantes da vida.

¹⁴⁴ NEGREIROS, H. R. L. F. V. de A Aplicação da Teoria Processual Administrativa à Lei nº 13.655/2018 e as Reformas Regulatórias. *Revista de Direito Setorial e Regulatório*, v. 5, n. 2, p. 129-146, outubro 2019, p. 135

¹⁴⁵ CROLEY, Steven P. *Regulation and Public Interests: The Possibility of Good Regulatory Government*. Princeton: Princeton University Press, 2008, p. 29/30.

(...) De fato, a lógica da ação coletiva implica que, sob certas circunstâncias, quanto maior o “público” em questão, mais abaixo do nível desejável estará a oferta de bens públicos. Como essa lógica e suas consequências são centrais para a teoria da escolha pública da regulação, é necessária atenção às suas nuances, às vezes negligenciadas pelos consumidores casuais da lógica. (tradução livre)

A busca pela racionalização do processo decisório envolve a delimitação de um processo abstrato e neutro, que preze pela transparência, conceda possibilidade de contribuição da coletividade (consulta pública), reúna o máximo de informações possíveis e seja motivado adequadamente, conforme os teóricos da teoria-processual administrativa buscam contrapor¹⁴⁶.

4.2. TEORIA PROCESSUAL ADMINISTRATIVA APLICADA À TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.2.1. PROCEDIMENTO, NEUTRALIDADE DO PROCESSO E AMBIENTE JURÍDICO-INSTITUCIONAL ADMINISTRATIVO

Como estudado no capítulo 1.3, a transação tributária possui uma natureza tríplice, pois carrega elementos de (i) ato administrativo, vez que depende de lei, e os agentes públicos devem agir com discricionariedade, conveniência e oportunidade; (ii) contrato público, vez que necessariamente há que se ter uma conversão de vontades para se chegar a um denominador comum e; (iii) da extinção do crédito tributário, pois o objetivo final é sempre que a obrigação se extinga¹⁴⁷.

A formação do contrato público, que é bilateral e sinalagmático, deriva da produção de atos administrativos, que são manifestações unilaterais de vontade da Administração Pública. Assim, no âmbito da transação, é a declaração conjunta das partes que coloca em vigor a regulação predefinida nos atos administrativos¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Vide próximo item deste capítulo (4.2).

¹⁴⁷ FERRAZ, Beatriz Biaggi. *Transação em matéria tributária*. 2018. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica. São Paulo – Disponível em <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>, p. 19, Acesso em 10/04/2023.

¹⁴⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas*. Ed. Quartier Latin, 2007, p. 235

Existe a presunção e a expectativa de que a vontade do agente público que edita o ato administrativo esteja em sintonia com a vontade administrativa, que é aquela modelada pelos objetivos do marco regulatório. Segundo as críticas da teoria da escolha pública, porém, sobreleva o desejo pessoal do Administrador na tomada de decisões administrativas, de modo que a intervenção e execução da regulação estaria sempre prejudicada ou em posta em “dúvida”.

A vontade “meramente interna”, porém, nada pode produzir de efeitos¹⁴⁹ e o ato administrativo somente será viciado na medida em que os seus resultados estiverem desalinhados com os desígnios da lei, de modo que a vontade normativa sempre deve prevalecer.

Nesse sentido, os professores Márcio Iorio e Othon de Azevedo Lopes realçam a importância de uma análise jurídica da regulação, pautada pela concretização de princípios jurídicos, ao lecionarem que argumentos econômicos, políticos e sociológicos concentram suas atenções sobre as forças motivadoras da tomada de decisão e a relação entre os interesses individuais e a manifestação coletiva. A análise jurídica, por outro lado, tem o pressuposto de que tais forças são protegidas por princípios jurídicos, de modo que a pesquisa sobre as intenções dos elaboradores das leis e da regulamentação é indiferente à análise jurídica, que se concentra na juridicidade das decisões¹⁵⁰.

A aferição concreta dos desígnios da lei pode ser realizada pela análise da dimensão processual da tomada de decisão, conforme propõe a teoria processual administrativa da regulação.

Esta teoria busca estabelecer um ambiente regulatório em que o interesse pessoal do Administrador será ofuscado e processualmente substituído pelo interesse público, na medida em

¹⁴⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas*. Ed. Quartier Latin, 2007, Idem, p. 234.

¹⁵⁰ ARANHA, Márcio Iorio; LOPES, Othon de Azevedo. *Estudo sobre Teorias Jurídicas da Regulação apoiadas em incentivos*, Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Regulação apoiada em Incentivos na Fiscalização Regulatória de Telecomunicações, 2019, p. 192. Os autores, em outro momento, também esclarecem a diferença entre a abordagem econômica e a abordagem jurídica da regulação: “Enquanto a teoria econômica da regulação procura explicar o comportamento coletivo e sua racionalidade, esclarecendo que a regulação é um produto de um mercado estruturado pelo processo político (CARRIGAN e COGLIANESE, 2015, p. 288), a teoria do direito público parte do pressuposto de constante interferência do interesse privado nos rumos prescritos pelos princípios jurídicos publicistas e que dito interesse deve ser compensado por métodos de disciplina jurídica especial da Administração Pública encarnados no regime de direito público, mormente por intermédio dos conceitos de processo, função pública e regime jurídico de entidades de direito público” (Idem, p. 97)

que a tomada de decisão deve ser submetida a regras procedimentais neutras, que envolvem a devida motivação e o acompanhamento dos resultados dos atos administrativos.

Ao contrário da interpretação desconstrutiva da regulação, a teoria processual da regulação investe ainda mais em uma estrutura institucional que preserve os valores que fundamentam a regulação e conferem funcionalidade ao ordenamento jurídico.

Nesta estrutura, deverá conter (a) procedimentos pré-definidos; (b) exigência de transparência e publicidade na tomada de decisão; (c) a coleta de dados e informações de forma ampla com a definição da forma como os dados são analisados pela Administração Pública¹⁵¹; (d) a participação dos interessados na tomada de decisão administrativa por meio de recursos processuais como a audiência pública ou a consulta; e (e) o estabelecimento de um ambiente seguro contra investidas de grupos de pressão.

O principal expoente da teoria processual administrativa é o professor e advogado Steven Croley, que defende a processualidade da tomada de decisões regulatórias como elemento que robustece as medidas a serem aplicadas e controla a eficiência das ações já adotadas, conforme trecho de sua obra seminal¹⁵²:

O que há exatamente no procedimento administrativo que empodera as agências reguladoras? A questão olvida o que implica o procedimento administrativo. Fundamentalmente, implica (1) conhecimento das medidas propostas pela agência; (2) divulgação das bases de medidas propostas pela agência; (3) oportunidades para contribuições do setor privado sobre as medidas propostas pela agência; (4) tomada de decisão racional; e (5) fundamentação transparente das razões para as medidas da agência. (...)

Há também um outro lado, no entanto: as agências que fornecem processos administrativos robustos - agências que se esforçam para divulgar as bases de suas medidas, solicitar feedback e receber todas as objeções às suas propostas - correm o risco de serem forçadas a abandonar suas iniciativas quando uma análise sólida delas

¹⁵¹ LOPES, R. M. Aplicação da teoria processual administrativa no procedimento de consulta no âmbito da Comissão de Valores Mobiliários (CVM): análise da decisão sobre a natureza jurídica da incorporação de ações pela CVM. *Revista de Direito Setorial e Regulatório*, Brasília, v.4, n. 1, p. 213-234, maio 2018, p. 216.

¹⁵² CROLEY, Steven P. *Regulation and Public Interests: The Possibility of Good Regulatory Government*. Princeton: Princeton University Press, 2008, ps. 266/267.

aconselha. Em outras palavras, procedimentos robustos de tomada de decisão obrigam as agências a ir aonde as melhores análises de suas propostas possam levar. Onde suas propostas não são bem fundamentadas ou bem apoiadas, suas fraquezas serão mais facilmente expostas, e as agências serão mais vulneráveis política e legalmente, como resultado de seus robustos procedimentos de tomada de decisão. É claro que as agências entendem isso e, portanto, têm incentivos para garantir que suas decisões regulatórias sejam cuidadosamente consideradas, totalmente veiculadas e bem justificadas, o que explica por que as agências geralmente fornecem mais processos administrativos do que o mínimo necessário. Mas esse resultado confirma a conclusão geral de que o processo administrativo ajuda a promover uma regulação sólida: **O processo administrativo restringe as agências com propostas regulatórias ruins, bem como capacita as agências que buscam fazer o que é socialmente benéfico.** (tradução nossa)

Como exemplo da internalização da teoria processual administrativa, o Professor Márcio Iorio destaca a publicação da Lei nº 13.848/2019, conhecida como Lei das Agências Reguladoras, que acrescentou novos elementos na tomada de decisão regulatória, como: a) a realização de Análise de Impacto Regulatório (AIR) prévia à adoção e às propostas de alteração de atos normativos; b) o caráter colegiado e a exigência de deliberação por maioria absoluta do conselho diretor ou diretoria colegiada da agência em processo de decisão referente à regulação; e c) pela obrigatoriedade de consulta pública prévia à tomada de decisão sobre minutas e propostas de alteração de atos normativos de interesse de agente econômicos¹⁵³.

A referida lei procurou fortalecer um ambiente jurídico-institucional seguro que mitigue a influência política na indicação dos diretores das agências reguladoras, aumentando o tempo de mandato para 5 anos, sendo proibida a recondução no cargo. Estendeu-se igualmente de 4 para 6 meses o período de quarentena dos ex-dirigentes. Previu-se, por fim, que as agências reguladoras devem adotar práticas de gestão de riscos e de controle interno e elaborar e divulgar programa de integridade, com o objetivo de promover a adoção de medidas e ações institucionais destinadas à prevenção, à detecção, à punição e à remediação de fraudes e atos de corrupção¹⁵⁴.

¹⁵³ ARANHA, Márcio Iorio. *Manual de direito regulatório: fundamentos de direito regulatório*. 7ª. ed. London: Laccademia Publishing, 2022, p. 316.

¹⁵⁴ A Professora da UnB Amanda Flávio de Oliveira realça a complexidade e dificuldade de se estabelecer um ambiente isento para tomada de decisões ao recordar o histórico de intervenção de grupos de interesses na regulação

Aplicando a teoria processual administrativa para a transação tributária, destaca-se que a Portaria PGFN nº 6.757/2022 disciplina o passo a passo o procedimento para a negociação de um acordo individual.

O impulso inicial do processo é provocado com a apresentação de proposta de transação pelo contribuinte¹⁵⁵, que deverá conter sua qualificação completa e de seus controladores e administradores, além de indicar as empresas que integram o grupo econômico de fato ou de direito. O pedido também deverá ser contextualizado com a exposição das causas concretas de sua situação econômica, patrimonial e financeira, com a explanação das razões da crise econômico-financeira. O requerimento deverá ser instruído com os documentos que suportem suas alegações, incluindo um plano de recuperação fiscal com a descrição dos meios para extinção dos créditos fiscais e a relação de bens e direitos que comporão as garantias do acordo. Após, a Portaria estabelece o seguinte procedimento administrativo, que pode ser separado nas fases de: a) análise documental; b) identificação do perfil do contribuinte e da sua capacidade de pagamento; e c) apresentação de contraproposta ou das razões impeditivas à realização do acordo:

Art. 54. Recebida a proposta, o Procurador da Fazenda Nacional deverá:

I - **analisar o atual estágio das execuções fiscais** movidas contra o devedor e a existência de exceção, embargos ou qualquer outra ação proposta contra o crédito;

II - **verificar a existência de garantias já penhoradas** em execuções fiscais movidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o valor e a data da avaliação oficial e se houve tentativa de alienação judicial dos bens penhorados;

brasileira: “O propósito de se conceder independência e autonomia às agências nem sempre se confirmou. Não raro, ao longo das três décadas, identifica-se indicação de nomes para as suas diretorias afastados das exigências técnicas; por vezes, o governo demora na indicação de nomes para os cargos diretivos, mantendo agências sem quórum como forma de fragilizar sua atuação; a independência orçamentária tem sido constantemente posta em teste; e iniciativas dos Poderes, sobretudo do ministro da pasta à qual a agência se vincula, surpreendem as agências com inversão da proposta de tecnicismo. A instituição de uma lei marco das agências reguladoras no país pode ser identificada, claramente, como uma tentativa de se corrigir alguns desses problemas. Resta saber se ela tem a capacidade de se constituir em um efetivo modificador do sistema de incentivos envolvidos na questão” (OLIVEIRA, Amanda Flávio. Mitos e verdades sobre regulação por agências. Portal JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/mulheres-na-regulacao/mitos-e-verdades-sobre-regulacao-por-agencias-11042023>, Acesso em 31/05/2023).

¹⁵⁵ A Administração Tributária pode provocar o início das negociações para transação tributária, nos termos dos arts. 56 e 57, da Portaria PGFN nº 6.757/2022.

III - verificar a existência de garantias ofertadas em parcelamentos perante a Administração Tributária Federal, ainda que já extintos por pagamento ou rescindidos por descumprimento das obrigações;

IV - **verificar a existência de débitos não ajuizados ou pendentes de inscrição em dívida ativa** da União do FGTS;

V - verificar a existência de débitos inscritos ou ajuizados por outra unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

VI - **analisar o histórico fiscal do devedor, especialmente a concessão de parcelamentos anteriores, ordinários ou especiais, eventuais ocorrências de fraude,** inclusive à execução fiscal, ou quaisquer outras hipóteses de infração à legislação com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos devidos; e

VII - **analisar a aderência da proposta apresentada à atual situação econômico-fiscal e à capacidade de pagamento do devedor e suas projeções de geração de resultados.**

§ 1º Realizadas as análises e verificações de que trata o caput, o Procurador da Fazenda Nacional poderá, se for o caso, **solicitar documentos e informações complementares,** inclusive laudo técnico firmado por profissional habilitado, **ou apresentar contraproposta.**

§ 2º Concluída a análise documental, o Procurador da Fazenda Nacional deverá apresentar ao contribuinte:

I - a capacidade de pagamento presumida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, acompanhada de sua metodologia de cálculo;

II - a relação de inscrições do contribuinte, acompanhada dos percentuais e valores estimados de desconto, se for o caso, inclusive com os indicadores de inscrição com vedação de desconto ou cujo percentual de desconto calculado atinja o principal inscrito;

III - os prazos máximos de alongamento por inscrição; e

IV - as situações impeditivas à celebração do acordo de transação individual.

Art. 55. **A decisão que recusar a proposta de transação individual** apresentada pelo contribuinte **deve apresentar, de forma clara e objetiva, a fundamentação que permita a exata compreensão das razões de decidir e deve considerar a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo, a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais e o custo da cobrança judicial.**

§ 1º A decisão deverá apresentar ao contribuinte as alternativas e orientações para a regularização de sua situação fiscal e, sempre que possível, formular contraproposta de transação.

§ 2º O contribuinte poderá apresentar recurso administrativo no prazo de 10 (dez) dias da data da notificação da decisão de que trata o caput, aplicando-se no que couber, o disposto no art. 73 desta Portaria. (**grifo nosso**)

A decisão de deferir o acordo de transação deve ser motivada e deve explicitar, para fins de controle interno, como se modelou os benefícios, as concessões e as restrições possíveis, indicando as razões para eventual tratamento diferente. A depender do valor transacionado, o acordo de transação deverá ser submetido à apreciação de superior hierárquico. Tratando-se de transação que envolva valor igual ou superior a R\$ 100.000.000,00, o termo deverá conter a assinatura do Procurador-Regional da respectiva Região. Caso o acordo envolva valor igual ou superior a R\$ 250.000.000,00 ou o uso de créditos decorrentes de prejuízo fiscal, ele deverá ser assinado pelo Coordenador-Geral da Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS (“PGDAU”). Nos acordos que superem o montante de R\$ 500.000.000,00, o Procurador-Geral Adjunto da PGDAU também deverá avaliar as cláusulas negociadas.

Os acordos celebrados devem ser publicados no site da entidade pública.

Além dos procedimentos para negociação de um acordo individual, a Portaria ainda prevê procedimento específico para a revisão da capacidade de pagamento presumida (vide capítulo 4.1.1) e para rescisão em caso de inadimplemento ou descumprimento de cláusula contratual.

As disposições da Portaria previnem a tomada de decisão independente do procedimento e autônoma dos institutos de controle, porém, alguns elementos da teoria processual administrativa ainda são poucos explorados na prática da transação tributária, como o esclarecimento de como a Administração Tributária trata os dados apresentados pelo contribuinte, considerando as críticas feitas à fórmula genérica e insuficiente para aferição da capacidade de pagamento (vide capítulo 4.1.1).

Em adição, as diversas alterações regulamentares narradas no cap. 2.3 e os programas especiais lançados pela a PGFN e a RFB não contaram com a participação dos contribuintes, que

pouco contribuíram na formulação da política pública subjacente à transação. A ausência de contribuição do setor privado vai de encontro da proposta deste trabalho de que a transação seja uma função do Estado Fiscal orientada por um marco regulatório.

Com efeito, o que se pôde observar em alguns programas especiais de regularização fiscal foi uma baixa adesão pelos contribuintes¹⁵⁶, uma vez que pouco ofereceram de diferente e adicional em relação ao que pode ser negociado no âmbito da transação individual.

A falta de adesão é ainda mais chamativa nos programas de transação do contencioso por adesão. Ainda que essa modalidade de acordo seja propícia para o recebimento de sugestões do setor privado, ela ainda é pouco utilizada e, quando aplicada, não conta com a adesão esperada, posto que a própria regulamentação vigente restringe o percentual de descontos e o uso dos créditos de prejuízo fiscal, conforme aprofundado no capítulo 3.5.

Em continuidade da menção às lacunas da teoria processual-administrativa na transação tributária, observa-se que algumas exigências procedimentais da Portaria não são cumpridas estritamente, como a apresentação de um plano de recuperação fiscal com a descrição dos meios para extinção dos créditos fiscais e das causas concretas da situação econômica, patrimonial e financeira.

Nesse ponto, a processualidade não deve ser assimilada com um excesso de formalismo. Embora a lei da transação nada disponha sobre os princípios da informalidade ou da oralidade, a lei que dispõe sobre a mediação como meio de autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública o faz (art. 2º, incs. III e IV, da Lei nº 13.140/2015). A instrumentalidade e a flexibilização das formas do ambiente negocial, porém, não revoga os deveres de motivação e transparência da Administração Pública, de modo que as regras procedimentais de ser seguidas para assegurar a neutralidade e a prestação de contas do acordo.

Em relação ao ambiente seguro contra investidas de grupos de pressão, cumpre destacar que os Procuradores-Chefes da PGFN e os Auditores Chefes da RFB não gozam da mesma estabilidade no cargo conferida aos Diretores das Agências Reguladoras. Aqueles cargos são de

¹⁵⁶ <https://www.Litigio Zero: advogados narram baixa adesão ao programa - jota.info/opinio-e-analise/colunas/coluna-barbara-mengardo/litigio-zero-advogados-narram-baixa-adesao-ao-programa-22032023#:~:text=Faltando%20pouco%20mais%20de%20uma,uma%20baixíssima%20procura%20pelo%20programa.>

indicação política do Chefe de Estado, que, por sua vez, pode repercutir na estrutura organizacional do órgão público, com mudanças de pessoas nos cargos de comissão. A proteção do representante da União no ambiente transacional, todavia, é robusta, como se passa a expor.

4.2.2. RESPONSABILIDADE DO AGENTE EM ACORDOS DE TRANSAÇÃO

O art. 29 da Lei nº 13.988, de 2020, dispõe que os agentes públicos que participarem do processo de composição do conflito, judicial ou extrajudicialmente, com o objetivo de celebração de transação, somente poderão ser responsabilizados, inclusive perante os órgãos de controle interno e externo, quando agirem com dolo ou fraude para obter vantagem indevida para si ou para outrem.

O dispositivo vai ao encontro do disposto no art. 40 da Lei de Mediação (Lei nº 13.140/2015, que estabelece em termos semelhantes: “Os servidores e empregados públicos que participarem do processo de composição extrajudicial do conflito, somente poderão ser responsabilizados civil, administrativa ou criminalmente quando, mediante dolo ou fraude, receberem qualquer vantagem patrimonial indevida, permitirem ou facilitarem sua recepção por terceiro, ou para tal concorrerem”.

A norma resguarda o representante do Fisco mais do que os demais servidores públicos, que podem responder por dolo ou erro grosseiro, nos termos do art. 28 do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB). A lei da transação substituiu o “erro grosseiro” pela “fraude” e passou a exigir a vantagem indevida como elemento essencial para a responsabilização.

Comparada com a estabilidade do cargo conferida aos diretores das agências reguladoras¹⁵⁷, a proteção do ordenamento jurídica aos agentes públicas que negociam os acordos de transação é menos intensa, posto que os cargos de direção e assessoramento estarão

¹⁵⁷ Os diretores das agências reguladoras exercem mandato de duração fixa de cinco anos, vedada a recondução, sendo nomeados por ato complexo, com a participação dos Poderes Legislativo e Executivo, nos termos do art. 52, III, f, da Constituição.

subordinados ao Ministro da Fazenda, que é escolhido por decisão política. Portanto, não há a autonomia administrativa financeira, típicas das autarquias, para que a Administração Tributária exerça a sua função regulatória.

Porém, como garantia adicional, o Código de Processo Civil, dispõe no art. 184, que o membro da Advocacia Pública, no caso o Procurador da Fazenda, será civil e regressivamente responsável quando agir com dolo ou fraude no exercício de suas funções.

A Procuradoria da Fazenda é órgão composto por profissionais formados necessariamente em direito e obrigatoriamente inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil, gozando de todas as prerrogativas e proteções previstas na Lei nº 8.906/1994 (Estatuto da OAB), que garantem desenvoltura e segurança para a realização de acordos que envolvem a concessão de descontos e formas de pagamento especiais de tributos. Não por outro motivo, o Parecer da AGU – JM – 02/2023 exigiu a PGFN se “manifeste nos atos de transação” no âmbito da Receita Federal, como visto no item 2.4.

Em aprofundamento dos elementos de responsabilização do agente público que realiza a transação, esclarece-se que o dolo do agente público é o ato praticado com vontade consciente e livre de alcançar resultado diverso ou proibido por lei.

Conforme Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁵⁸, verifica-se que o ato não foi direcionado ao fim legal quando: a) contaminado por intuítos pessoais – pois a lei está a serviço da coletividade e não do agente; b) correspondente a outra regra de competência, distinta da exercida; c) que revela a opção desarrazoada; d) que exprimem medidas incoerentes: i. com os fatos sobre os quais o agente deveria exercitar seu juízo; ii. com as premissas que o ato deu por estabelecidas; iii. com decisões tomadas em casos idênticos, contemporâneos ou sucessivos – pois a lei não sufraga ilogismo, nem perseguições; e) que incidem em desproporcionalidade do ato em relação aos fatos.

A fraude, por sua vez, já é uma ação dolosa que busca distorcer o fato ou o negócio jurídico para transgredir o direito ou prejudicar o interesse de terceiros ou o interesse público.

¹⁵⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O desvio de poder*, RDA 172/19 in GARCIA, Emerson; ALVES, Rogério Pacheco. *Improbidade administrativa*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 468.

O erro grosseiro, ou culpa grave, é a fundamentação teratológica – evidentemente insustentável juridicamente, que pode indicar a existência do dolo.

Para definir o que seja vantagem indevida, toma-se de empréstimo a doutrina do direito penal, segundo a qual a vantagem indevida deve ser qualquer lucro, ganho, privilégio ou benefício ilícito, ou seja, contrário do direito, ainda que não tenha conteúdo econômico, como nos casos em que o agente deseja obter uma vingança ou uma honraria¹⁵⁹.

Embora o art. 29 da Lei da transação prevaleça sobre o art. 28, da LINDB, alguns dispositivos vinculados a esta lei podem ser aplicados subsidiariamente na responsabilização do representante do Fisco. Sendo assim, o Decreto nº 9.830/2019 que regulamenta as noções de dolo e erro grosseiro dispõe que:

Art. 12, do Decreto nº 9.830/2019: O agente público somente poderá ser responsabilizado por suas decisões ou opiniões técnicas se agir ou se omitir com dolo, direto ou eventual, ou cometer erro grosseiro, no desempenho de suas funções.

§ 1º Considera-se erro grosseiro aquele manifesto, evidente e inescusável praticado com culpa grave, caracterizado por ação ou omissão com elevado grau de negligência, imprudência ou imperícia.

§ 2º **Não será configurado dolo ou erro grosseiro do agente público se não restar comprovada, nos autos do processo de responsabilização, situação ou circunstância fática capaz de caracterizar o dolo** ou o erro grosseiro.

§ 3º **O mero nexos de causalidade entre a conduta e o resultado danoso não implica responsabilização**, exceto se comprovado o dolo ou o erro grosseiro do agente público.

§ 4º **A complexidade da matéria e das atribuições exercidas pelo agente público serão consideradas** em eventual responsabilização do agente público.

¹⁵⁹ NUCCI, Guilherme de Souza. Código Penal Comentado, Ed. GEN/Forense, 16ª ed., 2016 p. 1178

§ 5º O montante do dano ao erário, ainda que expressivo, não poderá, por si só, ser elemento para caracterizar o erro grosseiro ou o dolo.

§ 6º A responsabilização pela opinião técnica não se estende de forma automática ao decisor que a adotou como fundamento de decidir e somente se configurará se estiverem presentes elementos suficientes para o decisor aferir o dolo ou o erro grosseiro da opinião técnica ou se houver conluio entre os agentes.

§ 7º No exercício do poder hierárquico, só responderá por culpa in vigilando aquele cuja omissão caracterizar erro grosseiro ou dolo.

§ 8º O disposto neste artigo não exige o agente público de atuar de forma diligente e eficiente no cumprimento dos seus deveres constitucionais e legais. (grifo nosso)

O parágrafo 8º é de especial importância, uma vez que a proteção conferida pelo ordenamento jurídico não pode fazer com que o agente público se desinteresse em cumprir suas obrigações constitucionais e legais de prezar pela regularidade dos seus atos praticados.

Se o ato administrativo não tivesse como requisito essencial a motivação, não seria possível apurar com certeza se o “querer” do administrador corresponde à vontade da coletividade. É a devida motivação que assegura que a decisão administrativa foi premeditada e deliberada, de modo a permitir o *accountability* da razoabilidade e efetividade da medida, da análise de impacto e a correspondência entre os meios empregados e os fins buscados pela política pública.

A exposição do conteúdo e o cumprimento dos requisitos da motivação (a congruência, a exatidão e a suficiência) conferem legitimidade à manifestação técnica e asseguram a liberdade intelectual e funcional do agente público^{160 161}. O vício do ato administrativo, assim como o erro grosseiro, indica a existência do dolo de obter vantagem indevida.

¹⁶⁰ Ressalta-se que: “se a motivação não for perfeita, no sentido de preenche à saciedade todos os requisitos exigíveis, mas deixar transparecer que o ato foi razoavelmente justificado, nenhuma invalidade haverá” (ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. *Motivação e controle do ato administrativo*. 2ª ed. – Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p.129).

¹⁶¹ Nesse sentido, leciona o Professor Emerson Garcia: “tratando-se de atividade que exija conhecimentos técnicos, ao profissional que a exerça deve ser garantida liberdade para valorar as peculiaridades do caso e emitir seu parecer em conformidade com os conhecimentos técnicos que possua”. (GARCIA, Emerson; ALVES, Rogério Pacheco. *Improbidade administrativa*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 464).

Em síntese deste capítulo, verifica-se que, em atendimento às orientações da teoria processual-administrativa, o ambiente negocial confere segurança jurídica do polo ativo da negociação para conduzir de maneira desinibida os acordos de transação.

Como elemento de conexão para o próximo capítulo, cumpre ressaltar que embora a teoria processual-administrativa seja essencial para o fortalecimento dos mecanismos de controle da tomada de decisão regulatória e fortalecimento do ambiente de regulação mediante o instrumento da transação, ela não estabelece uma modelagem dessa regulação, que dependerá de outras teorias que aproveitarão as premissas e o ambiente jurídico-institucional estruturado por ela, como é o caso da teoria responsiva da regulação, conforme se passa a expor.

4.3. ABORDAGEM RESPONSIVA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.3.1. TEORIA DA REGULAÇÃO RESPONSIVA

Pela regulação responsiva, há uma variedade de sanções correspondentes à seriedade da conduta ilícita e ao perfil da empresa infratora. Busca-se modelar a intervenção do Estado segundo a necessidade e a adequação.

A intervenção do Estado deve ser piramidal: sanções mais pesadas são aplicadas aos agentes recalcitrantes, posicionados no topo da figura geométrica, enquanto sanções menos intrusivas são aplicadas aos agentes mais virtuosos ou racionais.

O enquadramento de cada nível de sanção deve ser transparente, a fim de servir de exemplo aos demais agentes privados, e de acompanhamento e comparação das medidas adotadas em relação aos resultados esperados.

Para o acompanhamento e a avaliação dos resultados da intervenção punitiva do Estado, deve-se conhecer a estratégia regulatória, definida como a integração de instrumentos/técnicas regulatórias, que são meios de que o Estado lança mão para influenciar o comportamento social a fim de alcançar os objetivos inscritos em uma política regulatória.

A estratégia responsiva deve ser adequada à estrutura do setor regulado (no caso, cada grupo de contribuintes de diferentes setores da economia), às motivações e objetivos dos grupos empresariais e ao grau de conformidade às regras já existentes, de modo que a finalidade da pena seja condizente com o perfil do agente infrator, como ilustram as pirâmides abaixo:

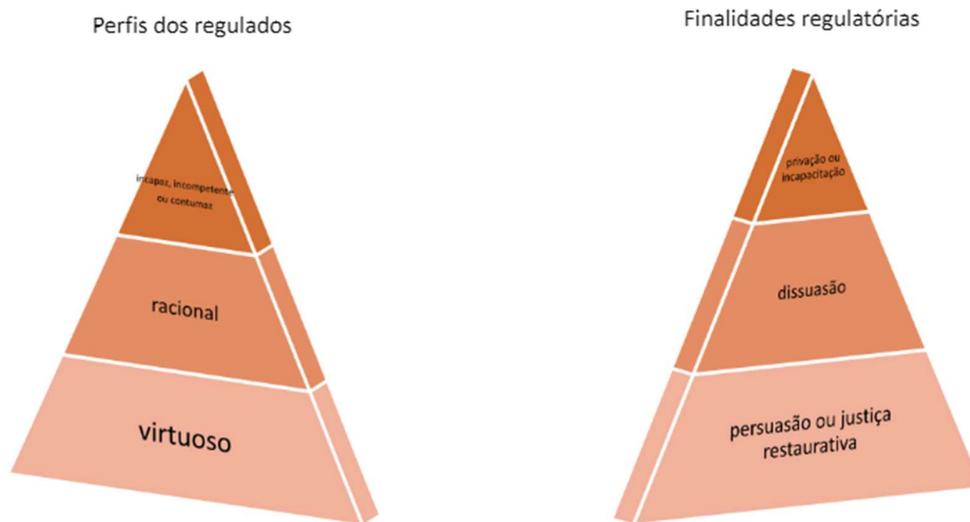


Figura 1 – Pirâmides de “perfis dos regulados” e de “finalidades regulatórias”

Fontes: John Braithwaite (*The Essence of Responsive Regulation*, 2011, p. 486; *Responsive Regulation and Developing Economies*, 2006, p. 887) in ARANHA, M. I. *Manual de Direito Regulatório*. 6ªed. Londres: Laccademia Publishing, 2021, p. 178.

No modelo piramidal de regulação responsiva, existem patamares de sanções de natureza discricionária ou vinculante, a depender da gravidade ou reiteração do comportamento infrator, como se pode observar na integração das pirâmides de “estratégia regulatória” e de “constrangimento”, ambas formuladas por John Braithwaite:



Figura 2 – Pirâmides de “estratégia regulatória” e de “constrangimento”

Fontes: John Braithwaite (To Punish or Persuade: Enforcement of Coal Mine Safety, 1985, p. 142) e Ian Ayres e John Braithwaite (Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate, 1992, p. 39) in ARANHA, M. I. *Manual de Direito Regulatório*. 6ªed. Londres: Laccademia Publishing, 2021, e-book, p. 176/176.

Observada a recalcitrância do agente regulado (agentes incluídos no topo da pirâmide), a regulação responsiva impõe a aplicação de penas mais severas, que podem conduzir à revogação ou à incapacitação da licença de operar (a exemplo da cassação de inscrição estadual).

Logo abaixo na pirâmide, há estratégias de regulação por sanções discricionárias em que a adoção ou a severidade das penas dependerá de um juízo de oportunidade e conveniência feito com base no perfil de conformidade da empresa às regras do ordenamento jurídico.

Descendo mais à base da figura, a aplicação de penas sequer é necessária aos agentes classificados como virtuosos, e não se trata mais de discricionariedade administrativa, mas de atuação persuasiva, educativa ou mesmo recompensatória.

A análise conjunta das pirâmides de “estratégia regulatória” e de “constrangimento” não representa uma sobreposição das camadas de cada figura geométrica ou um espelhamento preconcebido. As técnicas de constrangimento podem ser aplicadas a mais de uma camada de estratégia regulatória, assim como uma estratégia pode conter diferentes técnicas.

Todavia, o enquadramento de uma empresa na estratégia de regulação por sanções discricionárias ou na estratégia de regulação por sanções vinculadas depende da expectativa de recuperação de sua conformidade, de modo que as sanções de incapacitação só deveriam ser aplicadas às hipóteses vinculadas em que o agente é classificado como “incompetente” (ou “contumaz” ou “irracional”).

Por força dos valores da segurança jurídica, impessoalidade, previsibilidade da atuação estatal e até prevenção de atos de captura, cada etapa da pirâmide de estratégia regulatória deve trazer consigo um regime jurídico¹⁶², com regras procedimentais e critérios a serem seguidos pela Administração de forma transparente, vinculada e motivada.

Em relação às sanções tributárias aplicadas pela Receita Federal do Brasil e executadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, a esfera de discricionariedade aplicada ao agente sancionador é reduzida, por força do sistema de dosimetria das multas vigente que parte de um patamar de pena muito elevado e não admite redução ou anistia que não esteja prevista em lei.

Apesar disso, tem-se assistido a uma evolução da forma de relação entre contribuinte e Administração Tributária, por meio da criação de instrumentos de regulação responsiva próprios para a esfera fiscal. O instituto da transação tributária, por exemplo, admite a renegociação de multas fiscais, mediante contraprestações do contribuinte, vedada a realização de tratativas com devedores contumazes. O Cadastro Fiscal Positivo, concebido pela Lei nº 14.195/2021, concede tratamento diferenciado e previsibilidade de atuações, se o perfil de contribuinte for tido como “virtuoso” ou “bom pagador”, prevenindo penas de multa ou afastando os elementos qualificador da multa (dolo, fraude ou conluio).

Nesse sentido, John e Valerie Braithwaite¹⁶³, na qualidade de dois dos principais expoentes da teoria da regulação responsiva, comentam sobre a aplicação da lógica das pirâmides regulatórias para o Direito Tributário, cujo agente regulamentador deve buscar três objetivos: a) garantir que o contribuinte conheça toda a gama de sanções críveis; b)) sinalizar claramente a vontade de

¹⁶² ARANHA, M. I. *Manual de Direito Regulatório*. 7ªed. Londres: Laccademia Publishing, 2022, p. 210.

¹⁶³ BRAITHWAITE, Valerie., BRAITHWAITE, John. An Evolving Compliance Model for Tax Enforcement, 2006, ps. 409, in *Controlling White-Collar Crime*

cooperar inicialmente com o contribuinte, e c) deixar clara a intenção de escalar caso a cooperação não ocorra.

Nos próximos capítulos, abordar-se-á mais a fundo o atual modelo de punição no Direito Tributário e as soluções responsivas recém inseridas ao ordenamento jurídico.

4.3.2. A REGULAÇÃO CRIMINALIZADORA NA APLICAÇÃO DA MULTA TRIBUTÁRIA

A relação obrigacional entre contribuinte e Fisco é pautada a partir de um modelo de regulação criminalizadora¹⁶⁴, marcado por um raciocínio de que a norma tributária é uma norma de rejeição social, cuja eficácia depende da imposição do poder de império do Estado e do controle social através da punição (*enforcement*).

Tradicionalmente, o objetivo da multa tributária sempre esteve vinculado a essa regulação de comando e controle, segundo a qual, para garantir a arrecadação fiscal, a multa deve impor um receio ao contribuinte caso ele fique em situação de inadimplência. Este receio decorre da preocupação econômica de ser executado com base em valores superiores ao que originalmente deveria recolher.

As multas tributárias detêm natureza híbrida, posto que decorrem do poder de tributar (*ius tributandi*) do Estado, mas devem respeitar as limitações do poder estatal de punição (*ius puniendi*).

Conforme art. 113, §1º, do Código Tributário Nacional, o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. A obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, que pode ser tanto a ocorrência de fato jurídico que revela riqueza tributável, como o descumprimento da obrigação de pagar, declarar, entregar ou deixar de fazer.

Dessa natureza penal-tributária, deve-se proteger o contribuinte do abuso de poder Estado, motivo pelo qual os poderes arrecadatórios e punitivos são regradados pelos princípios da legalidade

¹⁶⁴ Também denominado modelo de regulação ordenadora ou de controle e comando.

estrita e tipicidade fechada, segundo os quais a obrigação tributária não pode ser exigida senão por lei em sentido estrito e as hipóteses mencionadas nessa lei devem ser claras e predeterminadas.

Em dissertação sobre os métodos hermenêuticos envolvendo o direito tributário, Raphael Assef Lavez resgata a doutrina da reserva legal e tipicidade fechada de Alberto Xavier, segundo a qual a lei deve fornecer não apenas o fundamento da conduta da Administração, mas também o critério de decisão, num elevado grau de determinação do conteúdo normativo. A atividade de subsunção do fato à lei seria essencialmente mecânica, sem subjetivismo ou valoração pessoal¹⁶⁵.

Conforme o art. 97, incisos V e VI, do Código Tributário Nacional, somente a lei pode estabelecer: “a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas” e “as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

As hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de penalidade são disciplinadas no mesmo Código nos artigos 180 (anistia), 151 (moratória, depósito, recurso administrativo, liminares, parcelamento) e 156 (pagamento, compensação, o, prescrição e decadência, dação em pagamento de bens imóveis e transação).

Atualmente, a imposição da penalidade tributária é realizada de forma engessada, vinculada às hipóteses legais para a imposição da penalidade. O atual sistema normativo não admite a dosimetria individualizada e proporcional da pena.

A multa de ofício comum, que está fundada art. 44, da Lei n. 9.430/1996, é de 75%. Essa multa pode ser dobrada quando identificado o cometimento dos crimes de sonegação, fraude ou conluio, nos termos do § 1º do mesmo dispositivo. Trata-se da multa qualificada ampliada no patamar que extrapola o valor do tributo devido (150%). A pena alcança o patamar de 225%, quando o contribuinte deixa de atender intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar

¹⁶⁵ LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade Fechada, Determinação e Cognoscibilidade: a Legalidade entre Conceitos “Indeterminados” e Cláusulas Gerais. *Revista Direito Tributário Atual*, n.43. ano 37. p. 356-385. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019, p. 6

documentos que auxiliariam a atividade fiscalizatória e investigativa da Administração Tributária¹⁶⁶.

Parte da doutrina entende que a aplicação da multa tributária poderia ser graduada e estipulada conforme cada autuação em concreto, considerado aspectos pessoais do contribuinte. Para tanto, vale-se do art. 67, da Lei 4.502/1964, que dispõe:

Art. 67. Compete à autoridade julgadora, atendendo aos antecedentes do infrator, aos motivos determinantes da infração e à gravidade de suas consequências efetivas ou potenciais:

I - determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator;

II - fixar, dentro dos limites legais, a quantidade da pena aplicável.

A norma dispunha sobre o extinto Imposto de Consumo, que hoje corresponde ao IPI. Embora a norma seja válida e vigente especificamente no capítulo que trata de forma geral das penalidades, ela não possui eficácia, seja pela resistência da Administração Tributária realizar juízo de proporcionalidade seja pela ausência de disposição legal que admita a redução da penalidade abaixo da pena básica, que, por sua vez, já é muito elevada.

Conforme art. 68, da Lei 4.502/1964, a autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. Hodiernamente, a Administração já aplica a pena base no mínimo legal e abdica de graduá-la conforme as circunstâncias agravantes.

¹⁶⁶ Conforme acrescenta Bruno Fajersztajn: “Também é possível a redução das multas em 50%, caso o infrator autuado não apresente defesa administrativa e efetue o pagamento ou a compensação do débito exigido, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91, com redação dada pelas Leis nº 11.941/09 e 12.844/13. A redução é de 40% caso o contribuinte solicite o parcelamento. Caso opte por pagar/compensar ou parcelar/compensar ou parcelar no prazo para recurso voluntário, após a decisão de primeira instância na esfera administrativa, a multa é reduzida em 30% para pagamento ou compensação e em 20% em caso de parcelamento”. (FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas tributárias*. Série doutrina tributária Vol XXVIII - multas no direito tributário. Editora: Quartier Latin. Edição: 1ª Edição. Ano: 2019, ps. 339-340).

Reduzir multas tributárias em um juízo de proporcionalidade significaria espécie de exame de constitucionalidade pela Administração Tributária ou espécie de anistia sem base legal.

Embora seja defensável que a Administração Tributária realize o exame de constitucionalidade, prevalece o entendimento de que os órgãos da Administração Pública estão sujeitos, por força constitucional, aos princípios da legalidade e da hierarquia.

Segundo o art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. O CARF possui súmula vinculante dispondo que o Tribunal não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula nº 2).

Apresentada as dificuldades enfrentadas pela doutrina para superar os entraves do ordenamento jurídico para aplicação do princípio da individualização da pena no direito sancionador tributário, tratemos de técnicas de regulação à disposição da Administração Tributária para graduar e negociar multas, considerando a finalidade regulatória de recuperação de créditos e de promoção da conformidade fiscal.

4.3.3. RESPONSABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A Lei da Transação contém diretrizes para a criação de um ambiente que concilie o interesse arrecadatório do Estado com os princípios da capacidade contributiva, da duração razoável do processo e da eficiência.

A obtenção de benefícios está condicionada à assunção pelo contribuinte de compromissos de modo que a transação deve ser usada como meio para moldar comportamentos, devendo Administração Tributária atuar de forma responsiva ao perfil do regulado.

Por outro lado, o ambiente negocial com maior possibilidade de modelagem regulatória é o da modalidade de transação denominada “individual”, cujo valor de alçada da dívida para instauração das rodadas de negociação é de R\$ 10.000.000,00.

Além do mais, o art. 11, inciso I, da Lei 13.988/20 dispõe que a concessão de descontos nas multas só poderá abarcar aqueles créditos que sejam classificados como irrecuperáveis ou de

difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária. Os devedores cujos débitos sejam classificados como recuperáveis poderão negociar o modelo de pagamento¹⁶⁷ de suas obrigações por meio do instituto do Negócio Jurídico Processual, regulamentado pela Portaria PGFN nº 742/2018.

A Portaria PGFN nº 6.757/22 prevê hipóteses em que os créditos serão automaticamente considerados irrecuperáveis¹⁶⁸, em especial quando os sejam de titularidade de devedores falidos, em recuperação ou em liquidação judicial ou extrajudicial.

Portanto, a negociação de multas na transação tributária somente poderá ocorrer quando observada a reduzida capacidade de pagamento do contribuinte, o que vincula os descontos à saúde financeira da empresa e não necessariamente ao seu perfil de conformidade à lei.

A transação tributária, no atual modelo, contribui para a redução da litigiosidade e para a diminuição do custo da cobrança da dívida ativa, o que tende a funcionar com um instrumento regulatório para recuperação e crédito e promoção da conformidade fiscal. Porém, esse instrumento não é suficiente para fixação da dosimetria da pena de multa com base em critérios responsivos.

Em mais um avanço para a criação de um o ambiente comercial com maior possibilidade de modelagem regulatória, a Medida Provisória nº 1040, convertida na Lei nº 14.195/2021, passou a

¹⁶⁷ Art. 1º (...) § 2º, da Portaria PGFN nº 742/2018: “Observado o disposto nesta Portaria, o Negócio Jurídico Processual para equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União poderá versar sobre: I - calendarização da execução fiscal; II - plano de amortização do débito fiscal; III - aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; IV - modo de constrição ou alienação de bens”.

¹⁶⁸ Art. 25. Para os fins do disposto nesta Portaria, são considerados irrecuperáveis os créditos:

I - inscritos em dívida ativa há mais de 15 (quinze) anos e sem anotação atual de garantia ou suspensão de exigibilidade;

II - com exigibilidade suspensa por decisão judicial, nos termos do art. 151, IV ou V, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, há mais de 10 (dez) anos;

III - de titularidade de devedores: a) falidos; b) em recuperação judicial ou extrajudicial; c) em liquidação judicial; ou d) em intervenção ou liquidação extrajudicial.

IV - de titularidade de devedores pessoa jurídica cuja situação cadastral no CNPJ seja: a) baixado por inaptidão; b) baixado por inexistência de fato; c) baixado por omissão contumaz; d) baixado por encerramento da falência; e) baixado pelo encerramento da liquidação judicial; f) baixado pelo encerramento da liquidação; g) inapto por localização desconhecida; h) inapto por inexistência de fato; i) inapto omissivo e não localização; j) inapto por omissão contumaz; k) inapto por omissão de declarações; ou l) suspenso por inexistência de fato;

V - de titularidade de devedores pessoa física com indicativo de óbito; ou

VI - os respectivos processos de execução fiscal estiverem arquivados com fundamento no art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, há mais de 3 (três) anos.

prever a criação de um Cadastro Fiscal Positivo, ainda pendente de regulamentação pela PGFN, que estabelecerá canais de comunicação direta entre Fisco e contribuinte para prevenir atuações fiscais e imposições de multas. O acesso a este canal será concedido àqueles contribuintes classificados como “virtuosos”, nos moldes da pirâmide de perfis dos regulados apresentada na Figura 1.

A lei nova está pautada pelos princípios da confiança entre as partes, da previsibilidade, da consensualidade, a gestão eficaz de risco, conforme dispositivos listados abaixo:

Art. 17. Fica o Poder Executivo federal autorizado a instituir, sob governança da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Cadastro Fiscal Positivo, com o objetivo de:

I - criar condições para **construção permanente de um ambiente de confiança** entre os contribuintes e a administração tributária federal;

II - **garantir a previsibilidade das ações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face dos contribuintes inscritos no referido cadastro;**

III - criar condições para **solução consensual dos conflitos tributários**, com incentivo à redução da litigiosidade;

IV - **reduzir os custos de conformidade** em relação aos créditos inscritos em dívida ativa da União e à situação fiscal do contribuinte, a partir das informações constantes do Sira;

V - **tornar mais eficientes a gestão de risco dos contribuintes inscritos no referido cadastro** e a realização de negócios jurídicos processuais;

VI - melhorar a compreensão das atividades empresariais e dos gargalos fiscais.

(...)

Art. 18. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional regulamentar o Cadastro Fiscal Positivo, o qual poderá dispor sobre atendimento, sobre concessões inerentes a garantias, sobre prazos para apreciação de requerimentos, sobre recursos e demais

solicitações do contribuinte, sobre cumprimento de obrigações perante a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e sobre atos de cobrança administrativa ou judicial, especialmente:

I - **criação de canais de atendimento diferenciado**, inclusive para recebimento de pedidos de transação no contencioso judicial ou na cobrança da dívida ativa da União, nos termos da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, ou para esclarecimento sobre esses pedidos;

II - flexibilização das regras para aceitação ou para substituição de garantias, inclusive sobre a possibilidade de substituição de depósito judicial por seguro-garantia ou por outras garantias baseadas na capacidade de geração de resultados dos contribuintes;

III - possibilidade de antecipar a oferta de garantias para regularização de débitos futuros;

IV - execução de garantias em execução fiscal somente após o trânsito em julgado da discussão judicial relativa ao título executado (**grifo nosso**)

O Cadastro Fiscal Positivo resgata a ideia de regulação responsiva no sentido de que a fiscalização ou a intervenção da Administração Tributária será proporcional ao comportamento do contribuinte. É razoável e proporcional que procedimentos e obrigações acessórias sejam simplificados, assim como fiscalizações sobre aqueles contribuintes que reiteradamente agem conforme à lei sejam atenuadas.

O cadastro também traz ideia de correção, em que se previne autuações fiscais e imposições de multas mediante a prévia consulta à Administração Tributária de planejamentos tributários¹⁶⁹.

¹⁶⁹ No dia 05/05/2023, o Governo Federal enviou ao Congresso Nacional um Projeto de Lei (PL) que praticamente replica o que estava previsto na Medida Provisória nº 1.160/23, que retomou o voto de qualidade como método de desempate nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). A proposta, no entanto, também traz regras sobre a possibilidade de programas de conformidade tributária e autorregularização no âmbito da Receita Federal do Brasil, a exemplo do Cadastro Fiscal Positivo da PGFN. A projeto de lei dispõe:

A submissão prévia, ou mesmo posterior, de arranjos tributários com o objetivo de economizar tributo afasta a aplicação de qualquer penalidade, quando o planejamento for avalizado pelo Fisco ou quando for feito com base em entendimento vigente do CARF, conforme parágrafo único do art. 100, do Código Tributário Nacional: “a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

A transparência pelo contribuinte também afasta qualquer intenção de lesar o Fisco com o objetivo fraudulento de reduzir tributos. A exclusão do elemento dolo decorre da regra de que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais

Art. 3º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil poderá estabelecer classificação de contribuintes, de acordo com o grau de conformidade tributária e aduaneira, com base nos seguintes critérios:

- I - regularidade cadastral;
- II - regularidade no recolhimento dos tributos devidos;
- III - aderência entre escriturações ou declarações e os atos praticados pelo contribuinte;
- IV - exatidão das informações prestadas nas declarações e escriturações; e
- V - outros definidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

§ 1º A classificação do contribuinte poderá ser utilizada como critério para sua inclusão em programas de conformidade.

§ 2º No âmbito do programa de conformidade, a administração tributária poderá adotar as seguintes medidas, graduadas de acordo com a classificação do contribuinte, visando à autorregularização dos créditos tributários antes do lançamento:

- I - procedimento de orientação tributária e aduaneira prévia;
- II - deixar de aplicar eventual penalidade administrativa;
- III - prioridade de análise em processos administrativos, inclusive quanto a pedidos de restituição ou ressarcimento de direitos creditórios; e
- IV - atendimento preferencial em serviços de atendimento presenciais ou virtuais.

§ 3º A medida prevista no inciso II do § 2º será graduada e condicionada em função de: I - apresentação voluntária, antes do início do procedimento fiscal, de atos ou negócios jurídicos relevantes para fins tributários para o qual não haja posicionamento prévio da administração tributária; ou

- II - atendimento tempestivo a requisição de informações realizada pela autoridade administrativa.

§ 4º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo, inclusive no que se refere à divulgação da classificação dos contribuintes.

favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto sua capitulação, natureza, punibilidade ou graduação, conforme art. 112, do CTN.

Trata-se de tratamento jurídico semelhante ao concedido à denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN, segundo a qual a responsabilidade por infrações é excluída pelo reconhecimento do ato ilícito acompanhado do pagamento do tributo devido desde que a denúncia tenha sido apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. A diferença é que o contribuinte não denuncia ato que ele entende ser ilícito, apenas submete previamente à Administração Tributária para se afastar o risco de sua conduta ser tipificada como ato evasivo.

Como contrapartida, o planejamento tributário, ainda que aproveite de uma zona cinzenta para obter uma economia de tributos, deve ser reconhecido pela Administração Tributária, como um exercício do direito auto-organização empresarial e da autonomia privada. O indivíduo ou empresa não está obrigado à prática de atos ou negócios jurídicos que acarretem a incidência de tributos, ou a incidência mais onerosa, assim como o Estado não pode intervir nas escolhas e estratégias do empresário, uma vez que o surgimento da obrigação tributária está condicionado à ocorrência dos elementos típicos do fato gerador (art. 113, §1º, CTN), que é a situação fática definida em lei como necessária e suficiente a obrigação (art. 114, CTN)¹⁷⁰.

Desse modo, embora se disserte muito sobre a necessidade de mudança de cultura sonegatória¹⁷¹, deve-se igualmente advogar por uma mudança de cultura na Administração Tributária, a fim de que se aproxime da desejada cooperação em um ambiente de regulação responsiva, que considera que as partes envolvidas atuam de maneira “racional” ou “virtuosa”, conforme a pirâmide de perfil do regulado.

¹⁷⁰ SARAIVA NETO, Oswaldo Othon de Pontes. Planejamento tributário agressivo: aspectos teóricos, posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e multa punitiva. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 17, n. 97, p. 10

¹⁷¹ Segundo John Braithwaite: “Em todo o mundo, pagar imposto para eles é cada vez mais opcional. Novamente, o motivo não é principalmente a evasão fiscal, mas o fato de que os consultores mais sofisticados podem arquitetar uma maneira de contornar a necessidade de pagar qualquer imposto. Isso funciona até que o fisco o descubra e, se responder com competência e decisão, a nova legislação banirá o novo caminho em torno da lei. Nesse ponto, o consultor cria um produto financeiro que colocará com sucesso o cliente rico de volta em uma área cinzenta, até que seja escurecido por ajustes na lei” (tradução livre) (BRAITHWAITE, Valerie., BRAITHWAITE, John. *An Evolving Compliance Model for Tax Enforcement*, 2006, ps. 407, in *Controlling White-Collar Crime?*).

Deve-se registrar, por fim, que no dia 06/09/2022, a Comissão de juristas para reforma do processo tributário e administrativo apresentou ao Senado Federal o Projeto de Lei Complementar nº 124/2022 em que propõe a inclusão do artigo 194-A ao Código Tributário Nacional, para admitir a dosimetria da multa tributária quando identificadas situações atenuantes, quais sejam: a) cumprimento de obrigação acessória relacionada à conduta infringida, na hipótese de lançamento da obrigação principal; b) readequação às normas tributárias, entre o início do procedimento fiscal e a lavratura do auto de infração, nos termos da legislação específica; c) não configuração de dolo, fraude ou simulação; d) não configuração de reincidência específica; e) configuração de bons antecedentes fiscais; f) da infração não resultar prejuízo ao erário; g) erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato.

O sujeito passivo enquadrado em todas as atenuantes listadas nesse artigo terá, com fundamento em razões de equidade, a penalidade reduzida em cinquenta por cento da sanção originalmente aplicável; o sujeito passivo enquadrado em no mínimo três atenuantes terá a penalidade reduzida em trinta e cinco por cento da penalidade originalmente aplicável; e o sujeito passivo enquadrado em no mínimo duas atenuantes terá a penalidade reduzida em vinte por cento da penalidade originalmente aplicável.

Em síntese deste capítulo, o contribuinte cujos créditos sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação podem valer do instituto da transação para negociar multas aplicadas contra ele. Ressaltou-se que, nessa hipótese, o que vincula os descontos é a capacidade de pagamento do contribuinte e não necessariamente ao seu perfil de conformidade à lei. A transação tributária está limitada a apenas uma parte dos regulados e, portanto, a atuação do regulador é restrita a algumas camadas da pirâmide responsiva. Outros instrumentos podem ser mesclados pela Administração Tributária para uma plena aplicação dos preceitos da teoria da regulação responsiva, a exemplo do Cadastro Fiscal Positivo e da dosimetria na aplicação da multa, caso aprovado o Projeto de Lei Complementar nº 124/2022.

4.3.4. PROIBIÇÃO DE TRANSACIONAR COM O DEVEDOR CONTUMAZ

O devedor contumaz é o contribuinte que está no topo da pirâmide de perfil dos regulados, o que atrai medidas de constrangimento mais sérias e restringe o acesso a benefícios decorrentes da negociação de débitos.

A Lei 13.988/20, em seu art. 5º, inc. III, veda a celebração de transação que envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica. Atualmente, não existe lei específica que regule as situações que caracterizariam a contumácia do devedor, apesar de tramitarem duas propostas no Congresso Nacional: O Projeto de Lei (PL) nº 1.646/2019, na Câmara dos Deputados, e o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 284/2017 (Complementar), em trâmite no Senado Federal.

Sem adentrar no regime jurídico a ser conferido ao devedor contumaz, caso alguma destas leis seja aprovada (p. ex., mecanismos específicos de cobrança – como a exigência de pagamento antecipado; impedimento ao usufruto de benefícios ou incentivos fiscais etc.), é possível captar as noções gerais sobre o conceito de “devedor contumaz”. São aqueles contribuintes que fazem do inadimplemento seu *modus operandi* (modelo de negócio), que criam estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial.

Como bem destacam Silvia Torres e Flávia Rezende, em artigo sobre o tema¹⁷², podem existir dois tipos de devedor contumaz, o devedor fraudulento e o devedor reiterado. O primeiro utiliza estruturas contratuais ou empresariais fraudulentas para furta o pagamento de tributos, enquanto o segundo declara corretamente seus débitos, mas deixa de pagá-los, apostando na vantajosidade da inadimplência.

Como o art. 5º, inc. III, da Lei da transação é uma norma de eficácia limitada, dependendo de uma regulamentação futura para que possa produzir os seus efeitos, a falta de definição em lei própria de quem seja devedor contumaz, não permitiria, a princípio, o indeferimento *ab initio* da proposta de transação do contribuinte tido como devedor contumaz.

¹⁷² TORRES, Silvia Faber; REZENDE, Flávia Romano de. O devedor contumaz na transação tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022. p. 354.

Deve-se ponderar, todavia, que, conforme art. 69, inc. III, da Portaria PGFN nº 6.757/20, a constatação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente a sua celebração, implica na rescisão do acordo. Se a fraude constatada anteriormente à transação invalida o acordo, o conhecimento dela no momento das negociações pode justificar o seu indeferimento.

Recorda-se que são contrapartidas obrigatórias exigidas do contribuinte declare que não utiliza de pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores. Exige-se, igualmente a declaração de que não alienou, onerou ou ocultou bens ou direitos com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos inscritos, ou de que reconheça a alienação, oneração ou ocultação com o mesmo propósito. A declaração do devedor fraudulento contrária à verdade dos fatos conduz à rescisão de eventual acordo, e, caso conhecida antes da celebração do acordo, pode ensejar o seu indeferimento.

Ademais, uma abordagem regulatória da transação tributária pressupõe uma estratégia de atuação voltada à consecução dos valores subjacentes da Lei da Transação, de modo que uma negociação com um contribuinte tido como contumaz, especialmente o devedor reiterado, exigiria dos representantes da União uma postura mais dura e menos aberta ao oferecimento de benefícios e ao deferimento de concessões. Passo contínuo, as contrapartidas e exigências especiais poderiam ser exigidas em maior quantidade pela Administração Tributária¹⁷³.

Eventual rigor com um contribuinte que manifestou o interesse em transacionar deve ser devidamente justificado, com fundamento, por exemplo, no histórico fiscal do devedor e no registro de infrações à legislação com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos devidos (art. 54, inc. VI, da Portaria nº 6.757/20); na possibilidade de adimplemento dos débitos (art. 19, §1º, da Portaria nº 6.757/20); nas causas concretas de sua situação econômica, patrimonial e financeira; nas razões verdadeiras da crise econômico-financeira (art. 50, inc. II, da Portaria nº 6.757/20); no reiterado histórico de adesões a parcelamentos especiais (art. 19, inc. VI, da Portaria

¹⁷³ No próximo capítulo (4.4.1), abordar-se-á com a teoria da *smart regulation* auxilia na modelagem de benefícios, concessões, contrapartidas e exigência especiais.

nº 6.757/20); e na inviabilidade dos meios e das garantias oferecidas para extinção dos créditos inscritos em dívida ativa (art. 50, inc. III, da Portaria nº 6.757/20).

Não havendo consenso entre as partes, a negativa de acesso à transação do contribuinte que se encontra no topo das pirâmides responsivas de perfil do regulado e de medidas de constrangimento deve atender ao disposto no art. 55, da Portaria PGFN n 6.757/20, conferindo o direito ao contraditório:

Art. 55. A decisão que recusar a proposta de transação individual apresentada pelo contribuinte deve apresentar, de forma clara e objetiva, a fundamentação que permita a exata compreensão das razões de decidir e deve considerar a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo, a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais e o custo da cobrança judicial.

§ 1º A decisão deverá apresentar ao contribuinte as alternativas e orientações para a regularização de sua situação fiscal e, sempre que possível, formular contraproposta de transação.

§ 2º O contribuinte poderá apresentar recurso administrativo no prazo de 10 (dez) dias da data da notificação da decisão de que trata o caput, aplicando-se no que couber, o disposto no art. 73 desta Portaria.

A ausência de regulamentação, portanto, não prejudica o uso da transação como instrumento regulatório à disposição da Administração Tributária, cuja utilização pode alcançar devedores recalcitrantes que ainda podem ser resgatados. Segundo Julia Carneiro, “a transação poderia atuar como meio de incremento de arrecadação pela União, viabilizando aos devedores contumazes a quitação de seu passivo acumulado, ainda que com descontos, desde que firmado compromisso de pagamento das obrigações tributárias correntes, sob pena de severas sanções”¹⁷⁴.

¹⁷⁴ CARNEIRO, Julia Silva Araújo. A transação tributária na Lei n. 13.988/20: repercussões sobre a livre concorrência e o papel do devedor contumaz”. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). *Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/20*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, p. 124.

4.4. TEORIA DA REGULAÇÃO INTELIGENTE APLICADA À TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.4.1. SMART REGULATION E COMBINAÇÃO DE TÉCNICAS REGULATÓRIAS

A *Smart regulation* (regulação inteligente) consiste em um conjunto de princípios que permitem a compreensão e guiam a aplicação de instrumentos/técnicas regulatórios. Essa abordagem tem caráter “responsivo”, na medida em que o agente regulador deve compreender e responder à diversidade de contribuintes, com base nos princípios aplicados, fazendo com que seu regime regulatório se adapte ao comportamento e ao grau de *compliance* de cada um¹⁷⁵.

São princípios da *smart regulation*: (i) prevenção dos efeitos perversos de políticas diferentes; (ii) escolha da combinação de políticas com a utilização de instrumentos regulatórios dos mais variados; (iii) escolha da combinação de instituições e agentes reguladores; (iv) desenvolvimento de novos instrumentos de regulação quando os instrumentos tradicionais falharem; (v) utilização de instrumentos educacionais/informativos e motivacionais; (vi) preferência por medidas menos intervencionistas; (vii) utilização do sequenciamento de instrumentos; e (viii) maximização de oportunidades de ganha-ganha¹⁷⁶.

Os pesquisadores Michael Howlett e Jeremy Rayner condensaram esses oito princípios em quatro medidas¹⁷⁷:

- (i) O desenho de estratégias regulatórias que empreguem um conjunto de instrumentos cuidadosamente escolhidos para criar interações positivas

¹⁷⁵ GOSSUM, P. V.; ARTS, B.; VERHEYEN, K. From "Smart Regulation" to "regulatory arrangements". *Policy Sci*, v. 43, p. 245-261, 2010.

¹⁷⁶ GOSSUM, P. V.; ARTS, B.; VERHEYEN, K. "Smart Regulation": Can Policy Instrument Design solve Forest Policy Aims of Expansion and Sustainability in Flanders and the Netherlands? *Forest Policy and Economics*, v. 16, p. 23-34, 2012, p.24-26.

¹⁷⁷ HOWLETT, Michael; RAYNER, Jeremy. (Not so) “Smart Regulation”? *Canadian Shellfish Aquaculture Policy and the Evolution of Instruments Choice for Industrial Development*. *Marine Policy*, v. 28, p. 171-184, 2004, p. 173 in ARANHA, Márcio Iorio. *Manual de direito regulatório: fundamentos de direito regulatório*. 6. ed. London: Laccademia Publishing, 2021, e-book, posição 4545.

entre eles e para responder a características específicas do setor regulado e de dependentes do contexto;

- (ii) Levar em consideração todos os instrumentos regulatórios disponíveis quando se desenha uma estratégia regulatória, ao invés de pressupor que se deve escolher entre intervenção ou autorregulação (mercado);
- (iii) Dentre as técnicas preferidas para regulação inteligente estão as baseadas em incentivos, formas de autorregulação, envolvimento de terceiros voltados a reforçar a conformidade do comportamento regulado, inclusive auditorias e certificadores;
- (iv) Ênfase na procura incessante por novos instrumentos regulatórios.

A *smart regulation*, portanto, é uma abordagem preliminar essencial à governança regulatória, que propõe princípios para a escolha de técnicas disponíveis para a consecução de uma política pública. Na transação tributária, há uma variedade de instrumentos/técnicas ao dispor da Administração Tributária, a qual deve atuar em busca do cumprimento de uma série de objetivos.

São objetivos da transação, na forma do art. 3º, da Portaria PGFN nº 6.757/2021: (i) viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica; (ii) assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas; (iii) assegurar que a cobrança seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes; (iv) assegurar que a cobrança de créditos seja realizada de forma menos gravosa para União e para os contribuintes e (v) assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes.

As políticas públicas subjacentes aos acordos de transação envolvem a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores; o estímulo à atividade econômica; e o fomento à autorregularização com a conseqüente manutenção da fonte de receitas públicas para execução de outras políticas públicas.

Para a realização das políticas públicas listadas acima, a Administração Tributária dispõe do seguinte rol exemplificativo de técnicas (algumas delas aprofundados no capítulo 3) divididos

nos grupos “benefícios”, “concessões”, “colaboração”, “contrapartidas”, “declarações”, “exigências especiais” e “penas”:

Instrumentos/Técnicas	
Benefícios	<ul style="list-style-type: none"> - Descontos; - Parcelamento (suspensão da exigibilidade do crédito); - Utilização de créditos de prejuízo fiscal; - Formas alternativas de pagamento (precatório e direito creditório).
Concessões (Negócio Jurídico Processual)	<ul style="list-style-type: none"> - Calendarização de pagamento (plano de amortização); - Escalonamento de parcelas; - Fixação de parcelas-balão; - Flexibilização das regras para aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; - Substituição ou liberação paulatina de garantias; - Alienação privada de garantias; - Renúncia a incidentes processuais de fraude à execução fiscal; - Renúncia a honorários de sucumbência.
Colaboração	<ul style="list-style-type: none"> - Saneamento de débitos prescritos e de cobrança inconstitucional por força de decisão do STF; - Auxílio na interlocução com a Receita Federal para inscrição de débitos em aberto; - Migração de parcelamentos especiais para a transação tributária; - Fixação de prazo para regularização do FGTS, prorrogável caso não haja culpa imputável ao contribuinte; - Anuência do contribuinte em fornecer informações sobre bens, direitos, valores, transações e operações que auxiliem na fiscalização tributária; - Anuência pela Fazenda Pública quanto a separação de percentual de bem alienado para investimentos que gerem resultado futuro.
Contrapartidas	<ul style="list-style-type: none"> - Renunciar e desistir de quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais ou processos administrativos de impugnação; - Pagamento de entrada; - Oferecimento de garantias; - Manutenção da regularidade fiscal;

	<ul style="list-style-type: none"> - Regularização das obrigações do FGTS; - Garantia integral dos débitos que não forem submetidos à transação (pena pela manutenção de litigância); - Anuência a compensação, no momento da efetiva disponibilização financeira, de valores relativos a restituições reconhecidas pela Receita Federal do Brasil, ou de valores relativos a precatórios federais
Declarações	<ul style="list-style-type: none"> - Declarar que manterá a regularidade fiscal; - Declarar que não utiliza pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública Federal; - Declarar que não alienou ou onerou bens ou direitos com o propósito de frustrar a recuperação dos créditos inscritos.
Exigências especiais	<ul style="list-style-type: none"> - Reconhecimento do grupo econômico e da solidariedade no cumprimento da obrigação tributária; - Indicação da fonte de receita para pagamento de parcelas-balão; - Não distribuição de lucros acima do mínimo permitido; - Não alienação de bens do ativo permanente/não circulante ou de direitos sem proceder à devida comunicação; - Autorização do acesso da Administração Tributária às escritas fiscais;
Penas	<ul style="list-style-type: none"> - Afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores pagos - Execução automática das garantias; - Proibição de transacionar pelos próximos dois anos; - Redirecionamento da cobrança para devedores solidários; - Proibição de transacionar com contribuinte devedor contumaz.

Todas essas técnicas compõem a “caixa de ferramentas” do agente público na prática da governança regulatória, que deve estar pautada pela complementaridade, subsidiariedade e diversidade dos seus meios de atuação. A essa “caixa” pode-se adicionar muitas outras soluções, considerando o dever do regulador de buscar incessantemente novas técnicas.

Ao aplicar os princípios da *smart regulation* à transação tributária, deve-se atentar, inicialmente, aos efeitos colaterais de uma opção de combinação e sequenciamento de técnicas. Por exemplo, a concessão de descontos no patamar máximo admitido em lei com o deferimento

da utilização de créditos de prejuízo fiscal como forma de pagamento pode ensejar a redução de até 91% da dívida, com impacto sobre a entrada de receitas nos cofres públicos.

A flexibilização e a liberação de garantias também podem prejudicar a penalização da parte inadimplente, posto que a recuperação de créditos não seria efetiva.

Por outro lado, a falta de criatividade ou de abertura à utilização das técnicas típicas de negócio jurídico processual pode prejudicar o cumprimento das obrigações assumidas no plano de pagamento das empresas, de modo que a garantia da arrecadação tributária permanente e sustentável estaria prejudicada.

Deve-se atentar, todavia, para o efeito negativo de conceder todos os benefícios automaticamente, sem antes obter uma certeza do comprometimento do contribuinte. Existem concessões que podem ser ativadas mediante a comprovação de condutas positivas da empresa. Por exemplo, o cumprimento das cláusulas da transação no primeiro ano poderia permitir a flexibilização de garantias ou a renúncia de penhoras pela PGFN. No âmbito da Receita, o cumprimento do plano de regularização poderia ensejar prioridade na análise de pedidos administrativos, como pedidos de compensação. A previsão de cláusulas futuras e condicionais pode estimular o contribuinte a manter-se fiel ao acordo de transação, que, em regra, tem duração prolongada de 120 meses.

Além da relação da Administração Tributária com contribuinte, há uma grande variedade de atores, incluindo o mercado, os consumidores, os trabalhadores e os fornecedores, que podem ser prejudicados por um acordo de transação que consuma todos os ativos da empresa negociante, de modo que a regularização fiscal não pode chegar ao ponto de prejudicar o cumprimento de obrigações trabalhistas, nem a manutenção e o investimento da empresa.

Portanto, nenhuma técnica é suficientemente eficaz e sustentável para abordar com sucesso todos os problemas que levaram as partes a optarem pela transação tributária. Como consequência, é importante considerar sistematicamente os benefícios da aplicação mútua de diferentes técnicas, da forma mais efetiva, e, na medida do possível, sem os efeitos negativos (excludentes) uns sobre os outros.

Dentre os princípios da *smart regulation*, sobleva aquele que orienta o desenvolvimento contínuo de novas técnicas de regulação quando as técnicas tradicionais não forem suficientes ou falharem.

Por técnicas tradicionais, entendemos as cláusulas padrão de todo acordo de transação, que envolvem as declarações do quadro acima, a renúncia e desistência de quaisquer discussões de direito que envolvem o crédito transacionado, os benefícios dos descontos, a suspensão da exigibilidade do crédito e a penalidade de proibição de se transacionar pelos próximos dois anos, em caso de rescisão.

Esses assuntos serão objeto de todo acordo de transação e são aplicados no primeiro momento do sequenciamento de técnicas, exceto na hipótese de acordo que envolva a quitação à vista do saldo devedor, posto que a vigência do contrato é curta.

Para além da aplicação de cláusulas padrão, tanto a política regulatória quanto a negociação em concreto com determinado contribuinte devem estar abertas à inclusão de novas técnicas, seja de forma combinatória, seja de forma sequencial.

Pois, primeiramente, as cláusulas-padrão podem ser eficazes em influenciar o comportamento de alguns contribuintes, mas não de todos. Em segundo lugar, uma determinada técnica, que antes da sua introdução parecia ser viável em sua totalidade, pode, à luz da experiência prática, não o ser.

Ademais, para além de um programa de adesão mecânica, a modelagem das técnicas deve estar inspirada nos diferentes objetivos da transação, de modo que o representante do Fisco deve atuar de maneira moderna e criativa, dentro do espaço regulatório que a lei e o regulamento admitem.

Por exemplo, a 3ª Região da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tem exigido a não distribuição de lucros acima do mínimo permitido como condição especial para a realização de acordos. Essa obrigação está prevista em lei apenas para as empresas em recuperação judicial. A extensão desse compromisso para todas as empresas decorreu do espaço de liberdade de negociação, típico do instituto da transação.

Passo contínuo, a 2ª Região da PGFN costuma condicionar o acordo à assinatura de um fiador, geralmente o sócio da empresa, que eventualmente já seria responsabilizado solidariamente.

Em um acordo celebrado pela 5ª Região da PGFN¹⁷⁸, houve a concordância da Procuradoria com a liberação de penhoras que recaiam sobre bem imóvel. Sobre o imóvel, a empresa se comprometeu a realizar empreendimento imobiliário e de separar um percentual do faturamento do investimento na antecipação de parcelas da dívida tributária negociada. Cláusula semelhante foi inserida em acordo pela 3ª Região da PGFN¹⁷⁹, em que uma rede hoteleira negociou com a Procuradoria a liberação de andares do prédio para criação de condomínio e alienação individual de apartamentos.

Portanto, o rol de técnicas na transação não é exaustivo e o seu arranjo deve sempre ser modernizado, seja pela atualização das normas, seja pela orientação dos órgãos públicos de coordenação da cobrança da dívida, seja pela própria liberdade de negociar do representante da União.

Embora o sequenciamento de técnicas possa estar previsto no regulamento ou possa ser aplicado nas fases de negociação, esse princípio também pode orientar a repactuação de acordos já celebrados, mormente em situações de descumprimento parcial, ou de dificuldade de adimplemento mensal, ou mesmo diante de eventos imprevisíveis que impactem sobremaneira a economia e a empresa. Nessas ocasiões, a Administração Tributária não deve apenas ampliar os benefícios, porém deve, se necessário, exigir novas contrapartidas, como garantias, ou mesmo fazer exigências especiais que justifiquem a vantajosidade da repactuação.

Em relação aos demais princípios da *smart regulation*, há a orientação pela escolha da combinação de instituições privadas e de agentes regulados, de modo que aquelas atuem como semi-reguladores ou “reguladores substitutos”¹⁸⁰. Nesse cenário, o Governo continua na base,

¹⁷⁸ Para acesso à íntegra do acordo, vide: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao/5a-regiao/TermodeTransaoIndividualGrupoCUCAUInformaesSigilosasSuprimidas.pdf>

¹⁷⁹ Para acesso à íntegra do acordo, vide: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao/3a-regiao/TermodeTransaoIndividualSarantopolosHotiseImveisLTDA.pdf>

¹⁸⁰ GOSSUM, P. V.; ARTS, B.; VERHEYEN, K. From "Smart Regulation" to "regulatory arrangements". *Policy Sci*, v. 43, p. 245-261, 2010.

desempenhando a importante função de facilitador, catalisador e coordenador das instituições privadas. Como exemplo, está o estímulo ao selo “ESG”, que corresponde à recompensa às empresas qualificadas como promotoras da governança ambiental, social e corporativa (*Environmental, Social, and Corporate Governance*). A regularidade fiscal corresponderia à letra “S” da sigla, que representaria o compromisso social da empresa de contribuir com o Estado por meio do pagamento de tributos.

Outro princípio é o da maximização de oportunidades de ganha-ganha, que busca garantir que as soluções regulatórias otimizem a oportunidade de resultados vantajosos para todos e estimulem e recompensem as empresas para ir *beyond regulation*¹⁸¹. Esse princípio está implícito nos objetivos da transação de assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas e de assegurar que a cobrança equilibre os interesses da União e dos contribuintes.

Por fim, o princípio da preferência por medidas menos intervencionistas indica que a abundância de técnicas não é necessária caso se observe que as primeiras técnicas escolhidas foram capazes de entregar o resultado da política.

Considerando todos esses princípios, o regulador deve realizar um desenho regulatório, ajustando as técnicas disponíveis em vista dos impactos positivos e negativos sobre a capacidade de recuperação fiscal da empresa. Nessa tarefa combinatória, está a inteligência regulatória.

4.4.2. MODELAGEM REGULATÓRIA E PODER DISCRICIONÁRIO

Como visto no item anterior, o representante da União possui uma “caixa de ferramentas” disponível para uma governança regulatória no âmbito da transação tributária. A combinação ou o sequenciamento de instrumentos devem ser pautados pela complementaridade, subsidiariedade e diversidade dos seus meios de atuação.

¹⁸¹ A abordagem “beyond regulation” ou “beyond compliance” busca incentivar que as empresas pratiquem uma gestão que vá para além do que os regulamentos exigem e dos padrões normativos de conduta (Borck, Jonathan C. and Coglianesi, Cary, *Beyond Compliance: Explaining Business Participation in Voluntary Environmental Programs* (June 7, 2011). U of Penn, Inst for Law & Econ Research Paper No. 12-04, U of Penn Law School, Public Law Research Paper No. 12-06, Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2000299> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2000299>, p. 1)

À medida que se estimula a utilização de instrumento de modelagem de comportamentos na seara tributária, também se confere maior poder discricionário aos agentes do Fisco. Trata-se a discricionariedade como técnica, posto que ela pode ser ampliada ou restringida, conforme parâmetros fixados por um planejamento que considere prioridades e intensidades de intervenção.

Aplicar conceitos de regulação responsiva ou inteligente não significa atribuir poder arbitrário ao agente tomador de decisões ou abdicar da vinculação administrativa, mormente em relação ao dever do administrador de garantir a arrecadação fiscal e aplicar sanções em casos de recalcitrância.

A diferença entre o ato vinculado e o discricionário não reside na existência ou não de lei que disponha como o administrador deve agir, mas na relação que ela estabelece entre o motivo e o objeto do ato administrativo. Se diante de certo motivo, a lei indica o objeto, o ato é vinculado. Se a lei permite que o administrador defina o conteúdo ou o objeto, o ato é discricionário¹⁸².

Definida a estratégia vinculada ou discricionária, é certo que para esta última, a motivação da decisão administrativa deverá conferir caráter objetivo e concreto aos requisitos para o exercício do poder discricionário.

Conforme lições de Florivaldo Dutra de Araújo¹⁸³, a motivação tem como conteúdo a exposição dos motivos (como o pressuposto fático do ato administrativo – causa), da finalidade (como a realização da política regulatória) e do nexo de causalidade entre o motivo e o ato administrativo.

Em continuidade às lições do Professor da UFMG, são requisitos da motivação: a congruência, a exatidão e a suficiência¹⁸⁴. A congruência é a relação lógica entre os pressupostos fáticos (motivos), as normas jurídicas aplicáveis e as razões de interesse público (política regulatória) da tomada de decisão da Administração Pública. A exatidão corresponde à veracidade dos motivos invocados e à possibilidade jurídica do que é decidido. A suficiência é a

¹⁸² FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de Direito Administrativo*. 3ª ed., Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 232.

¹⁸³ ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. *Motivação e Controle do Ato Administrativo*. 2ª ed. – Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 121.

¹⁸⁴ O autor ainda menciona a clareza e a seriedade da motivação. ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. *Motivação e Controle do Ato Administrativo*. 2ª ed. – Belo Horizonte: Del Rey, p. 122.

satisfatoriedade dos argumentos expendidos mediante análise do caso concreto, em contraposição à indesejável fundamentação genérica e abstrata.

Embora as teorias da regulação responsiva e inteligente permitam posturas diferentes do regulador, que se amoldem aos comportamentos do regulado, a devida motivação afasta qualquer suspeita sobre os atos discricionários tomados no âmbito da integração da estratégia regulatória com as medidas de constrangimento. Ela é essencial para o aperfeiçoamento, a interpretação e o controle interno e externo do desenho regulatório.

Assim, pode-se afirmar que não existe “poder discricionário livre, mas somente um poder discricionário juridicamente vinculado”¹⁸⁵.

Segundo Gustavo Binenbojm, os atos administrativos devem ser classificados segundo graus de juridicidade, nos seguintes patamares: atos vinculados por regras; atos vinculados por conceitos jurídicos indeterminados; e atos vinculados diretamente por princípios¹⁸⁶. Para o administrativista: (i) quanto maior o grau de restrição imposto a direitos fundamentais, mais intenso deve ser o grau de controle; (ii) quanto maior o grau de objetividade extraível da normas, mais intenso deve ser o grau de controle; (iii) quanto maior o grau de tecnicidade de matéria, objeto de decisão por órgãos dotados de *expertise* e experiência, menos intenso deve ser o grau de controle judicial; (iv) quanto maior o grau de politicidade da matéria, objeto de decisão por agente eleitoralmente legitimado (chefe do executivo e parlamentares, por exemplo), menos intenso deve ser o grau de controle; (v) quanto maior o grau de efetiva participação social (direta ou indireta) no processo de deliberação que resultou na decisão, menos intenso deve ser o grau de controle¹⁸⁷.

Como base na doutrina de Gustavo Binenbojm, Francisco Sérgio Alves escreve, em artigo que aborda o controle externo da transação tributária¹⁸⁸, que este deve considerar a especialização

¹⁸⁵ MAURER, Hartmut. Elementos de direito administrativo alemão. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2001, P. 50.

¹⁸⁶ BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006p. 207-208. Apud ALVES, Francisco Sérgio Maia. A transação tributária e o seu controle pelo Tribunal de Contas da União. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. (Coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022. p. 385/385.

¹⁸⁷ *Idem*, p. 235.

¹⁸⁸ ALVES, Francisco Sérgio Maia. A transação tributária e o seu controle pelo Tribunal de Contas da União. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. (Coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022. p. 385

técnico-funcional da autoridade tributária e da PGFN no desenho da política de transação tributária, conforme o perfil das dívidas, dos devedores e da situação fiscal do momento. Para o autor, o controle deve se concentrar nas zonas de certeza negativa de cumprimento do interesse público e da legalidade, como nos casos de desvio do poder e de contradição em relação aos motivos determinantes.

O ato administrativo é maculado pelo desvio de poder caso seu objeto seja contraditório, desproporcional¹⁸⁹ ou manifestamente antieconômico¹⁹⁰.

A contradição é a relação de antítese entre a motivação e o ato administrativo. A desproporcionalidade ocorre quando as vantagens do ato administrativo não superam as desvantagens que ele provoca.

Em relação à economicidade, adotam-se os critérios desenvolvidos pelo Professor da UnB Lucas Rocha Furtado, que a subdivide em três elementos: a) eficiência, b) eficácia e c) efetividade¹⁹¹.

A eficiência corresponde ao planejamento, à definição de metas e ao exame dos custos necessários à realização dessas metas. A eficácia é o simples exame dos resultados, devendo-se verificar se houve algum benefício em concreto para a sociedade. Já a efetividade, como terceiro e último passo para a realização da economicidade, é a análise comparativa entre os resultados obtidos e as metas estabelecidas no planejamento inicial.

O ato manifestamente antieconômico é aquele que contraria de forma patente as diretrizes desses três elementos, devendo haver uma contenção dos órgãos de controle em relação a soluções que eventualmente não sejam as melhores, conforme ensina o Professor Lucas Rocha Furtado¹⁹², ao dispor que quando se examina o interesse público sobre a ótica da economicidade, não é factível exigir do administrador a adoção da solução mais eficiente, eficaz e efetiva – apesar de ser cenário

¹⁸⁹ ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. *Motivação e controle do ato administrativo*. 2ª ed. – Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p.101.

¹⁹⁰ FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de direito administrativo*. 3ª ed., Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 899-890.

¹⁹¹ FURTADO, Lucas Rocha. *Princípios gerais de direito administrativo*. 1ª ed., Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 101-103.

¹⁹² FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de direito administrativo*. 3ª ed., Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012, p. 899-890.

ideal. Por outro lado, caso seja possível identificar determinada solução como absurdamente antieconômica, ela deve ser tida como ilegítima e não pode ser adotada pelo gestor público.

Para um melhor controle do ato administrativo discricionário, exige-se que os critérios de economicidade para atuação administrativa sejam predeterminados com a máxima precisão. Com efeito, a delimitação desses critérios está no campo do planejamento fiscalizatório, que guarda consigo um caráter político, em sua conotação de tomada de decisões difíceis¹⁹³, as quais nem sempre têm uma resposta predefinida, mas poderão ser moldadas na medida em que houver um acompanhamento conjuntural dos resultados¹⁹⁴.

CONCLUSÃO

Em um pequeno apanhado de tudo o que foi objeto de estudo nesta dissertação, destaca-se que no primeiro capítulo delimitou-se conceitos gerais envolvendo a atividade regulatória, tais como estratégia regulatória, instrumento ou técnica regulatória, teoria regulatória e governança regulatória.

Para estabelecer uma relação de aproximação entre a atuação dos órgãos ou entidades de regulação com os órgãos de fiscalização e arrecadação tributária, listou-se todas as funções regulatórias (regulamentação, fiscalização monitoramento, planejamento, fomento, ordenação da economia e resolução de conflitos - mediação e transação) e se apresentou as razões pelas quais é possível defender que a Administração Tributária exerce cada uma dessas funções.

De todas essas funções, sobreleva-se a função regulatória de resolver conflitos por meio da transação.

¹⁹³ "Tôda lei passível de regulamentação contém em si mesma certa margem, por pequena que seja, de delegação ao Poder Executivo" (LEAL, Vitor Nunes. Delegações legislativas, em Revista de Direito Administrativo, vol. V, jul./1946, Rio de Janeiro: FGV, p. 383-384) in OLBERTZ, Karlin. Discricionariade, regulação e sanção: uma abordagem a partir da Consulta Pública 22/2010 da ANATEL. Informativo Justen, Pereira, Oliveira e Talamini, Curitiba, n.º 42, agosto 2010, disponível em <https://www.justen.com.br/informativo.php?informativo=42&artigo=452>, acesso em 25/04/2022

¹⁹⁴ ARANHA, M. I. *Manual de Direito Regulatório*. 6ªed. Londres: Laccademia Publishing, 2021, e-book, p. 20.

Identificou-se as características essenciais da transação tributária: a) possui natureza triplíce de ato administrativo, contrato fiscal e meio de extinção do crédito tributário; b) tem como finalidade não apenas a pacificação de conflitos envolvendo teses tributárias, mas a recuperação de créditos com baixa expectativa de arrecadação e a promoção da conformidade tributária; por isso, c) possui duas espécies: i) na cobrança e ii) no contencioso; d) é preventiva e terminativa do litígio; e) não é uma renúncia fiscal.

Por Administração Tributária, esclareceu-se que é uma seção da Administração Pública que cuida de um dos aspectos da atividade financeira do Estado, que é a obtenção de receitas públicas derivadas para o financiamento do Estado. Ressalvou-se que um outro aspecto da atividade financeira do Estado, que é a despesa pública, não é de competência da Administração Tributária. Por outro lado, o gasto tributário, ou seja, o uso do sistema tributário para promoção de objetivos extrafiscais, econômicos, sociais e programáticos, é matéria afeta à Administração Tributária, na medida em que envolve a atuação indireta do Estado na sociedade.

Para conferir robustez à abordagem regulatória, defendeu-se que a Lei da Transação é um marco regulatório no Direito Tributário, pois contém diretrizes para a criação de um ambiente de modelagem de condutas dos contribuintes que concilia o interesse arrecadatório do Estado com a realização de outros valores do ordenamento jurídico, como a duração razoável do processo, a eficiência, a observância da capacidade de pagamento e a composição de litígios.

A modelagem de condutas envolve a combinação de técnicas regulatórias, que serão algumas das cláusulas contratuais do termo de transação. Para tanto, o trabalho as subdividiu nos seguintes grupos: a) benefícios para o contribuinte; b) concessões processuais da Fazenda Pública; c) contrapartidas do contribuinte; d) declarações; e) eventuais exigências especiais; f) medidas de colaboração entre as partes; e g) penalidades em caso de descumprimento.

Estabelecida, no primeiro capítulo, a relação interdisciplinar entre o Direito Regulatório e a transação tributária, passou-se a descrever a evolução legislativa e regulamentar do instituto da transação tributária, com destaque para aquelas matérias que podem ser alteradas no âmbito infralegal, de maneira a identificar o alcance, ou os limites, da atividade regulatória.

Conclui-se que há espaço para atualização, aprimoramento e evolução regulamentar nas seguintes matérias típicas dos acordos de transação: procedimentos; critérios para definição do

grau de recuperabilidade da dívida; definição da capacidade de pagamento; critérios para admissão do uso de créditos de prejuízo fiscal; inclusão parcial de créditos; e hipóteses de rescisão.

Ainda nesse capítulo, abordou-se o conflito de competências entre a Receita Federal e Procuradoria da Fazenda Nacional, cujas fronteiras de atribuições precisaram ser delimitadas por Parecer da AGU – JM – 02, de 06 de abril de 2023¹⁹⁵, referendado pela Presidência da República em 10 de abril de 2023, com efeito vinculante para a Administração Pública.

O Parecer esclareceu, em síntese, que: a) a participação prévia da PGFN nos atos de transação é obrigatória, em razão do necessário exame prévio de legalidade do ato; b) a PGFN representa os interesses da União no contencioso administrativo fiscal, o que, por consequência, impõe a manifestação da PGFN nos atos de transação perante a Receita Federal; c) por força de expressa previsão legal, no parágrafo único do artigo 14, da Lei nº 13.988/2020, a competência para definir o grau de recuperabilidade dos créditos em contencioso administrativo fiscal é exclusiva da PGFN.

O Parecer não se excluiu a atribuição de transacionar da Receita Federal, mas impôs-se que a PGFN se “manifeste nos atos de transação”, o que significa sua participação primordial na construção dos termos de transação.

Estabelecidos os fundamentos, poderes e limites envolvendo a atividade regulatória da Administração Tributária, o terceiro capítulo aprofundou algumas técnicas de regulação que podem ser utilizadas nos acordos de transação tributária.

Estuda-se a fundo: a) os critérios para aceitação de créditos líquido e certos devidos contra a Fazenda Pública, dissecando com as operações de encontro de contas operam financeiramente; b) os critérios para utilização de créditos de prejuízo fiscal como forma especial de pagamento; c) as condições especiais conferidas às empresas em situação pré-falimentar; d) a consolidação de parcelamentos especiais (leia-se: Refis) no ambiente da transação; e e) a utilização da transação para encerrar contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

¹⁹⁵ O Parecer da AGU que adotou as conclusões estabelecidas no Despacho do Consultor-Geral da União nº 00280/2023/GAB/CGU/AGU, com menção ao Parecer nº 00004/2023/DECOR/CGU/AGU e o Parecer nº 00006/2023/DECOR/CGU/AGU

Em relação ao item “a”, abordou-se todas as dúvidas envolvendo a aplicação da Emenda à Constituição nº 113, aprovada em 08 de dezembro de 2021, que promoveu a alteração do §11 do art. 100 da Constituição Federal, para transformar o tratamento concedido pelo ordenamento jurídico à compensação de créditos e débitos no âmbito de acordos entre o particular e a Fazenda Pública.

O texto constitucional passou a admitir a oferta pelo credor de créditos líquidos e certos reconhecidos pelo ente federativo ou por decisão judicial transitada em julgado para quitação de débitos parcelados ou débitos inscritos em dívida ativa do ente federativo devedor e, subsidiariamente, de débitos com a administração autárquica e fundacional do mesmo ente. A alteração constitucional representa um marco na história do Direito Constitucional Financeiro, posto que fomenta o encontro de contas na Administração Pública, até então pouco aplicável em razão de dificuldades operacionais e orçamentárias.

Quanto ao item “b”, investigou-se em quais situações é possível utilizar créditos de prejuízo fiscal como forma especial de pagamento de tributos, mormente em virtude da disposição legal de que se trata de uma técnica excepcional, utilizada a critério exclusivo da Administração Tributária, sendo adotada para a melhor e efetiva composição do plano de regularização fiscal.

No item “c”, tratou-se dos benefícios adicionais àqueles já disponibilizados aos contribuintes em geral que a Fazenda Pública pode oferecer ao contribuinte em situação pré-falimentar. São eles: a) tratamento prioritário pela PGFN (art. 6º, VIII, da Portaria PGFN nº 2.382/2021); b) suspensão do andamento das execuções fiscais; c) parcelamento em até 120 parcelas¹⁹⁶, podendo ser adicionadas mais 12 parcelas, quando constatado que o contribuinte em recuperação judicial desenvolva projetos; d) descontos de até 100% de desconto sobre correção, juros, multa e encargo legal; e e) maior chance de deferimento do uso de prejuízo fiscal como forma especial de pagamento.

No item “d”, apresentou-se a técnica de substituição dos parcelamentos especiais obsoletos (Refis) para consolidação no acordo de transação tributária. Os benefícios da migração envolvem a possibilidade de alongamento dos parcelamentos vigentes; além da possibilidade negociação de formas especiais de pagamento dos débitos e de medidas de negócio jurídico processual, como

¹⁹⁶ Com a alteração da Lei nº 13.988/20 pela Lei nº 14.375/22, este benefício não é mais próprio das empresas em RJ.

plano de amortização e alienação privada de bens ofertados em garantia. Por outro lado, a Fazenda Pública logra em obter contrapartidas, declarações, exigências especiais e previsão de penas para o contribuinte que optar pela migração.

Como última técnica abordada profundamente neste trabalho, estudou-se a modalidade de transação no contencioso, com a crítica de que essa modalidade perdeu a atratividade diante das alterações legislativas à transação na cobrança, sem que tenha ocorrido a parametrização dos benefícios, sendo possível, vale mencionar, a coexistência de distintas propostas relativas a um mesmo crédito tributário¹⁹⁷, cabendo ao sujeito passivo analisar qual opção (transação no contencioso ou transação na cobrança) lhe é mais favorável no caso concreto.

Após o aprofundamento de algumas técnicas regulatórias que podem ser aplicadas nos acordos, o quarto capítulo traz as contribuições das teorias regulatórias para o ambiente da transação.

Inicialmente, menciona-se os desafios de uma abordagem regulatória no Direito Tributário, com destaque para o desafio da internalização do argumento econômico no campo jurídico, principalmente em função da relação entre os benefícios e as concessões da Fazenda Pública e a capacidade de pagamento identificada do contribuinte.

A apuração da capacidade de pagamento tem aspectos objetivos e subjetivos. Sob o aspecto objetivo, o sistema da PGFN possui uma fórmula para a classificação da empresa. A fórmula, porém, não é capaz de sempre refletir a realidade financeira de uma empresa.

O problema da mensuração da capacidade de pagamento está relacionado ao senso comum de que as fórmulas são realizações racionais e científicas. Porém, essa perspectiva sobre o papel da matemática não questiona se as estruturas matemáticas podem realizar concretamente valores de justiça fiscal.

O contribuinte poderá contestar a capacidade de pagamento lhe atribuída, instaurando uma fase subjetiva. Pressupondo que a matemática é uma linguagem, é possível substituir palavras pela geometria e pela álgebra, ou por outras linguagens matemáticas, e utilizá-las para fins retóricos.

¹⁹⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. Transação por adesão no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica tributária ou aduaneira. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 281

A atividade de classificação, porém, é eminentemente jurídica, o que coloca o operador do direito na posição de fazer a subsunção do fato à norma, considerando aspectos econômicos, dados matemáticos e estatísticos.

Essa posição se justificaria porque o direito admite uma atualização conjuntural dos números aos fatos sociais e normativos (princípios e valores da lei). No exercício do poder regulatório, a requalificação jurídica dos números pode se dar procedimentalmente, como ocorre no pedido de revisão da CAPAG apresentado pelo contribuinte, ou mesmo pela revisão da fórmula da PGFN para contextos ou setores específicos.

Outro desafio da abordagem regulatória no Direito Tributário são os riscos de “falhas de governo” semelhante às “falhas de mercado” do setor privado, conforme propugna a teoria da escolha pública (*public choice*)

Segundo essa teoria, quanto mais se alarga a função regulatória, mais poder decisório é conferido aos agentes reguladores, que ficam expostos a um assédio da política e do setor privado, interessados em influenciar a estratégia regulatória.

Os interesses pessoais, por seu turno, não gravitam apenas em torno da vantagem financeira. Por exemplo, o servidor público tem interesse que a regulação por ele influenciada conduza a um aumento de previsão orçamentária para sua entidade vinculada, com repercussões em cargos de comissão e de confiança, bolsas de estudos, viagens, além de projetos que angariem visibilidade – até mesmo para eventual migração para a atividade privada.

A busca pela racionalização do processo decisório envolve a delimitação de um processo neutro e de um ambiente jurídico-institucional administrativo seguro para a realização de acordos, de modo que se recorreu à teoria processual-administrativa da regulação para responder algumas preocupações expostas pela teoria da escolha pública.

Como subitem da parte que trata do ambiente jurídico-institucional administrativo seguro, analisa-se os critérios para responsabilidade do agente regulador que assina os acordos de transação, diante do art. 29 da Lei nº 13.988, de 2020, que dispõe que os agentes públicos que participarem do processo de composição do conflito, judicial ou extrajudicialmente, somente poderão ser responsabilizados, inclusive perante os órgãos de controle interno e externo, quando agirem com dolo ou fraude para obter vantagem indevida para si ou para outrem.

Outra teoria abordada é a da regulação responsiva que estabelece graus de intervenção regulatória a depender do perfil de conformidade do regulado.

A obtenção de benefícios está condicionada à assunção pelo contribuinte de compromissos de modo que a transação deve ser usada como meio para moldar comportamentos, devendo Administração Tributária atuar de forma mais intensa em relação aos grandes devedores - devedores recalcitrantes que ainda podem ser resgatados.

Por fim, a teoria da regulação inteligente, ou *smart regulation*, é uma abordagem preliminar essencial à governança regulatória, que propõe princípios para a escolha de técnicas disponíveis que comporão as cláusulas do acordo de transação. São princípios da *smart regulation*: (i) prevenção dos efeitos perversos de políticas diferentes; (ii) escolha da combinação de políticas com a utilização de instrumentos regulatórios dos mais variados; (iii) escolha da combinação de instituições e agentes reguladores; (iv) desenvolvimento de novos instrumentos de regulação quando os instrumentos tradicionais falharem; (v) utilização de instrumentos educacionais/informativos e motivacionais; (vi) preferência por medidas menos intervencionistas; (vii) utilização do sequenciamento de instrumentos; e (viii) maximização de oportunidades de ganha-ganha. São esses nortes que devem guiar a construção das cláusulas do acordo de transação.

Como desfecho do trabalho, analisou-se o alcance e o controle do poder discricionário nos acordos de transação tributária. Para um melhor controle do ato administrativo discricionário, exige-se que os critérios de economicidade para atuação administrativa sejam predeterminados com a máxima precisão. Com efeito, a delimitação desses critérios está no campo do planejamento fiscalizatório, que guarda consigo um caráter político, em sua conotação de tomada de decisões difíceis, as quais nem sempre têm uma resposta predefinida, mas poderão ser moldadas na medida em que houver um acompanhamento conjuntural dos resultados.

Em conclusão, o objetivo deste trabalho foi trazer uma reflexão sobre a ampliação do espaço de atuação regulatória pela Administração Tributária, em virtude da instituição da transação tributária. Reconhece-se que, embora os agentes públicos que estão à frente dos acordos de transação reconheçam sua instrumentalidade para promoção da regularidade e conformidade fiscal, ainda não há uma política regulatória propriamente dita, com um planejamento claro, a fixação de metas objetivas e o acompanhamento dos resultados. Lançadas as faíscas sobre tema,

pretende-se contribuir com a Academia na tarefa de instruir os operadores do Direito com novas abordagens.

REFERÊNCIAS:

- ALBUQUERQUE, Marcela Domingos. *Curso de técnica legislativa: teoria e prática*, e-book, São Paulo: Editora Dialética, 2021
- ALENCAR, Fábio. *Curso elementar de leitura de atos normativos*, e-book kindle, 2021
- ALEMANNI, Alberto; SPINA, Alessandro. Nudging legally: on the checks and balances of behavioral regulation. *International Journal of Constitutional Law*, New York, v. 12, n. 2, p. 429-456, 2014. Disponível em: <https://academic.oup.com/icon/article/12/2/429/710410/Nudging-legally-On-the-checks-and-balances-of>>. Acesso em: 20.04.2021.
- ALVES, Francisco Sérgio Maia. A transação tributária e o seu controle pelo Tribunal de Contas da União. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. (Coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022. p. 371-397
- ALVES, Vinícius Jucá; HOLANDA, Matheus. Transação Tributária no contencioso tributário federal e o papel das confederações. In *Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. Coordenadores Claudio Xavier Seefelder Filho... [et al.]. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021
- AMARAL, Diogo Freitas. *Curso de Direito Administrativo*. Vol. II. Coimbra, Almedina, 2009
- ARANHA, Márcio Iorio. Compliance, Governança e Regulação, in: CUEVA, Ricardo Villas Bôas; FRAZÃO, Ana (Coord.). *Compliance: Perspectivas e desafios dos programas de conformidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 437-452.
- _____. Poder normativo do Executivo e teoria da regulação. In: *Notícia do Direito Brasileiro* 9: 135-154, 2002.
- _____. *Manual de direito regulatório: fundamentos de direito regulatório*. 7ª. ed. London: Laccademia Publishing, 2022
- ARANHA, Márcio Iorio; LOPES, Othon de Azevedo. *Estudo sobre Teorias Jurídicas da Regulação apoiadas em incentivos*. Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Regulação apoiada em Incentivos na Fiscalização Regulatória de Telecomunicações, 2019.
- ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. *Motivação e controle do ato administrativo*. 2ª ed. – Belo Horizonte: Del Rey, 2005
- ARAÚJO, Juliana Furtado Costa, CONRADO, Paulo César. *Transação tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da Lei nº 13.988/2020*. In “Transação tributária: na prática da Lei nº 13.988/2000”, Paulo César Conrado & Juliana Furtado da Costa Araújo (coordenadores), São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020
- AYRES, I.; BRAITHWAITE, J. Responsive regulation: Transcending the deregulation debate. New York: *Oxford University Press*, 1992.
- BRAITHWAITE, Valerie., BRAITHWAITE, John. An Evolving Compliance Model for Taz Enforcement, ps. 405/419, in *Controlling White-Collar Crime?* 2006

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17ª ed., edição atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo, Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo Brasileiro*, 15ª Edição, São Paulo, Malheiros

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas*. Ed. Quartier Latin, 2007

BINENBOJM. Gustavo. *Poder de polícia, ordenação, regulação*. Ed. Fórum, 2ª edição, Belo Horizonte, 2017

BORCK, Jonathan and COGLIANESE, Cary, Beyond Compliance: Explaining Business Participation in Voluntary Environmental Programs (June 7, 2011). U of Penn, Inst for Law & Econ Research Paper No. 12-04, *U of Penn Law School, Public Law Research Paper* No. 12-06, Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2000299> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2000299>, Acesso em 10/03/2023.

BORGES, Antônio de Moura. Divulgação de Informações Relativas a Inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Públic. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, ano 1, n. 5, set./out. 2003.

CARNEIRO, Julia Silva Araújo. A transação tributária na Lei n. 13.988/20: repercussões sobre a livre concorrência e o papel do devedor contumaz”. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). *Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/20*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020

CASTRO, Marcus Faro de. 2019. “Policies, Technology and Markets: Legal Implications of their Mathematical Infrastructures”. *Law and Critique* 30(1):91–114. doi: 10.1007/s10978-018-9236-9.

CASTRO, Marcus Faro de, e Daniele Kleiner Fontes. 2018. “Algumas Novas Ideias sobre o Papel da Análise Jurídica Aplicada à Regulação de Serviços de Telecomunicações no Brasil”. in *Análise Jurídica da Política Econômica: A Efetividade dos Direito na Economia Global*. Curitiba: Editora CRV, Cap. 5 (p. 149-169).

COSTA, Daniel Carnio. Recuperação judicial - procedimento. Tomo Direito Comercial, Edição 1, Julho de 2018. Disponível em <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/214/edicao-1/recuperacao-judicial---procedimento>, Acessado em 02/05/2023

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021

CROLEY, Steven P. *Regulation and Public Interests: The Possibility of Good Regulatory Government*. Princeton: Princeton University Press, 2008.

CUNHA FARIAS, Maria Clara. O combate à sonegação do ICMS à luz da economia comportamental e da regulação responsiva. *Journal of Law and Regulation*, [S. l.], v. 6, n. 2, p. 96–128, 2020.

DESROSIÈRES, Alain. 1990. “How to make things which hold together: Social science, statistics and the state”. p. 195–218 in *Discourses on Society: The Shaping of the Social Science Disciplines*, organizado por P. Wagner, B. Wittrock, e R. P. Whitley. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.

DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; LOBATO, Valter de Sousa. A transação tributária nos estados-membros. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário; v. 1). p. 163-199

DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. A transação na Lei nº 13.988/2020: O novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações com o sistema de precedentes do CPC/2015. In *Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. Coordenadores Claudio Xavier Seefelder Filho... [et al.]. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021

FAIRMAN, Robyn; Charlotte, Yapp. Enforced Self-Regulation, Prescription, and Conceptions of Compliance within Small Businesses: The Impact of Enforcement, *Law & Policy*, v.27, n. 4, 2005.

FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas tributárias*. Série doutrina tributária Vol XXVIII - multas no direito tributário. Editora: Quartier Latin. Edição: 1ª Edição. Ano: 2019

FERRAZ, Beatriz Biaggi. *Transação em matéria tributária*. 2018. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica. São Paulo – Disponível em <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>, Acesso em 10/05/2023.

FRANZONI, Luigi A., Tax Evasion and Tax Compliance, *SSRN Eletronic Journal*, 1998

FRAZÃO, Ana; CARVALHO, Angelo Gamba Prata de. Corrupção, cultura e compliance: o papel das normas jurídicas na construção de uma cultura de respeito ao ordenamento, in: CUEVA, Ricardo Villas Bôas; FRAZÃO, Ana (Coord.). *Compliance: Perspectivas e desafios dos programas de conformidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2019

FRAZÃO, Ana; LACERDA, Natália de Melo. Desafios aos programas de compliance: Como avaliar efetividade das políticas de conformidade e criar um sistema de incentivo para a sua implementação. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/constituicao-empresa-e-mercado/desafios-aos-programas-de-compliance-23102019>. Acesso em 20.05.2021

FRAZÃO, Ana; MEDEIROS, Ana Rafaela Martinez. Desafios para a efetividade dos programas de compliance, in: CUEVA, Ricardo Villas Bôas; FRAZÃO, Ana (Coord.). *Compliance: Perspectivas e desafios dos programas de conformidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

FURTADO, Lucas Rocha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. 1ª ed., Belo Horizonte: Fórum, 2016

GALVÃO, Cristiane de Oliveira Coêlho. A nova redação do § 11 do art. 100 da Constituição Federal e ampliação do uso de direitos creditórios contra a Fazenda Pública como mecanismo de redução de litígios, in “*Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário*:

das boas práticas à criminalização de condutas, e-book, Gisele Barra BOSSA, Zabet Macarini CARMIGNARI, Gustavo BRIGAGÃO, Heleno Taveira TORRES (coordenadores), São Paulo: Almedina, 2022, páginas 399-400.

GARCIA, Emerson; ALVES, Rogério Pacheco. *Improbidade administrativa*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018

GRUPENMACHE, Betina Treiger. Arbitragem e transação em matéria tributária, in *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*, 2ª edição, Tathiane Piscitelli; Andréa Mascitto; Priscila Faricelli de Mendonça (Coordenação), São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, posições 5499 e 5639.

GUIMARÃES, Ariane Costa. Transação e sua aplicabilidade a débitos declarados e não pagos. In *Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. Coordenadores Claudio Xavier Seefelder Filho... [et al.]. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021

GUERRA, Sérgio. Evolução das escolhas administrativas: da self-execution law à regulação. In LEAL, FERNANDO; MENDONÇA, José Vicente Santos de (org). *Transformações do Direito Administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias*. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2016.

GOSSUM, P. V.; ARTS, B.; VERHEYEN, K. From "Smart Regulation" to "regulatory arrangements". *Policy Sci*, v. 43, p. 245-261, 2010.

GOSSUM, Peter Van., ARTS, Bas, VERHEYEN, Kris. "Smart Regulation": Can Policy Instrument Design solve Forest Policy Aims of Expansion and Sustainability in Flanders and the Netherlands? *Forest Policy and Economics*, v. 16, p. 23-34, 2012.

KIRCHLER, Erich et al. Why pay taxes? A review of tax compliance decisions. International Studies Program. Andrew Young School of Policy Studies. Georgia State University, dez. 2007. Disponível em: <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0730.pdf>, Acesso em: 01/03/2023

KOLIEB, Jonathan. When to Punish, When to Persuade and When to Reward: Strengthening Responsive Regulation with the Regulatory Diamond. *Monash University Law Review*, v. 41, n. 1, p. 136-162, 2015

LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade Fechada, Determinação e Cognoscibilidade: a Legalidade entre Conceitos "Indeterminados" e Cláusulas Gerais. *Revista Direito Tributário Atual*, n.43. ano 37. p. 356-385. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019

LEAL, Vitor Nunes. Delegações legislativas, em *Revista de Direito Administrativo*, vol. V, jul./1946, Rio de Janeiro: FGV, p. 383-384) in OLBERTZ, Karlin. Discricionariiedade, regulação e sanção: uma abordagem a partir da Consulta Pública 22/2010 da ANATEL. Informativo Justen, Pereira, Oliveira e Talamini, Curitiba, n.º 42, agosto 2010, Disponível em <https://www.justen.com.br//informativo.php?informativo=42&artigo=452>, Acesso em 25/04/2022

LOPES, Othon de Azevedo. *Fundamentos da Regulação*. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

LOPES, Rodrigo Monteiro. Aplicação da teoria processual administrativa no procedimento de consulta no âmbito da Comissão de Valores Mobiliários (CVM): análise da decisão sobre a natureza jurídica da incorporação de ações pela CVM. *Revista de Direito Setorial e Regulatório*, Brasília, v.4, n. 1, p. 213-234, maio 2018

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. III, Editora Atlas, 2ª edição, 2007

_____. Transação e arbitragem no âmbito tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)*, Belo Horizonte: Fórum, ano 5, n. 28, p. 57, jul./ago. 2007

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, v. 8, n. 2, p. 639-659, 2018.

MARQUES NETO, Floriano Azevedo de. Regulação estatal e autorregulação na economia contemporânea. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, ano 9, n. 33, p. 73-88, jan./mar. 2011.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; ZAGO, Marina Fontão. Fomento. In: Maria Sylvia Zanella di Pietro. (Org). *Tratado de direito administrativo: funções administrativas do Estado*. 1ed. v.4, p. 405-501. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 408

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva Martins (Coord.). *Compliance no Direito Tributário*, Volume 7, ed. Revista dos Tribunais, 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983.

_____. A rejeição social do tributo. Palestra proferida em 08/05/2002. Disponível em chrome-extension://efaidnbnmnnibpcajpcglclefindmkaj/http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/05/5c1837aa200244_a_rejeicao_social_do_trib.pdf. Acesso em 20/05/2023.

MAURER, Hartmut. *Elementos de direito administrativo alemão*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2001.

MELLO, Fernanda Loyola Rabello; PORTULHAK, Henrique. Refis: recuperação fiscal ou planejamento tributário? Um estudo com base na percepção de advogados e auditores. *Revista de Contabilidade e Controladoria da UFPR*, v. 11, n. 2, p. 76-95, mai-ago/2019.

MELO, Juliana. Regulação do lobby no Brasil: Reflexões a partir da Teoria dos Grupos de Mancur Olson e da Teoria Processual Administrativa da Regulação. *Revista de Direito Setorial e Regulatório*, Brasília, v. 6, nº 1, p. 164-181, maio 2020.

MELO OLIVEIRA, Vicente Kleber. *A Administração Tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado*. Ed. Fórum, Belo Horizonte, 2012

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A Regulação Sob a Perspectiva da Nova Hermenêutica. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo (REDAE)*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 12, novembro/ dezembro/janeiro, 2008. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br>, Acesso em 10/05/2021.

MORGAN, Mary S. 2001. “The formation of ‘Modern’ Economics: Engineering and Ideology”. Working Paper No. 62/01 - Department of Economic History, LSE. Disponível em: <https://www.lse.ac.uk/EconomicHistory/Assets/Documents/WorkingPapers/Economic-History/2001/WP6201.pdf> [N.B.: Este texto foi subsequentemente incorporado ao livro: Porter, Theodore M., Dorothy Ross, e David C. Lindberg, orgs. 2003. *The Modern Social Sciences*. Cambridge: Cambridge University Press], Acesso em 20/07/2023.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar imposto: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.

NEGREIROS, Hamanda Rafaela. L. F. V. de. A Aplicação da Teoria Processual Administrativa à Lei nº 13.655/2018 e as Reformas Regulatórias. *Revista de Direito Setorial e Regulatório*, v. 5, n. 2, p. 129-146, outubro 2019.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Código Penal Comentado*, Ed. GEN/Forense, 16ª ed., 2016

OCDE. *Methodology for assessing the implementation of the OECD principles of corporate governance*. Paris: OCDE, 2007.

_____. Tax morale: what drives people and businesses to pay taxes? Organization for Economic Co-operation and Development. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/tax-morale-f3d8ea10-en.htm>, Acesso em 22.02.2021.

OLIVEIRA, Amanda Flávio de. Mitos e verdades sobre regulação por agências. Portal JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/mulheres-na-regulacao/mitos-e-verdades-sobre-regulacao-por-agencias-11042023>, Acesso em 31/05/2023

_____. Multar ou firmar acordo? O que é melhor para a sociedade?. Disponível em <https://www.oconsumerista.com.br/2019/12/multar-acordo-melhor-sociedade/>: Acesso em 25.05.2021.

OLIVEIRA, Rafael Arruda. A regulação, o compliance, as mensagens positivas e os novos repertórios de governança. Ano 2018, NUM 389, site: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Rafael-Arruda-Oliveira/a-regulacao-o-compliance-as-mensagens-positivas-e-os-novos-repertorios-de-governanca>. Acesso: 16.05.2021.

PASINATTO, Ana Paula; BORGES, Antônio de Moura. Enfrentando o paradigma do princípio da indisponibilidade do crédito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; SIQUEIRA, Julio Homem de; BEDÊ JÚNIOR, Américo; FABRIZ, Daury César; SIQUEIRA, Junio Graciano Homem de; CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano (Coord.). *Noções gerais e limitações formais ao poder de tributar*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p.453-469 (Coleção Fórum Princípios Constitucionais Tributários – Tomo I).

PARISI, Fernanda Drummond. *Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário*. São Paulo: PUC-SP, 2016.

PASCHOAL, Bruno Vinícius Luchi. *Punição, recompensa, persuasão e ajuda: estratégias regulatórias a partir do caso Nota Fiscal Paulista*. Orientadora: Máira Rocha Machado. 2012. Dissertação - Mestrado em Direito, FGV, São Paulo, 2012.

PELLEGRINI, Josué Alfredo. *Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil*. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em 01/05/2023.

PINHEIRO, Hendrick. *Transação Tributária: Planejamento e Controle*. Ed. Fórum, 1ª edição, Belo Horizonte, 2021.

PLUTARCO, Hugo Mendes. A sonegação e a litigância como forma de financiamento. *Economics Analysis of Law Review*, v. 3, n. 1, p. 122-147, jan-jun/2012. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/3> EALR 122. Acesso em: 20.03.2021.

POSNER, R. Theories of Economic Regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, v. 5, n. 2, p. 335-358, 1974.

RIBAS, Lídia Maria; SILVA, Hendrick Pinheiro. Transação tributária como política pública e a importância do gasto tributário como critério de controle, *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 38.2, jul./dez.2018.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação tributária de acordo com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022. (Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário; v. 1). p. 15-47

SARAIVA NETO, Oswaldo Othon de Pontes. Planejamento tributário agressivo: aspectos teóricos, posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e multa punitiva. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 17, n. 97, p. 9-30, jan./fev. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

JAMES, Simon. Taxation and the Contribution of Behavioral Economics. In: ALTMAN, Morris. *Handbook of Contemporary Behavioral Economics: Foundation and Developments*. Routledge, 2015, p; 589-600.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. The economics of tax evasion: theories and empirical evidences - A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas, *Rev. econ. contemp.* vol.9 nº.3 - Rio de Janeiro - Sept. /Dec. 2005.

SHU-YI, Oei. *Getting More by Asking Less: Justifying and Reforming Tax Law's Offer-in-Compromise Procedure*, L.J. 1673, 2012.

TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva.

_____. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Silvia Faber; REZENDE, Flávia Romano de. O devedor contumaz na transação tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Transação Tributária:*

homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho. Belo Horizonte: Fórum, 2022. p. 341-357. ISBN 978-65-5518-407-5.

VELLOSO, Andrei Pitten. Transação por adesão no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica tributária ou aduaneira. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

VIANA, Alan Flores. Compliance Tributário por intermédio de uma regulação tributária cooperativa. In KUVYEM, Luiz Fernando; CARVALHOSA Modesto (Coord.) *Compliance no Direito Empresarial*, Volume 4, ed. Revista dos Tribunais, 2020.

VIANA, Alan Flores, SARAIVA NETO, Oswaldo Othon de Pontes. Uso do prejuízo fiscal para pagamento da transação tributária. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2022-ago-14/vianae-saraiwa-neto-prejuizo-fiscal-transacao-tributaria>. Acesso em 15/12/2022.

VITAIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. *Revista Direito GV*, v. 15, n. 1, 2019.