



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS  
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO  
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA  
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO  
MONOGRAFIA JURÍDICA

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA**  
UM CAMINHO PARA A EFETIVIDADE NA ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS

ORIENTANDO – DAILSON SILVA DOS SANTOS  
ORIENTADORA – PROF.<sup>a</sup>. DR.<sup>a</sup>. FERNANDA DA SILVA BORGES

GOIÂNIA-GO  
2023

DAILSON SILVA DOS SANTOS

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA**  
UM CAMINHO PARA A EFETIVIDADE NA ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS

Monografia Jurídica apresentado à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito, Negócios e Comunicação da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).

Prof.<sup>a</sup>. Orientadora – DR.<sup>a</sup>. Fernanda da Silva Borges

GOIÂNIA-GO

2023

DAILSON SILVA DOS SANTOS

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA**  
UM CAMINHO PARA A EFETIVIDADE NA ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS

Data da Defesa: \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Orientadora: Prof.<sup>a</sup>. Dr.<sup>a</sup>. Fernanda da Silva Borges Nota 10

---

Orientador (a): Prof. M.e. Luiz Antônio de Paula Nota 10

Dedico este trabalho, em primeiro lugar, à minha querida família, cujo amor, apoio e incentivo foram fundamentais para que eu pudesse iniciar, persistir e agora concluir este curso. Vocês são minha base sólida, minha inspiração e minha razão para nunca desistir.

Aos meus poucos amigos, que estiveram ao meu lado nos momentos de desafio e celebração, dedico este trabalho como uma homenagem à amizade sincera e ao companheirismo que tornaram essa jornada mais leve e significativa.

Por fim, dedico este trabalho a mim mesmo, como um prêmio pela minha dedicação, determinação e pela superação de todos os obstáculos que se apresentaram ao longo do caminho. Esta monografia é o resultado do meu esforço e paixão pelo conhecimento, e é uma lembrança de que, com perseverança, podemos alcançar nossos objetivos mais auspiciosos.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro plano, a Deus por sustentar-me até o presente momento, concedendo-me saúde, serenidade e determinação ao longo da minha trajetória acadêmica.

Em segundo lugar, manifesto minha profunda gratidão aos meus genitores, que apoiaram incondicionalmente minhas aspirações, reduzindo a distância geográfica que separava nossos caminhos com seus sinceros e autênticos estímulos, revestidos em afagos, os quais, inegavelmente, suavizaram minha jornada.

Quero também expressar meu reconhecimento aos meus irmãos por todo o apoio, encorajamento, confiança e respeito dedicados à pesquisa aqui empreendida, sentimentos que serviram de combustível, e palavras seriam insuficientes para captar a profundidade dessas emoções. Não posso deixar de mencionar os escassos, porém valiosos, amigos que me acompanharam durante essa trajetória, e em curto período, ofereceram ânimo e confiança a uma ideia que, até então, era apenas uma abstração a ser concretizada.

Paralelamente, desejo estender meu agradecimento a mim mesmo, por toda a dedicação e empenho investidos nesta pesquisa. Trabalhei arduamente ao longo desse período, mantendo uma dedicação constante e incansável aos estudos e à pesquisa, uma vez que, sem isso, é possível que não tivesse atingido o resultado almejado.

Expresso um agradecimento especial ao Dr. Alexandre Fernandes Limiro por sua inestimável assistência, que abrangeu desde a elucidação de dúvidas pontuais até o fornecimento de recursos acadêmicos e materiais de pesquisa, além da confiança depositada em mim. Não posso deixar de mencionar meus colegas e amigos de trabalho, cujas ideias e debates enriqueceram significativamente esta pesquisa.

Ademais, presto meus agradecimentos à minha orientadora, a quem professo grande estima e admiração. Agradeço o comprometimento, compreensão e dedicação demonstrados ao contribuir genuinamente para o progresso desta pesquisa.

Por último, mas não menos importante, agradeço ao professor convidado não apenas por sua disponibilidade para minha avaliação, mas também por sua contribuição direta e objetiva no que diz respeito aos aspectos materiais e formais desta pesquisa.

Talvez não tenhamos conseguido fazer o melhor, mas lutamos para que o melhor fosse feito. Não somos o que deveríamos ser, não somos o que iremos ser, mas Graças a Deus, não somos o que éramos.

**Martin Luther King**

Nada é maravilhoso, exceto o anormal, e nada é anormal até que compreendamos a norma.

**CS Lewis**

## RESUMO

A transação tributária é um instituto atinente à extinção do crédito tributário, que originariamente está previsto no art. 171 do Código Tributário Nacional, mas que somente foi regulamentado no ano de 2020, quando a Medida Provisória n. 899/2019, foi adotada pela Lei n. 13.988/2020. Com a recente regulamentação, surge com ela uma série de nuances, dentre estas, a arrecadação tributária que até então se via fundado apenas nos morosos e caros processos de execução fiscal. Com isso, a presente pesquisa teve como objetivo central a análise da transação tributária como um meio ou um caminho a se alcançar efetividade na arrecadação de tributos, ou seja, se a transação se mostra como uma política pública efetiva. Para tanto, foram utilizados o método hipotético-dedutivo tendo como base a revisão bibliográfica e dados secundários fornecidos pela Procuradoria Geral da fazenda Nacional, assim como o método indutivo a se perfectibilizar a partir da análise dos institutos legais e infralegais da transação tributária. Como conclusão, a pesquisa pode confirmar que a transação tributária, ainda que com todas as suas dificuldades e imprecisões legislativas, se mostra como uma política pública efetiva na arrecadação de tributo.

**Palavras-chave:** Transação tributária, efetividade, política pública, execução fiscal.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>Figura 1</b> – Dados DATAJUD .....	32
<b>Figura 2</b> – Relatório Justiça em Números .....	43
<b>Figura 3</b> – Relatório Justiça em Números .....	44
<b>Figura 4</b> – PGFN em números.....	63
<b>Figura 5</b> – PGFN em números .....	64

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
MP	Medida Provisória
CDA	Certidão de Dívida Ativa;
CNJ	Conselho Nacional de Justiça;
TRF1	Tribunal Regional Federal da 1ª Região;
CPC	Código de Processo Civil
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
GFIP	Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social
STJ	Superior Tribunal de Justiça
PL	Projeto de Lei
NPJ	Negócio Jurídico Processuais
RFB	Receita Federal do Brasil
ME	Ministério da Economia
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
IRPJ	Imposto de Renda para Pessoas Jurídicas
TRF2	Tribunal Regional Federal da 2ª Região
TRF3	Tribunal Regional Federal da 3ª Região
CAPAG	Capacidade de Pagamento

## LISTA DE SÍMBOLOS

§ Parágrafo

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>1 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO</b> .....	<b>14</b>
1.1 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. ....	19
1.2. CONSTITUIÇÃO OU FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	23
1.1.1. Formas de constituição do crédito tributário.....	24
1.3. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E SUA FUNÇÃO ARRECADATÓRIA.....	27
1.4. PRINCÍPIOS .....	31
1.4.1. Princípio da indisponibilidade do interesse público .....	33
1.4.2. Princípio da legalidade .....	35
1.3.2.1. Princípio da indisponibilidade do crédito tributário .....	37
<b>2. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A LITIGIOSIDADE: ASPECTOS GERAIS</b> .....	<b>40</b>
2.2. A DISCRICIONARIEDADE DA AUTORIDADE FAZENDÁRIA NA CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.....	49
2.3. A TRANSAÇÃO E SUAS MODALIDADES .....	52
2.3.1. Transação individual ou por adesão na cobrança de créditos inscritos em dívida ativa da União .....	53
2.3.2. A transação por adesão e o contencioso tributário de relevância disseminada .....	56
2.3.3. Transação no contencioso de pequeno valor .....	59
2.4. A TRANSAÇÃO COMO ELEMENTO DE ARRECADAÇÃO.....	61
2.4.1. A transação tributária em números .....	62
<b>3. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A LIVRE CONCORRÊNCIA</b> .....	<b>65</b>
3.2. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A FIGURA DO DEVEDOR CONTUMAZ.....	68
3.3. A LIVRE CONCORRÊNCIA COMO COROLÁRIO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. 71	
3.3.1. Limitações à concessão de benefícios na transação tributária .....	72
3.3.2. A capacidade de pagamento e a falta de clareza nos critérios de fixação .....	76
3.4. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A POSSÍVEL RENÚNCIA DE RECEITAS. ....	79

3.5. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA RELAÇÃO COM GUERRAS FISCAIS.....	81
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>84</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>88</b>

## INTRODUÇÃO

A transação tributária recentemente regulamentada pela Lei n. 13.988/2020, tem sido fruto de intenso debate doutrinário e judicial. Isso porque, ainda que o Código Tributário Nacional preveja a possibilidade de o particular e o Estado realizarem acordo de transação com a finalidade de extinguir o crédito tributário, esta foi implementada somente em 2020.

Ao teor da exposição de motivos constantes da MP 899/2019, tem-se que a implementação da transação tributária como uma política de arrecadação tributária, muito se deu em razão da falência do poder judiciário no que diz respeito aos meios de cobrança típicos da fazenda, ou seja, a transação surgiu com o objetivo não apenas de diminuir o estoque de execuções fiscais em tramite no judiciário brasileiro, mas também de melhorar a capacidade de arrecadação da União.

Com isso, a presente pesquisa tem como cerne, a baixa efetividade na arrecadação de tributos por meio de execuções fiscais, o alto custo associado ao grande número de processos tributários e verificar se a transação tributária se mostra como uma política pública efetiva na arrecadação de tributos e se tem impactos positivos na livre concorrência e livre iniciativa.

Assim, pode-se evidenciar que a relevância social do tema reside na necessidade de políticas públicas efetivas, pois todos os serviços prestados pelo Estado, depende de receitas tributárias, vez que o Estado não é, em regra, produtor de riquezas.

Não obstante, sob a perspectiva jurídica, a pesquisa busca contribuir para a análise dos institutos relacionados à transação tributária e seus efeitos diretos e indiretos na arrecadação de receitas públicas, fornecendo, uma base jurídica sólida com base em dados necessários a se avaliar a efetividade da transação tributária como mecanismo de recuperação de créditos tributários.

Nesse sentido, a presente pesquisa teve como objetivo central a análise da transação tributária como um meio ou um caminho a se alcançar efetividade na arrecadação de tributos, ou seja, buscamos entender se a transação tributária se mostra uma política pública capaz de alcançar seus objetivos estruturais, sem causar prejuízos concorrenciais ou renúncia de receitas, considerando, sobretudo, a morosidade do judiciário na prestação jurisdicional executiva e os altos custos para se manter uma execução fiscal ativa por anos.

Para tanto, foram utilizados como métodos de pesquisa o hipotético-dedutivo, tendo como base a revisão bibliográfica e dados abertos fornecidos pela Procuradoria Geral da fazenda Nacional, assim como o método indutivo a se perfectibilizar a partir da análise dos institutos legais e infralegais que regulamentam a transação tributária.

Na primeira das três seções constantes do desenvolvimento da presente pesquisa, analisou-se os aspectos materiais e formais respectivos ao lançamento do crédito tributário, formas de constituição desse crédito, obrigação tributária, e extinção do crédito tributário, com a finalidade de melhor compreensão das seções seguintes. Também se analisa a transação tributária face aos princípios da indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário, considerando que, como se sabe, o tributo é receita do Estado e como tal, aplica-se a este, os princípios inerentes ao direito público, à exemplo da legalidade.

No decorrer da segunda seção, analisou-se a transação tributária sob o aspecto da litigiosidade, tendo como ponto central, a verificação se a transação tributária se mostra como uma política pública apta não apenas a fomentar um processo arrecadatório mais efetivo, mas também se tem condição de reduzir a litigiosidade que envolve o procedimento de cobrança de crédito tributário. Também foram abordadas as modalidades de transação e suas particularidades.

Por fim, a terceira seção cuidou de analisar a transação tributária sob o aspecto concorrencial, considerando, para tanto, os aspectos inerentes à vedação de realização de transação com devedor contumaz, a renúncia de receita, as implicações acerca da equivocada aferição acerca da capacidade de pagamento dos contribuintes para fins de se determinar os benefícios a serem concedidos, assim como a análise da transação sob o prisma do possível fomento às guerras fiscais veladas.

## 1 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

A arrecadação do Estado é uma atividade que remonta aos tempos mais antigos da humanidade, para Schoueiiri (2019), diante do surgimento dos Estados modernos, essa atividade se tornou mais relevante e complexa, exigindo também o respeito a uma série de garantias aos contribuintes. No entanto, essas garantias serão analisadas nos próximos tópicos, pois neste momento o foco será a transação tributária, um instrumento jurídico que visa a solução de conflitos entre Estado e contribuintes.

De início, impende mencionar que a transação tributária nos termos do que dispõe o art. 171 da Lei n. 5.172/1966, é meio de extinção do crédito tributário mediante concessões mútuas, e que necessariamente, importe em terminação de litígio, extinção essa que conforme previsto no art. 156 do Código Tributário Nacional (CTN), só pode ser realizada mediante a existência de lei ordinária disciplinando a matéria.

Inclusive, conforme as lições de Baleeiro (2015), a exigência de lei em sentido estrito regulamentando a transação tributária, decorre do princípio da legalidade, princípio este que é intrínseco a toda a atividade estatal, e que, tendo o parágrafo único do art. 156 do CTN, determinado que toda matéria que importe em instituição, renúncia, extinção etc. de crédito tributário, deve necessariamente ser pautado em lei ordinária, isto porque:

A regra está em que tudo o que se referir à instituição e à renúncia de tributos, enfim, tudo o que configurar o exercício da competência que somente a Constituição Federal outorga a cada ente político da Federação, depende de lei própria da pessoa política. Nesse caso, existindo omissão do legislador ordinário sobre responsabilidade tributária, sobre a base de cálculo do tributo, ou sobre a alíquota (apesar das normas gerais postas em lei complementar), inexistiria o tributo naquela ordem jurídica competente, sendo insuficientes as disposições do CTN, meras normas-quadro, sobre como devem ser elaboradas aquelas normas faltantes. O mesmo raciocínio deve ser feito em relação àquelas causas extintivas, excludentes ou suspensivas do crédito que configuram renúncia parcial ou total à receita (remissão, compensação, anistia, isenção, moratória etc.). É mister que lei própria da pessoa competente conceda efetivamente o favor ou benefício fiscal, graduando-o, conforme a decisão política da pessoa. Aliás, a Constituição Federal proíbe a União de conceder isenção de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 151, III) e exige que a lei de renúncia da pessoa competente seja específica (esse o teor do art. 150, § 6º). (BALEIRO, 2015, p. 1.273).

No entanto, para Schoueiiri (2019), a exigência de lei ordinária decorre do dever de cautela exigido pelas partes o que é inerente às relações obrigacionais que envolvem a atividade estatal, sobretudo o fisco. Isto porque, ao poder público não é dada a faculdade de dispor do crédito tributário – conforme será mais bem abordado nos tópicos seguintes – pois, conforme dispõe o art. 142º do CTN, trata-se de atividade plenamente vinculada, principalmente se

levado em conta a indisponibilidade do crédito tributário, que será melhor analisado oportunamente.

Daí é possível extrair as verdadeiras intenções do legislador no momento da instituição da norma em análise, pois se o poder público age em razão da lei, e não na sua ausência, e assim sendo, não tendo a lei disposto acerca da possibilidade de o fisco transacionar com o contribuinte, estabelecendo as condições a serem seguidas, não pode a administração pública assim proceder, sob pena de responsabilidade funcional.

Por outro lado, há de se observar que o art. 171, do CTN, estabelece que a transação tributária deve ser instituída, não apenas com o fito de se obter maior celeridade na arrecadação de tributos, mas também pela possibilidade de a arrecadação ser realizada de maneira mais efetiva, nesse sentido:

[...] não se pode negar que não é interesse sequer do Fisco que uma disputa judicial fique se arrastando por anos, entulhando os tribunais e prorrogando indefinidamente o eventual recebimento do crédito tributário. Daí por que o art. 171 do Código Tributário Nacional, ao tratar da transação, prevê a necessidade de uma lei, que deverá impor condições para que uma transação seja possível. Tem-se, aqui, uma conciliação entre, de um lado, o Princípio da Legalidade, que exige a presença de uma lei para que se dê a transação e, de outro, o interesse público, que muitas vezes será mais bem atendido se forem encurtadas as demandas judiciais, por meio da transação. (SCHOUERI, 2019, p. 1.245).

Assim, a publicação da Lei nº 13.988/2020, deixa ao legislador um convite ao sujeito passivo, a extinguir a obrigação tributária por meio do método que importará necessariamente na extinção do litígio, o que até então, não era possível em razão da inexistência de lei determinando a matéria. E, conforme visto, ainda que se maneira superficial para este momento, à Administração Pública não foi dada uma carta em branco – discricionariedade – para que a Administração realizasse transação tributária com contribuintes sem que existisse lei regulamentado a matéria aplicável.

No entanto, algumas considerações são necessárias para que se obtenha a melhor compreensão sobre o tema, pois diante da exigência do CTN pela necessidade de lei ordinária disciplinando a matéria e conseqüentemente, pôr fim a litígios, implica dizer que nos termos da imposição do CTN, somente seria possível realizar transação nos casos em que o crédito tributário já estivesse inscrito em dívida ativa e/ou executado.

Conclusão esta que é adotada por Schoueri (2019), que, assim como Baleeiro (2015), conceitua a transação tributária como um meio de resolução de litígio, acrescentando que a transação prevista no CTN, muito se assemelha à transação do direito privado prevista no art. 840 do Código Civil. Porém, ao trazer a questão para as balizas do direito público, o autor,

estabelece que a realização da transação tributária, necessita obrigatoriamente da existência de um litígio:

[...] Do texto, vê-se que a essência de uma transação é um litígio (presente ou iminente), que se encerra a partir de concessões das partes. Se há um litígio, há uma controvérsia. Há interesses contrapostos. Há uma pretensão, de uma parte, que sofre a resistência da outra parte. Uma e outra parte abrem mão, ainda que parcialmente, de suas pretensões, chegando a um acordo. Deve-se notar que na transação não há ganhador ou perdedor. Há um acordo, que se deu por concessões mútuas. (SCHOUERI, 2019, p. 1.244).

Contudo, a nosso sentir, limitar a realização da transação tributária a créditos tributários inscritos em dívida ativa e executados, é colocar empecilhos desnecessários à realização do instituto. Soma-se a isso, o fato de que o objetivo nodal da transação tributária é a redução dos litígios, o que conseqüentemente, tem o condão de reduzir gastos públicos com as execuções fiscais que quase sempre se mostram ineficazes para os fins a que se propõe, conclusões estas que estão estampadas na exposição de motivos da Medida Provisória (MP) n. 899/2019, que posteriormente foi convertida na Lei n. 13.988/2020, lei que regulamenta a transação tributária no âmbito federal, a exemplo:

4. A proposição prevê, ainda, modalidade de transação voltada à redução de litigiosidade no contencioso tributário, afastando-se do modelo meramente arrecadatário. Objetiva-se, com a proposição, atacar o gargalo do processo contencioso tributário, cujo estoque, apenas no Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), totaliza mais de R\$ 600 bilhões de reais, distribuídos em cerca de 120 mil processos.

5. Soma-se a esse universo os processos judiciais em curso, cuja discussão se encontra garantida por seguro ou fiança, gerando custos aos litigantes, ou mesmo suspensas por decisões judiciais, que totalizam outros R\$ 42 bilhões de reais.

6. Em ambos os modelos a transação é instrumento de solução ou resolução, por meio adequado, de litígios tributários, trazendo consigo, muito além do viés arrecadatário, extremamente importante em cenário de crise fiscal, mas de redução de custos e correto tratamento dos contribuintes, sejam aqueles que já não possuem capacidade de pagamento, sejam aqueles que foram autuados, não raro, pela complexidade da legislação que permitia interpretação razoável em sentido contrário àquele reputado como adequado pelo fisco.

Como se vê, a autorização para a Fazenda Pública realizar transação tributária seria inócua para os fins a que se propõe – redução de litígios – caso houvessem de limita-la a créditos inscritos em dívida ativa e executados, vez que estando o crédito executado, pode muito bem o contribuinte lançar mão de defesa executória e caso obtenha êxito, deverá a Fazenda Pública arcar com todas as custas da execução e honorários, custos esses que a MP n. 899/2019, objetivou acabar, de acordo com sua exposição de motivos.

Não bastasse, além dos motivos delineados acima, reduzir as possibilidades das partes transacionarem, limitando a possibilidade à existência de créditos inscritos em dívida ativa e/ou executados, além de não se prestar a resolver a problemática que é objetivo da lei de regência, contribui para uma crescente no número de ajuizamento de execuções fiscais, pois

diante da vedação apresentada, o contribuinte se ver obrigado a aguardar o ajuizamento da execução fiscal para só então, poder se beneficiar da transação, o que por certo, importará em maior morosidade no processo arrecadatório e sobretudo, uma elevação nos gastos públicos, o que a nosso sentir, não é razoável.

E não há aqui que se falar que a opção por ter o crédito tributário inscrito em dívida ativa para que posteriormente venha a ser cobrado judicialmente pela Fazenda Pública, é uma faculdade do contribuinte devedor, afinal de contas se a este é imposta a condição de que o crédito deva estar inscrito e/ou executado, para que só então possa gozar dos benefícios que a transação pode ter, como a redução das multas e encargos, não há que se falar em faculdade do contribuinte.

Assim sendo, parece-nos que tal posicionamento não é o mais acertado acerca da transação tributária, tanto o é, que a Lei n. 13.988/2020, afastou tal exigência, ao dispor em seu art. 2º, que a transação pode ser realizada tanto com relação a créditos inscritos em dívida ativa, quanto em procedimentos judicial de execução fiscal e em processos administrativos:

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, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União;

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

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

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

Entrementes, superada esta discussão, impende esclarecer a natureza jurídica da transação tributária, pois conforme delimitado anteriormente, a doutrina de modo geral, defendia que a transação importava em novação do crédito tributário, o que necessariamente implicaria na impossibilidade de o contribuinte que pagou determinado tributo por meio da transação, pleitear a sua repetição.

Nesse sentido, seria a transação tributária, um negócio jurídico suficiente a encerrar a relação tributária preexistente, de maneira que a nova obrigação que surgiu com a transação, não está sujeita a repetição do indébito pago, pois, a obrigação tributária originária fora extinta por meio da transação e não pelo pagamento, sendo, portanto, duas obrigações de natureza distinta, uma não se confundindo com a outra, a exemplo, o posicionamento que era defendido por (SCHOUERI, 2019):

Deve-se notar que, por se tratar de transação, já não pode mais o sujeito passivo reportar-se à obrigação preexistente como modo de pleitear a restituição do valor pago. [...] Uma consequência da transação, uma vez aperfeiçoada, é que, se o débito original era indevido, não cabe cogitar sequer de repetição do indébito. Afinal, esta só surge no caso de pagamento indevido; com a transação, não há pagamento. Mais uma vez: a obrigação original foi extinta pela transação, não pelo pagamento. Se nada se pagou, não há repetição. Aquilo que o sujeito passivo paga já não é a obrigação original, mas aquela surgida com a transação. Somente caberia repetição do indébito se a própria transação estivesse maculada por ilegalidade ou inconstitucionalidade. Uma transação regular dá surgimento a uma nova obrigação de natureza pública entre as partes. (SCHOUEIRI, 2019, p. 1.247)

Com isso, nota-se que para o autor, a realização da transação tributária tem natureza contratual, ou seja, a realização do negócio jurídico, extingue por si só a relação tributária, nascendo uma nova de natureza contratual. No entanto, para Baleeiro (2015), em que pese o autor considerar a transação como um negócio jurídico suficiente para a resolução de litígios mediante a extinção do crédito tributário, este estabelece que a transação se diferencia de um contrato, pois apenas modifica as relações obrigacionais estabelecidas pela administração pública, mas não cria obrigações:

Ato jurídico, porque modifica e extingue obrigações preexistentes, e não contrato, apesar de prestigiosas opiniões em contrário, porque não cria tais obrigações. A autoridade só pode celebrá-la, com relativo discricionarismo administrativo na apreciação das condições, conveniências e oportunidades, se a lei lho faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados. Tratando-se de ato que exige critério elevado e prudência acurada, o CTN determina que a lei designará qual a autoridade competente para celebrar a transação em cada caso. (BALEEIRO, 2015, p. 1.330).

Posicionalmente este que foi o adotado pela Lei n. 13.988/2020, afinal de contas o parágrafo (§) 3º do art. 3º da Lei n. 13.988/2020, dispõe que a extinção do crédito tributário em decorrência da transigência entre as partes, está condicionada ao integral cumprimento das obrigações contraídas no termo de transação.

Não bastasse, o § 3º do art. 12º, da lei de regência, também deixa claro que a relação obrigacional estabelecida pela transação, não importa em novação, sendo assim, a transação proposta pelas partes, está coberta pela garantia da possibilidade de a parte pleitear a repetição do indébito caso em oportunidade futura, tome conhecimento acerca da ilegalidade do pagamento dos créditos transacionados.

A doutrina mais recente também afirma que caso a transação importasse em novação, ou seja, fizesse surgir outra obrigação tributária substituindo os créditos tributários da antiga relação, violaria o disposto no art. 156 do CTN, vez que tal hipótese não está prevista em seu rol taxativo (FIORIN, 2021).

Com isso, e a nosso ver, acertadamente, o autor afirma que a extinção do crédito tributário ou a eliminação do litígio tributário, por meio da transação, constitui-se em um negócio jurídico assim como dispõe a Lei n. 13.988/2020, mas que a efetivação da extinção do

crédito tributário somente ocorre com o cumprimento das condições estabelecidas no termo firmado entre as partes, termo este que pressupõe não apenas a existência de direitos, mas também prevê deveres a serem cumpridos, e, sobre isso, afirma Fiorin (2021), que “o acordo deve versar sobre as concessões mútuas, visando promover a extinção da exigibilidade do crédito, para adimplemento da obrigação, sem perder a essência do princípio da legalidade.”.

Mormente, como se pode notar, diante da estrita relação entre a transação tributária e crédito tributário, para melhor compreensão do tema, far-se-á necessário trazer algumas abordagens acerca do que seria o crédito tributário e sua relação obrigacional, conforme se verá a seguir.

## 1.1 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Entender a natureza jurídica do crédito tributário e sua relação com as obrigações tributárias, é de suma importância para que possamos compreender o assunto em sua amplitude. Assim sendo, menciona-se que o Título III do CTN, por meio do art. 139, coloca o crédito tributário como um direito do fisco que decorre da obrigação principal, ou seja, crédito tributário e obrigação tributária estão intrinsecamente ligados.

Entrementes, antes de adentrar especificamente no crédito tributário, cabe esclarecer primeiro a relação obrigacional do direito tributário, pois, o direito tributário se assenta em relações obrigacionais, que são inerentes a todos os participantes da relação jurídica, de maneira que, ao fisco é dada a obrigação de fiscalizar e cobrar o tributo devido, em razão da sua vinculação, (será mais bem abordado posteriormente), e ao contribuinte é atribuído o direito de pagar tributo assim como o de cumprir com as demais obrigações a ela inerente.

Assim, sob o espectro da relação obrigacional entre Estado e particular, o CTN por meio de seu Título II, estabelece que as obrigações do contribuinte se dividem em obrigações principais e acessórias de maneira que, a obrigação principal se resume ao pagamento de tributo ou penalidade, de acordo com o conceito legal atribuído pelo § 1º, do art. 113, do CTN, e as acessórias tem por objeto, prestações positivas ou negativas, conforme dispõe o § 2º do mencionado dispositivo, somando-se a isso, tem-se que o descumprimento das obrigações acessórias acarreta a sua conversão em principal, relativamente ao pagamento de penalidades:

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

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

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

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

Assim sendo, é perceptível que o crédito tributário nasce junto com a obrigação, que por sua vez, nasce com a ocorrência do fato gerador. Portanto, uma vez ocorrido o fato gerador<sup>1</sup> do tributo, nasce com ele a obrigação tributária de pagar o tributo correspondente, obrigação esta que se traduz em crédito tributário. Portanto, para análise e conceituação do crédito tributário, serão analisados somente as obrigações principais e porventura o descumprimento de obrigações acessórias, vez que esta circunstância enseja sua conversão em obrigação principal, ou seja, em crédito tributário.

Nesse sentido, ao conceituar crédito e obrigação tributária, Paulsen (2020), afirma que do ponto de vista da fenomenologia<sup>2</sup>, estes surgem no mesmo instante, ou seja, são situações distintas de uma mesma relação jurídica.

Em contrapartida, para Machado (2019), assim como para Paulsen (2020), o crédito tributário surge com a ocorrência de um fato gerador. No entanto, para o autor, o crédito tributário é o nome que se dá a partir da formalização da obrigação tributária, ou seja, somente ocorre após a obrigação ser tornada líquida certa e exigível o que só ocorre mediante o lançamento. Portanto, para o autor é o lançamento que transforma obrigação tributária ainda ilíquida, incerta e inexigível em crédito tributário.

No entanto, ousamos discordar do autor, pois conforme sua conceituação, só haveria como falar em crédito tributário, a partir do momento que este fosse lançado pela autoridade administrativa, o que, a grosso modo, não nos parece ser um conceito completo, pois se houve a ocorrência do fato gerador, sendo ou não de conhecimento da autoridade administrativa, já há um crédito tributário a ser apurado, de maneira que o lançamento se torna um ato preparatório, ou seja, ele apenas torna a obrigação que antes era inexigível, e a transforma em uma obrigação certa líquida e exigível, conceituação esta que se mostra mais acertada sobretudo se levado em conta que crédito e obrigação tributária são duas situações distintas e autônomas.

Portanto, a não formalização por meio do lançamento, não significa que o crédito tributário não exista, este fato apenas não dá ao fisco o direito de cobrá-lo, sendo, pois, o

---

<sup>1</sup> A presente monografia não se preocupará em conceituar fato gerador de tributo, pois não é conteúdo substancial para o enfrentamento da questão, logo, para mais informações sobre fato gerador, observar o disposto no Capítulo II do Título II do Código Tributário Nacional, arts. 114 a 118.

<sup>2</sup> A presente monografia não abordará em seu decorrer conceitos acerca desta palavra, portanto, para melhor compreensão do texto, explica-se que fenomenologia, resumidamente, é um método de pensamento filosófico.

lançamento, apenas o ato de formalização do crédito, e por isso o Código Tributário, dá a este procedimento o nome de constituição definitiva do crédito tributário, que é necessariamente o crédito: certo; líquido, e exigível.

Tal conclusão é inclusive, reforçada por Baleeiro (2015), que ao tratar do crédito tributário sob a perspectiva Kelseniana, argumenta que o crédito tributário nasce a partir do momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, este se traduz em direito subjetivo do fisco, que por sua vez, é obrigado a efetuar o lançamento e conseqüentemente, de cobrar a exação que lhe é de direito. Argumenta ainda, que diante do nascimento desse direito do Estado, nasce também o dever do contribuinte de efetuar o recolhimento do tributo, mas que, todavia, não pode ser efetuado antes de sua formalização.

Entretantes, em atenção à conceituação apresentada pelo autor, acrescentamos que tal interpretação não poderia ser diferente, sobretudo se levado em consideração os art.s 139 e 142 do CTN, que dispõem que o crédito tributário nasce com a ocorrência do fato gerador, sendo o ato do fisco de lançar, ou seja, formalizar a obrigação tributária constituindo definitivamente o crédito tributário, é somente o ato formal e necessário pelo qual o fisco poderá exercer seu direito subjetivo, direito este que segundo Baleeiro (2015), trata-se de direito em grau de eficácia mínima<sup>3</sup>.

Ora, se por meio do lançamento, se tem a constituição definitiva do crédito como uma realidade formal, é evidente que este existe antes mesmo do lançamento, inclusive, o próprio autor Machado (2019), não nega essa conclusão, pois, segundo ele, o crédito tributário apesar de estar diretamente ligado à obrigação tributária e ao fato gerador, tem-se que o crédito tributário como realidade formal, ou seja, após seu lançamento, tem natureza autônoma ao lançamento e a obrigação tributária, ou seja, uma vez desconstituído o crédito tributário, e estando dentro do prazo decadência, pode a autoridade administrativa realizar novo lançamento constituindo novo crédito tributário. Portanto, se o crédito é autônomo, o lançamento apenas lhe dá os atributos necessários à cobrança.

Não bastasse, havendo a desconstituição da obrigação tributária, o crédito tributário permanecerá ainda certo, líquido e exigível, tendo em vista ser esta uma obrigação autônoma. Há de se observar ainda, que há casos em que há lançamento de crédito tributário cujo fato gerador jamais existiu, e, para esses casos, até que este crédito seja anulado, seja por meio de procedimento administrativo ou judicial, este subsistira, e o fisco por certo o cobrará. No entanto, ressalta-se que para estes casos, ou nos casos em que há a desconstituição da obrigação

---

<sup>3</sup> Na presente também não será abordado os aspectos gerais dos níveis de eficácia estruturados pelo autor.

tributária, é direito do sujeito passivo pleitear a desconstituição do crédito tributário, possuindo, inclusive o direito de pedir restituição caso já tenha pagado.

[...] Em outras palavras, isso significa que tudo o que alterar o crédito apenas enquanto realidade formal não terá o efeito de afetar a obrigação que lhe deu origem. Exemplificando, caso exista efetivamente uma obrigação tributária, mas o crédito tributário dela decorrente seja considerado formalmente inválido (p. ex., porque oriundo de um lançamento feito por uma autoridade incompetente), isso não impedirá que a autoridade competente proceda ao lançamento e constitua novo crédito, tendo em vista que a obrigação tributária terá subsistido. Também pode acontecer, de fato, de a autoridade administrativa efetuar o lançamento de um tributo que não é devido. Suponha-se, por exemplo, que um agente fiscal se equivoca e lança tributo cujo fato gerador não ocorreu. O crédito tributário existirá, enquanto realidade formal autônoma, embora a obrigação correspondente não exista. O crédito, nesse caso, deverá ser anulado, mas até que isso ocorra não se pode dizer que não tenha existido. Daí dizer-se que, na sistemática do CTN, obrigação e crédito tributário são coisas distintas. (MACHADO, 2019, p. 264).

Veja que, tal posicionamento também é compartilhado por Paulsen (2020), pois este afirma que o crédito tributário tem sua existência formalizada mediante a prática do ato que lhe dá exigibilidade, ou seja, para o autor, a obrigação tributária surge com o fato gerador, mas o crédito tributário sob o aspecto formal, ocorre com o lançamento, que por sua vez, é ato que apenas formaliza sua existência, não sendo, portanto, uma condição de existência material, mas somente formal, podendo se concluir que a partir da sua constituição definitiva, pode o fisco “opor ao contribuinte a existência do crédito e dele exigir seu cumprimento, notificando-o para pagar. Diz-se, por isso, que o crédito ganha exigibilidade.”

Daí decorre o fato de que, uma vez constituído definitivamente o crédito tributário e havendo o inadimplemento deste por parte do contribuinte, pode a Administração Pública Fazendária, inscrevê-lo em dívida ativa, extraíndo do termo de lançamento, a Certidão de Dívida Ativa (CDA), que é título executivo extrajudicial, documento dotado de presunção de liquidez, certeza e exigibilidade – fala-se em presunção, pois admite prova em contrário a fim de desconstituí-la – documento este que é necessário para o ajuizamento de execução fiscal.

Não obstante, para Machado (2019), diferente do que ocorre no direito privado onde a certeza, liquidez e exigibilidade é dada mediante acordo entre as partes, ou seja, deve haver entre as partes um acordo acerca do valor a ser pago em decorrência de determinada obrigação, para o direito tributário, por ser ramo do direito público, não há que se falar em acercamento entre as partes, pois se trata de obrigação de natureza pública da qual o CTN por meio do art. 142, estabelece que é atividade plenamente vinculada e de natureza compulsória, ou seja, uma vez que o ente público tenha conhecimento da existência da obrigação tributária deve este realizar o lançamento.

[...] A questão é que, dada a natureza compulsória do tributo, e a exigência de que seja cobrado por atividade plenamente vinculada, não é possível um acerto consensual

fruto de acordo entre as partes. Daí dispor o art. 142 do CTN que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, a fim de que se faça unilateralmente, à luz da legalidade, aquilo que, nas obrigações privadas, é muitas vezes fruto de convenção entre as partes. (Machado, 2019, p. 262).

Contudo, a vinculação da autoridade Administrativa a que se faz menção, ou seja, a obrigatoriedade que a autoridade administrativa tem em lançar o tributo, será melhor analisada posteriormente. Mormente, superadas os aspectos introdutórios sobre o crédito tributário, é mister que se apresente de maneira detalhada, cada uma das formas de constituição do crédito tributário, assunto este que será abordado no tópico seguinte.

## 1.2. CONSTITUIÇÃO OU FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Conforme tratado anteriormente, o Capítulo II do CTN, conceitua o lançamento como o ato pelo qual a autoridade administrativa constitui formalmente o crédito tributário, ato este que se reveste em um procedimento administrativo com o fim de apurar a ocorrência do fato gerador, do valor devido, delimitar a matéria objeto da autuação e promover a identificação dos sujeitos envolvidos, assim como realizar a aplicação de penalidades se for o caso, redação esta que é dada pela art. 142 do CTN.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim sendo, nos termos do mencionado dispositivo, a constituição definitiva do crédito tributário é realizada mediante a sua representação documental, cujo procedimento administrativo, é ato formal e vinculado, ou seja, obrigatório. No entanto, o lançamento como elemento de formalização do crédito tributário, é apenas uma das formas de se constituí-lo definitivamente, pois, este pode ser feito por ato do próprio contribuinte, ao cumprir suas obrigações acessórias ou mesmo ao entregar suas declarações de rendimentos, a exemplo da DCTF e GFIP.

Inclusive, ao tratar sobre o assunto, Paulsen (2020), leciona que “o crédito existe em determinado montante perante certo contribuinte ciente da sua obrigação, pode se dar de várias maneiras, não estando de modo algum restrita ao lançamento por parte da autoridade.”. nesse sentido, o autor afirma que a constituição definitiva do crédito tributário, pode ser realizada de ofício pelo fisco, por meio da lavratura de auto de infração, notificação fiscal de lançamento de débito, por declaração, homologação ou por ação judicial trabalhista que reconhece a

obrigação de pagar tributos previdenciários, menciona-se que esta última não está prevista no CTN. Não sendo, portanto, o lançamento a única forma de se constituir o crédito tributário.

Ou seja, embora o CTN diga da constituição do crédito tributário pelo lançamento realizado de ofício pela autoridade, há situações em que tal lançamento não se faz necessário, porque já foi definida a certeza e liquidez do crédito tributário em documento produzido pelo próprio contribuinte. (PAULSEN 2020, p. 391).

Portanto, ciente de que a constituição definitiva do crédito tributário, ocorre mediante o lançamento, o que não significa dizer que este não existe antes do lançamento, mas sim, que este só se torna exigível a partir do ato de lançamento, é necessário que se entenda como é realizado o lançamento, assim como as formas legítimas de lançamento existentes no CTN.

### 1.1.1. Formas de constituição do crédito tributário

Ao adentrar aos aspectos formais da constituição definitiva do crédito tributário, temos a necessidade de se analisar de maneira mais detalhada o lançamento. E, ao tratar do assunto, nos ateremos às hipóteses previstas no CTN, que como visto anteriormente, são elas: lançamento por homologação, por declaração e de ofício.

Nestes termos, o CTN, ainda que brevemente, conceitua o lançamento por homologação, como o ato pelo qual, o contribuinte, mediante imposição legal, antecipa o pagamento do imposto à autoridade administrativa, de maneira que a autoridade ao tomar conhecimento deste pagamento antecipado, o homologa. Neste sentido, Machado (2019), ao conceituá-lo, o faz da seguinte forma:

[...] é aquele lançamento no qual todos os atos de apuração, quantificação, cálculo etc., relativos à liquidação da obrigação tributária, são efetuados pelo próprio sujeito passivo. Depois de calcular o montante do tributo devido, o sujeito passivo submete essa apuração à autoridade administrativa, para que esta a homologue. O dever de efetuar o pagamento respectivo, entretanto, é antecipado, devendo ser o tributo recolhido antes do exame da autoridade e da respectiva homologação. (MACHADO 2019, p. 375)

Neste sentido, o entendimento mais acertado é que para os tributos apurados por homologação, em regra não há lançamento, pois a certeza, a liquidez e a exigibilidade do crédito tributário se operaram via documentos produzidos pelo próprio contribuinte:

Quando o contribuinte preenche guia Darf e efetua o pagamento do tributo, ou quando preenche guia de depósito administrativo ou judicial, buscando a suspensão da exigibilidade do tributo, está a formalizar a existência, certeza e liquidez do crédito, indicando o tributo, a competência e o valor. Nesses casos, é desnecessário que haja lançamento de ofício quanto ao valor pago ou depositado, não se falando, pois, em decadência relativamente a tais valores. (Paulsen, 2020, p. 391)

Portanto, segundo o autor, a desnecessidade de lançamento nestes casos, decorre do fato de que as declarações do contribuinte, realizadas mediante o cumprimento de obrigações acessórias, implicam em confissão de dívida, ou seja, em reconhecimento de débito, sendo, portanto, desnecessária a verificação por parte do fisco acerca da ocorrência do fato gerador, o que implica na desnecessidade de realização de lançamento. Neste sentido, inclusive, está a Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao dispor que “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”.

Neste sentido, o lançamento por homologação, nada mais é que uma declaração e antecipação do pagamento do imposto pelo contribuinte. Por outro lado, o CTN também prevê como hipótese de constituição definitiva do crédito tributário, o lançamento por declaração, que na visão de Machado (2019), é o lançamento efetuado pela autoridade administrativa com base em elementos fornecidos pelo contribuinte ou por terceiros.

Significa dizer que neste tipo de lançamento, o fisco toma conhecimento da ocorrência do fato gerador – circunstância essencial para o nascimento da obrigação tributária – mediante informações fornecidas pelo próprio contribuinte ou por terceiros, em decorrência do cumprimento de obrigações acessórias destes. Contudo, diferentemente do que ocorre no lançamento por homologação, aqui o contribuinte apenas fornece os dados necessários ao fisco, que ao tomar conhecimento destes fatos, tem o prazo de cinco anos para formalizar o crédito tributário, nos termos do art. 173, do CTN. Assim sendo, para Paulsen (2020), o lançamento por declaração é aquele que:

[...] o contribuinte fornece ao Fisco elementos para que apure o crédito tributário e o notifique para pagar o tributo devido. Note-se que não se cuida de declaração em que o contribuinte reconheça o débito, pois, se fosse o caso, dispensaria lançamento pelo Fisco. A declaração diz respeito a fatos necessários à apuração, pelo Fisco, do crédito tributário. O contribuinte, nesses casos, cumpre seu dever de informar, mas espera a notificação quanto ao montante a ser pago. (PAULSEN, 2020, p. 396).

Veja que o lançamento por declaração muito se assemelha com o lançamento por homologação, uma vez que, em ambos, o contribuinte apresenta à autoridade administrativa o tributo que entende ser devido, se diferenciando apenas na forma de pagamento, de modo que, no lançamento por declaração, o contribuinte declara o valor que entende devido, e o pagamento é realizado somente em momento posterior, após notificação para pagamento realizada pelo ente tributante.

Por outro lado, no lançamento por homologação, o contribuinte também declara para a autoridade administrativa os valores que entende serem devidos, contudo, este já realiza o pagamento no momento da declaração, cabendo ao fisco apenas a análise dos dados

apresentados e a consequente homologação caso julgue correta a declaração, conclusões estas que também são adotadas por Machado (2019), ao se posicionar no seguinte modo:

no lançamento por declaração o sujeito passivo apenas está obrigado ao pagamento depois de notificado pela autoridade competente da realização do lançamento, uma vez examinadas as suas declarações, na modalidade por homologação o pagamento é feito antes de qualquer exame por parte da autoridade. (MACHADO, 2019, p. 277).

Assim, superadas as distinções entre lançamento por homologação ou declaração, o CTN traz ainda, a possibilidade de a Administração Pública, lançar de ofício o tributo devido, acrescenta-se que esta modalidade de lançamento, abrange tanto os tributos sujeitos à homologação, nos casos em que a declaração de homologação é feita contendo créditos inexistentes ou nos casos em que o recolhimento é feito à menor, hipótese em que a Administração Fiscal lançara de ofício a diferença devida ou o crédito não antecipado.

Aplica-se também aos lançamentos por declaração, nas hipóteses em que o contribuinte declara o imposto devido, e ao ser notificado para pagar, não o faz, ou seja, em ambos os casos, o lançamento de ofício decorre da inércia do contribuinte:

Age o Fisco quando o contribuinte não o faz, ou não o faz satisfatoriamente, deixando não apenas de efetuar o pagamento do montante devido como de depositá-lo ou de declará-lo ao Fisco. Quando o contribuinte, embora não efetuando o pagamento, reconhece formalmente o débito, através de declarações (obrigações acessórias), confissões (e.g., para a obtenção de parcelamentos) ou mesmo da realização de depósito suspensivo da exigibilidade, resta dispensado o lançamento, pois tudo o que o ato de lançamento por parte da autoridade apuraria já resta formalizado e reconhecido pelo contribuinte. (Paulsen, 2020, p. 391).

Neste sentido, temos que o lançamento de ofício, é ato realizado pelo fisco de maneira exclusiva, realizado nos casos em que a lei assim determinar. Com isso, entende-se que o lançamento é, por essência, um exercício do poder de polícia do Estado, pois, este em regra, ocorrerá nos casos em que o contribuinte deixa de cumprir com suas obrigações ou quando o faz, faz de maneira deficiente, o que enseja o direito de o Fisco apurar os valores devidos e lançar de ofício o crédito tributário.

Em exceção as estas situações previstas no CTN, estão apenas os impostos que são por essência lançados de ofício, pois, para estes, não há necessariamente uma obrigação descumprida pelo contribuinte, ou mesmo, o cumprimento defeituoso de uma obrigação, havendo tão somente, a ocorrência do fato gerador, que como visto anteriormente, é ato necessário e suficiente para o lançamento. A exemplo, de tributo sujeito a lançamento de ofício, tem-se o IPTU cujo fato gerador do imposto é ser proprietário de uma propriedade urbana. Para tanto, não é exigido do proprietário, que este declare a propriedade do imóvel para fins de lançamento do imposto, pois o simples fato de este ser proprietário, já é suficiente para o lançamento do imposto.

Ressalta-se que não há que se confundir a declaração do imposto de renda como uma espécie de declaração (para fins de lançamento por declaração), pois se trata de instrumentos distintos, vez que o IR é tributo sujeito a lançamento por homologação. Portanto, em exceção aos tributos cujo lançamento se opera de ofício pela autoridade administrativa, todos os demais são ou por declaração ou por homologação.

Menciona-se ainda, que Paulsen (2020) defende a existência de lançamento por arbitramento, sendo que este se verifica somente nas hipóteses em que a autoridade administrativa tem a certeza da ocorrência do fato gerador do imposto, mas não dispõe de elementos suficientes para realizar o levantamento dos valores devidos, podendo, nestes casos, utilizar-se de elementos alternativos para a fixação do quantum devido.

Nestes termos, cita-se de exemplo, a apuração da base de cálculo de determinado tributo que não tendo o Fisco, essa informação, poderá se utilizar de elementos indiciários ou de presunção legal, de maneira que, nas outras modalidades de lançamento, a autoridade fiscal utiliza como base de cálculo, o valor dos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, e nesta, a autoridade presume o valor da mercadoria, arbitrando-o com base em presunção subjetiva sobre quanto os bens valeriam.

Como visto, os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, são extintos perante a autoridade fiscal, mediante a homologação da declaração e do pagamento antecipado realizado pelo contribuinte. Logo, tem-se, neste caso, uma outra hipótese de extinção do crédito tributário, o pagamento.

Por isso que, afirmar que inexistindo um crédito tributário, ou seja, inexistindo uma relação obrigacional entre o contribuinte, sujeito passivo, e o Fisco, não há como se pensar em transação tributária, vez que esta se opera mediante acordo de concessões mútuas, realizadas entre o sujeito passivo e o Fisco, pressupondo sobretudo a existência de crédito a ser transacionado.

Percebe-se, portanto, que conforme ressaltado anteriormente, a transação tributária, trata diretamente com a relação crédito tributário Fisco e contribuinte, daí a importância para que se entenda a transação tributária, pois ainda que as conceituações aqui tratadas pareçam distantes umas das outras, esclarece-se que conforme visto a transação tributária, é um dos meios de extinção do crédito tributário, ou seja, não há como entender plenamente os institutos da transação, sem se prestar a estudar de maneira aprofundada o crédito tributário, assim como a suas formas de constituição.

### 1.3. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E SUA FUNÇÃO ARRECADATÓRIA

Falar em Administração Pública Tributária, é, sem riscos de incorrer em equívocos, falar na finalidade do Estado, ou mesmo, falar em capacidade contributiva, princípio este que é um dos corolários do direito tributário moderno, afinal de contas, conforme estabelecido na CF/88, ao tratar do Sistema Tributário nacional, estabelece no § 1º do art. 145, que sempre que possível, os tributos terão que observar a capacidade contributiva do contribuinte.

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

[...]

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

No entanto, a observação do princípio da capacidade contributiva nos termos como mencionado, é matéria a ser observado pelo legislador no momento da elaboração de novas leis tributárias ou ainda, na alteração de leis já existentes, em circunstâncias que tenham o condão de aumentar a carga tributária.

Contudo, para a análise da função da Administração Tributária no tocante a arrecadação de tributos, tal princípio não tem uma aplicação mais incisiva pois aqui a delimitação se dá pela atuação da Administração Tributária no emprego de seus métodos de arrecadação.

E, assim sendo, é de se observar apenas o poder que a Administração Fazendária tem para efetuar fiscalizações, pois, conforme Schoueiiri (2019), caso a Administração Tributária não detivesse poder para fiscalizar, estaria prejudicado o poder de tributar, vez que não haveria como a Administração Pública efetivar aquele poder, sendo a instituição de tributos, inócua aos fins que se propõe.

Com isso, temos que, levando em consideração o sistema constitucional brasileiro, o poder de fiscalizar decorre, não apenas do poder de tributar, mas também do princípio basilar do direito tributário que é a capacidade contributiva, pois, a observância destes dois princípios tem o objetivo de estabelecer tanto uma finalidade, quanto uma limitação ao poder de tributar dos entes políticos.

Não obstante, segundo Paulsen (2020), o poder de fiscalizar conferido à administração pública, ou ainda, o poder de instituir, de lançar e de exigir tributos, sejam eles de sua competência ou não, devem estrita observância ao disposto no art. 37, incisos XVIII e XXII da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), em outras palavras, significa

dizer que no exercício da atividade de fiscalização, deve a Administração Pública observar os princípios da legalidade, impessoalidade, publicidade e eficiência.

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

[...]

XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

[...]

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Portanto, não bastasse ser uma atividade plenamente vinculada nos termos do art. 142º do CTN, deve a Administração Tributária observar todos os princípios inerentes à Administração Pública direta e indireta. Com isso, tem-se que a inobservância de quaisquer destes princípios, torna o Ato Administrativo, nulo de pleno direito. Não obstante, conforme leciona Di Pietro (2022), nulos são os Atos Administrativos que “violem regras fundamentais atinentes à manifestação da vontade, ao motivo, à finalidade ou à forma, havidas como de obediência indispensável pela sua natureza, pelo interesse público que as inspira ou por menção expressa da lei.”, em outras palavras, a acepção significa que nulos não os atos que não podem ser convalidados.

Não obstante, DI Pietro (2022) afirma que a finalidade do ato administrativo – finalidade esta que à luz do direito tributário, é não mais que o lançamento fiscal, como meio de arrecadação de tributo – é o interesse público, ou seja, o bem comum, de maneira que a utilização deste instituto com a finalidade de beneficiar ou prejudicar determinadas pessoas, tem o condão de afastar a finalidade pública, incorrendo, assim em desvio de poder, o que “acarretará a nulidade do ato com todas as consequências nas esferas civil, penal e administrativa.”.

Entrementes, superado o fato de que à Administração Tributária não é facultada a observância a todos os princípios aplicáveis à administração pública, a esta também não é dada a faculdade de optar por efetuar ou não o lançamento de tributo, uma vez tendo tomado conhecimento da ocorrência do fato gerador, não cabendo a esta sequer lançá-lo à maior ou à menor.

Neste sentido é que Baleeiro (2015) afirma que a obrigatoriedade de lançamento do crédito tributário, decorre de imposição legal, ou seja, a lei é que estabelece os casos em que dispensa a autoridade administrativa de efetuar o lançamento de tributo.

Não poderia ser diferente tal entendimento, afinal de contas a própria CF/88 ao tratar das garantias individuais, trouxe o princípio da legalidade como um dos princípios basilares do ordenamento jurídico brasileiro. Pois, ao privado, é garantido o direito de que poderá agir até os limites da lei, o que implica dizer que os particulares podem praticar todos os atos não vedados pela lei, enquanto à Administração Pública é dada a obrigação de agir em observância à lei, em outras palavras, inexistindo lei disciplinando a matéria, está a administração pública impossibilitada de agir.

Daí se conclui que inexistindo lei dispensando a Administração Pública de lançar determinado crédito tributário, a ela não é facultada o lançamento, sob pena de o agente público que se omitiu da prática do ato, responder administrativamente, sem prejuízo das demais penalidades. Motivo este pelo qual, conforme dito anteriormente, Baleeiro (2015) reforça o posicionamento de que à Administração Pública, não cabe discricionariedade no ato de lançar determinado tributo, argumento este que a nosso ver, fundamenta as lições de DI Pietro (2022), ao afirmar que o desvio de finalidade no ato de lançar tributo, ou seja, lançar tributo à menor para benefício de terceiros, como se a lei autorizasse tamanha discricionariedade, acaba por macular o ato administrativo, mácula esta que não é passível de convalidação.

Essa, aliás, é a expressão utilizada no art. 3º do CTN, que define o tributo, como "prestação pecuniária compulsória (...) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Assim, o objeto do lançamento, como ato de vontade da Administração (a saber, a declaração da ocorrência do fato jurídico, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e da alíquota para apuração do montante a pagar e os termos da exigibilidade), já está predeterminado na lei tributária, inexistindo margem de liberdade de escolha para o agente que pratica o ato. Não cabe à Administração, decidir sobre a conveniência, a oportunidade e o conteúdo do lançamento. Apresentando-se os requisitos legais, no tempo certo, deverá ser efetuado o lançamento, sem margem de discricionariedade, como refere expressamente o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional. (BALEIRO, 2015, p. 1.037).

Portanto, é de se observar que a obrigatoriedade imposta à Administração Pública pelo lançamento de tributo, assim como o dever de observar as balizas impostas pela lei, no ato de lançar o tributo, infere-se que tanto o crédito tributário, quanto a função arrecadatória da Administração Pública, está intimamente ligada aos princípios norteadores do direito público, a exemplo, o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado e da legalidade.

Isto porque, a realização da transação tributária conforme previsto na Lei nº 13.988/2020, poderá importar em redução do quantum devido, o que apesar de a lei deixar um certo grau de discricionariedade ao agente do Fisco, este ainda deverá necessariamente observar os princípios inerentes à sua atividade, para tanto, destaca-se na ocasião, três princípios que a nosso sentir, serão norteadores da administração no momento da realização da transação, o que se verá a seguir.

#### 1.4. PRINCÍPIOS

Estudar a transação tributária como um meio de se garantir efetividade às práticas estatais de arrecadação de tributo, é sobretudo, ter em mente que a transação tributária assim como tratada anteriormente, é um instituto que extingue o crédito tributário, mediante concessões mútuas entre poder público e particular, e para tanto, há de se observar uma série de princípios, para que a efetivação do instituto não venha a importar em prejuízo para a Fazenda Pública.

Mormente, conforme abordado anteriormente, a regulamentação da transação tributária por meio da lei 13.988/2020, deu-se com o intuito de reduzir o número de processos, sejam judiciais ou administrativos que versam sobre tributo, na tentativa de reduzir os custos com a arrecadação de tributos, bem como implementar métodos com o fito de melhorar a arrecadação do Estado, sendo, pois, uma alternativa para alcançar créditos tributários que não são alcançados pelos parcelamentos ou refinanciamentos.

Com isso, é imperioso destacar que conforme dados fornecidos pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), somente no âmbito do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1), há um total de 1.080,302 (um milhão, oitenta mil e trezentos e dois) processos de execução fiscal pendentes de julgamento, sendo que só no ano de 2023, registram um total de 6.200 (seis mil e duzentos) processos novos.

Dados estes que se levado em conta o quantitativo de processos suspensos e arquivados provisoriamente, perfazem o montante de 796.528 (setecentos e noventa e seis mil, quinhentos e vinte oito) processos, ou seja, quase a mesma quantidade de processos ativos:

Figura 1 – Dados DATAJUD

Dados até 31/03/2023			
Pendentes em 31/03/2023		Entradas em 2023	
1.080.302		6.200	
Suspensos e arquivados prov.		Novos	
796.528	Pendentes líquidos	283.774	
Conclusos em 31/03/2023		Julgados em 2023	
52.586		15.197	
Saídas em 2023		Baixados	
Para julgamento	Outros	Há mais de 50 dias	14.191
7.504	45.082	25.990	

Fonte – CNJ

E é com base nesses dados, em relação aos processos suspensos ou arquivados provisoriamente, que a transação tributária pode se mostrar efetiva. No entanto, cabe mencionar que, conforme já discutido, a transação importa necessariamente, em concessões mútuas, e é

este o ponto central da discussão, pois à Administração Pública não dispõe da faculdade de dispor do crédito tributário, o que por certo implica afirmar que para que esta ocorra, é necessário que haja uma certa relativização sobretudo da supremacia do interesse público sobre o particular.

Assim sendo, em primeira análise, caso não houvesse tal relativização, estaria no mínimo prejudicada a regulamentação da transação tributária, isto porque o direito apesar de não acompanhar a todas as evoluções sociológicas que passam a sociedade, este deve ao menos tentar refletir os valores atuais.

Nesta esteira é que o Código de Processo Civil (CPC), adotou uma nova sistemática para a resolução de conflitos, quais sejam, a mediação, conciliação e arbitragem, métodos estes que até então, eram inimagináveis que fosse, estes passíveis de serem aplicados nos casos em que fosse parte a fazenda pública, isso em decorrência do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado.

Posicionamento este que em clara evolução normativa, com o objetivo de atender os anseios da sociedade, a Administração Pública fazendária foi autorizada por meio da Lei n. 13.140/2015, a resolver conflitos inerentes à Administração Pública, por meio dos métodos consensuais de autocomposição, passando a poder adotar a mediação na resolução de conflitos entre o Poder Público e os particulares.

Evolução esta que foi aproveitado inclusive pela transação tributária, pois a relativização entabulada por meio da Lei n. 13.140/2015, acabou por preparar o caminho para que a Autoridade Fiscal Federal, abrisse a possibilidade de a autoridade fazendária, resolva litígios tributários, por meio de acordos dos quais outrora não seriam possíveis.

Destarte, em se tratando de matéria tributária, a questão ganha ainda diferentes contornos, pois, a própria Lei nº 13.988/2020, estabelece no § 2º do art. 1º, a necessidade de os agentes públicos, no procedimento de aplicação da lei, ou seja, na realização de transação, devem, sobretudo, observarem os princípios da isonomia, da razoável duração do processo, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade e da eficiência, implícito aí está o princípio da legalidade. Ressalta-se que não está aqui a se falar que tais princípios não devem ser observados nas mediações realizadas sob o espreque da Lei n. 13.140/2015, fala-se apenas que em matéria tributária, tais princípios ganham maiores contornos.

Neste sentido, é que havendo lei regulamentando a matéria, cabe aos operadores apenas a observância dos princípios e requisitos aplicáveis, e para tanto, adentremos na análise dos principais princípios aplicáveis à transação tributária.

### 1.4.1. Princípio da indisponibilidade do interesse público

Para Di Pietro (2022) o Princípio da indisponibilidade do interesse público é conceituado como um conjunto de poderes conferidos por lei à Administração Pública com o caráter de poder-dever, que é inerente ao cumprimento das obrigações de interesse público cuja guarda lhe é atribuída, e, portanto:

[...] são poderes que ela não pode deixar de exercer, sob pena de responder pela omissão. Assim, a autoridade não pode renunciar ao exercício das competências que lhe são outorgadas por lei; não pode deixar de punir quando constate a prática de ilícito administrativo; não pode deixar de exercer o poder de polícia para coibir o exercício dos direitos individuais em conflito com o bem-estar coletivo; não pode deixar de exercer os poderes decorrentes da hierarquia; não pode fazer liberalidade com o dinheiro público. Cada vez que ela se omite no exercício de seus poderes, é o interesse público que está sendo prejudicado. (DI PIETRO, 2022, p. 249).

Entretanto, temos que a melhor compreensão deste princípio, está na análise de sua evolução histórica, pois se trata de princípio que está presente, tanto na elaboração de leis quanto no momento de sua execução. Neste sentido é que Di Pietro (2022) afirma que diante da evolução das doutrinas administrativistas, e conseqüentemente, a evolução dos instrumentos normativos aplicáveis à Administração Pública, fez com que o Estado deixasse de se preocupar somente com os instrumentos de garantias individuais, passando a ser visto como um meio de se buscar ou efetivar o bem comum ou o bem-estar coletivo, o que acabou por ampliar as funções do Estado.

Se a lei dá à Administração os poderes de desapropriar, de requisitar, de intervir, de policiar, de punir, é porque tem em vista atender ao interesse geral, que não pode ceder diante do interesse individual. Em consequência, se, ao usar de tais poderes, a autoridade administrativa objetiva prejudicar um inimigo político, beneficiar um amigo, conseguir vantagens pessoais para si ou para terceiros, estará fazendo prevalecer o interesse individual sobre o interesse público e, em consequência, estará se desviando da finalidade pública prevista na lei. Daí o vício do desvio de poder ou desvio de finalidade, que torna o ato ilegal. (DI PIETRO, 2022, p. 248).

Sem prejuízo da conceituação elaborada pela autora, Fiorin (2021) afirma que o princípio da indisponibilidade do interesse público nada mais é que um fundamento de convívio social, que tem por finalidade, vincular a Administração Pública em geral no cumprimento de suas obrigações, não podendo, no entanto, utilizar-se desse poder para adotar medidas arbitrárias em desfavor dos contribuintes.

Porém, em que pese tal princípio ser fundamento de toda a autoridade que o Estado exerce sobre os particulares, o que o coloca em posição privilegiada, há de se considerar

as necessidades econômicas e os fins para o qual o Estado arrecada, que é sobretudo, a promoção do bem comum. E sob esta perspectiva, é que o Estado sempre deve estar em busca de mecanismos de efetividade na aplicação de políticas econômicas.

Portanto, para Fiorin (2021), é inequívoco que a regulamentação da transação tributária com vistas a alcançar os fins a que se almeja, importa necessariamente em uma flexibilização deste princípio, pois, sai o Estado de sua posição comum de superioridade, e passa a se colocar, ainda que formalmente, na mesma posição em que o particular, ou seja, em condições de igualdade formal, de maneira que possam as partes, (Estado e particular), transigirem, com fins à extinção de crédito tributário, e com isso, colocando o Estado na condição de receber créditos tributários que até então talvez fossem irrecuperáveis, como bem delimita a exposição de motivos da MP n. 899/2019.

Com isso, é possível notar que, diante da flexibilização do princípio da indisponibilidade do interesse público, não há como sustentar um possível conflito principiológico, pois a adoção da Administração Pública de meios consensuais de conflito, permitindo a esta a realização de acordos com o privado, é por certo uma evolução quanto às finalidades do Estado.

Enfim, ainda que pudesse ser sustentado o aparente choque entre a indisponibilidade do dinheiro público e a possibilidade de efetivar acordo com a administração pública, deve haver uma valoração de maneira a atender a vontade da lei que estabelece parâmetros de acordo tributário e os anseios da sociedade, que, entre outros, pugna pela maior facilidade nas relações com o fisco. (FIORIN, 2021, p. 103).

No entanto, se levarmos em consideração que o crédito tributário é um direito do qual a Administração Pública somente administra, mas não dispõe de sua titularidade, não poderia o Estado abrir mão deste. E, sobre o assunto, DI Pietro (2022) afirma que a indisponibilidade dos bens públicos decorre do fato de que sendo os bens de interesse público guardados pelo Estado, sequer são propriedade do Estado, mas sim da coletividade de maneira que são indisponíveis até mesmo para o Estado, concluindo:

as pessoas administrativas não têm portanto disponibilidade sobre os interesses públicos confiados à sua guarda e realização. Esta disponibilidade está permanentemente retida nas mãos do 3.4.3 Estado (e de outras pessoas políticas, cada qual na própria esfera) em sua manifestação legislativa. Por isso, a Administração e a pessoa administrativa, autarquia, têm caráter instrumental. (DI PIETRO, 2022, p. 250).

Sob esta perspectiva, em função do princípio da indisponibilidade do interesse público, ao Estado cabe somente a função de resguardar o bem comum, devendo este sempre atender à finalidade dos atos que pratica. E assim sendo, parece-nos razoável concluir que tal princípio deve sim ser flexibilizado a fim de permitir (e como de fato ocorreu) a realização de acordos de transação, entre Fisco e contribuinte, de maneira a colocar o contribuinte em condições ainda que mínimas de igualdade com o poder público, vez que os fins que o estado busca

com a arrecadação, é resguardar um direito que é do próprio contribuinte, e, portanto, atender aos interesses sociais *lato sensu*, seria primeiro, atender aos interesses sociais *stricto sensu*.

E essa argumentação, remete-nos às falas de Fiorin (2021) que argumenta que a transação tributária é um meio necessário a ser implementado pelo Estado, de maneira a atender os anseios da sociedade, bem como de promover maior facilidade nas relações entre Fisco e contribuinte, só assim é que a finalidade do interesse público estaria sendo cumprido, pois:

[...] o interesse público sobre o particular permite ao poder judiciário e à administração pública, no uso de sua “discricionariedade” adentrar em questões de ordem pública, com sustentáculo nos primados da razoabilidade, da celeridade e da eficiência. (...) A submissão absoluta do administrado aos comandos da administração pública que inviabilize o cumprimento das obrigações impostas aos contribuintes, sem parâmetros de racionalidade dissocia-se da nossa realidade, vez que o Estado deve ser instrumento viabilizador de justiça, e não pode ignorar a evolução consensual da lide tributária. (FIORIN, 2021, p. 105).

Motivo pelo que o interesse público não pode se confundir com interesse do Estado, pois conforme detalhado anteriormente, não há interesse público sem que exista interesse privado, afinal de contas são os interesses dos particulares que fundamentam a existência do Estado.

#### 1.4.2. Princípio da legalidade

Ainda que tal princípio tenha sido mencionado em algumas ocasiões, sobretudo quando conceituada a função arrecadatória da Administração Pública, optou-se por abordá-lo em campo específico, vez que se trata de princípio basilar de todo o direito público. E neste sentido, é que Carraza (2014) o conceitua como a espinha dorsal do direito tributário pois, todo Ato Administrativo, sobretudo os que possuem fins arrecadatórios, devem se fundamentar em uma norma legal, ou seja, devem estar adstritos ao disposto no art. 5º, II, e art. 150, I, da CF/88, e, em relação a isso, acrescenta-se que este não se confunde com aquele, pois é graças ao art. 150, I, da CF/88 – princípio da legalidade tributária – que atos secundários não tem o condão de criar ônus tributário, em outras palavras, não tem o condão de impor ou de agravar tributo já existente, pois:

[...] Graças a este dispositivo, a lei - e só ela - deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes. (CARRAZA, 2014, p. 275)

Não obstante, em um breve recorte histórico, Schoueiiri (2019) afirma que o princípio da legalidade é inerente às atividades estatais, de maneira que este o fundamenta; de

maneira que todas as obrigações impostas pelo Estado, devem ser realizadas por meio de lei, conclusões estas que já foram objeto de análise alhures.

No entanto, impende mencionar que tal aceção, diferente de quando analisada sob o enfoque da atividade de lançamento ou arrecadação da Administração Fazendária, aqui o que o autor busca em verdade, é levar à conclusão de que as obrigações tributárias, principalmente nos Estados que adotem a chamada democracia representativa, onde o povo é representado pelo poder legislativo, ou seja, somente com a concordância destes, ainda que indiretamente, é que pode ser instituída nova exação, majoração de tributo já existente, ou a extinção do crédito tributário, que é objeto deste estudo, ou seja, tais situações somente podem ser realizadas mediante a autorização do povo, ou seja, por meio de lei.

logo, em regra, somente por ato do poder legislativo é válida a imposição tributária, ou ainda, somente por meio dela é que se pode autorizar meios de extinção do crédito tributário, pois se o povo autorizou a cobrança de determinado tributo, somente a ele é garantido o direito de extingui-lo, assim como a escolhe dos meios pelo qual assim fará.

Isto porque, segundo (SCHOUERI, 2019):

[...] o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados. Mesmo em regimes ditatoriais, a matéria tributária foi excepcionada, preservando-se o princípio de que a cobrança de um tributo é condicionada à concordância prévia dos contribuintes, diretamente ou por meio de seus representantes. (SCHOUERI, 2019, p. 543).

Menciona-se que, assim como Carraza (2014), Shoueri (2019) esclarece que a legalidade estabelecida no art. 5º, II, da CF/88, não se confunde com a estrita legalidade tributária prevista no art. 150, I, da Carta Magna, vez que esta última, trata-se de uma garantia conferida aos contribuintes de que estes concordem com a imposição tributária, enquanto aquela, trata-se de garantia aplicada a todos os cidadãos de que o Estado age em virtude de lei, e não na sua ausência.

Em outra aceção, significa dizer que ao Estado não é dada a condição de praticar atos que extrapolem os limites estabelecidos pela lei, ou seja, pelos contribuintes – democracia representativa – cabendo ao Estado além a obrigatoriedade de observar tais limites (art. 5º, II, da CF/88), ou seja, agir somente nos termos em que autorizado (art. 150, I, da CF/88). Assim, portanto, o cenário atual em regra, tem-se que tanto a imposição tributária quanto a sua extinção é realizada mediante a concordância dos contribuintes, e não o contrário.

Assim sendo, para a realização do acordo de transação realizado entre poder público e contribuinte, obviamente é necessário que existisse lei regulamentando a matéria, cabendo ainda, a ambos, a observância de tais princípios quando da realização.

Outrossim, cabe frisar que para Fiorin (2021) por ser um meio de extinção do crédito tributário, os acordos de transação, além de estarem vinculados à reserva de lei, nos termos do art. 97, I, do CTN, devem ainda ser interpretado acordo com o que dispõe o art. 156 do referido diploma legal, e, portanto, devem observar a legalidade estabelecida pela lei de regência.

Tanto assim o é, que o próprio autor, ao tratar da legalidade estritamente aplicada à transação tributária, consigna que apesar de a lei que regulamenta o assunto, conceder à Administração Pública, certa margem de discricionariedade, ainda assim, há a sua vinculação a limites legais.

A legalidade vincula-se a um instrumental que consubstancia a atividade administrativa e permite realizar acordo entre os sujeitos da obrigação tributária. Com efeito, a lei deve informar o aspecto formal e material em que a atividade negocial se realiza, apresentando critérios de atuação e garantias ao cumprimento do negócio jurídico. (FIORIN, 2021, p. 101).

Mormente, impende mencionar que a vinculação da administração pública ao princípio da legalidade, conforme mencionado, trata-se de uma garantia fundamental que a CF/88, tratou de resguardar. A exemplo, cita-se o direito de propriedade, que segundo Carraza (2014), seria inócua a proteção à propriedade garantida pela constituição (arts. 5º, XXII, e 170, II), se esta autorizasse que tributos pudessem ser cobrados por meio de atos discricionários do poder executivo.

A Constituição reforçou a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar ou aumentar tributos, consagrando, assim, a ideia de autotributação. Esta - como melhor veremos nos próximos itens - se manifesta: a) no consentimento dos representantes das pessoas que devem suportar os tributos; e b) na estrita vinculação à lei, seja do lançamento, seja da cobrança das exações. Com tais medidas, os contribuintes tiveram melhor salvaguardado o direito de propriedade, contra o qual a tributação, de algum modo, investe. (CARRAZA, 2014, p. 277).

Assim, portanto, para Carraza (2014), e a nosso ver, com razão, o princípio da legalidade é barreira intransponível pela administração pública, pois, a vontade da lei na obrigação tributária, é a vontade do povo, e por isso, supera a vontade das partes da obrigação privada.

#### 1.3.2.1. Princípio da indisponibilidade do crédito tributário

De início, esclarece-se que a indisponibilidade do crédito tributário, se trata de subprincípio decorrente do princípio da legalidade, sendo, no entanto, de suma importância para a completa conceituação do que seria e as hipóteses de cabimento da transação tributária.

E acerca deste princípio, Baleeiro (2015) afirma que a indisponibilidade do crédito tributário, além de decorrer da aplicação de todos os outros princípios que são intrínsecos à Administração Pública, preceitua que, uma vez ocorrido o fato suficiente e necessário para o nascimento da obrigação tributária, cabe ao agente fazendário efetuar o lançamento sem se desviar dos limites legais estabelecidos, ou seja, não cabe a este agir discricionariamente, de maneira a conceder, modificar ou extinguir o crédito tributário, ou ainda, conceder qualquer outro benefício não previsto em lei:

O legislador ordinário não pode, assim, conceder poderes *in genere* ao administrador para, à vista do interesse público presente ou da utilidade social, decidir sobre a conveniência, oportunidade e forma de conceder modificação, extinção ou suspensão do crédito tributário. A lei concessiva da causa extintiva, suspensiva ou modificativa deverá ser específica, declinando as condições e os critérios da concessão, de forma plenamente vinculada, de modo a predeterminedar o conteúdo do ato administrativo de reconhecimento. (BALEIRO, 2015, p. 1.184).

Por assim dizer, não cabe à Administração Pública, realizar transação com particulares, fora dos ditames estabelecidos pela lei de regência, assim como a esta, não cabe conceder benefícios fiscais que reduzam o montante do crédito tributário sem que exista lei regulamentando.

Sem receios em ser redundante, pois o assunto foi tratado anteriormente ainda que de maneira superficial, mas ocorre que a indisponibilidade do crédito tributário, vai muito além da simples impossibilidade de o órgão fazendário dispor dos créditos que a ele incumbe apenas administrar.

Pois, a própria lei que regulamenta a transação, traz também os créditos que podem ser transacionados, o que implica dizer que, estando o crédito tributário não previsto nas hipóteses legais estabelecidas na lei de regência, não cabe à Administração deles dispor, sob pena de responsabilidade do agente.

Argumentos estes que sob a visão de Schoueri (2019), são fundamentados pela compulsoriedade do crédito tributário, o que necessariamente enseja a impossibilidade de a Fazenda renunciá-los.

Por estes motivos é que Baleeiro (2015) afirma que para que a Administração Pública realize qualquer ato que importe em concessão de benefícios fiscais, como redução do valor do crédito, anistia, extinção etc. é necessário a prévia existência de lei autorizadora, não podendo se esquivar disso:

A Constituição de 1988, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional n.º 03, de 17.03.1993, é ainda mais exigente. Em relação a subsídios ou benefícios fiscais em geral, que sejam causas de redução ou extinção do crédito tributário - isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão -, impõe a edição de lei própria e exclusiva, da pessoa política competente. Ou a lei concessiva

do favor disciplina o correspondente tributo a ser reduzido, ou trata exclusivamente do subsídio ou da causa extintiva ou excludente. Exige-se, portanto, não apenas que a lei discipline a matéria mediante conceitos determinados e específicos, mas ainda que formalmente verse somente sobre a questão tributária diretamente envolvida. Especificidade e exclusividade da lei tributária é o que ordena o art. 150, § 6.º, da CF/1988, ressalvando, ainda, a necessidade de prévios convênios interestaduais relativos ao ICMS (Imposto sobre Operação de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação). (Baleeiro, 2015, p. 1.184)

Podendo concluir que a discricionariedade que dispõe o Fisco, na realização de seus atos, de maneira geral, decorre de seu poder e autoridade, poder este que não é aplicável de maneira desarrazoada em matéria tributária.

O art. 141 fixa dois pontos: a) os casos de modificação, extinção, suspensão e exclusão do crédito, quer quanto à sua efetividade, quer quanto às suas garantias, são taxativos, isto é, apenas aqueles previstos no próprio CTN; b) em consequência, a autoridade fica vinculada ao CTN e está adstrita a não dispensar ou reduzir a efetividade e as garantias daquele crédito fora dos casos expressos e taxativos desse diploma. A sanção contra transgressões desses deveres será a responsabilidade funcional da autoridade ou funcionário, na forma da lei. A competência do agente público, no art. 141, é vinculada. Deverá exigir nem mais nem menos do que está na lei. Nem depois, se a lei manda exigir antes. (BALEEIRO, 2015, p. 1.182).

Daí decorre a exigência do CTN pela necessidade de lei em sentido estrito regulamentando a matéria, vez que é a lei que determina os limites e as garantias previstas ao sujeito ativo e passivo, determinando, ainda as hipóteses de cabimento e os requisitos a serem observados, em razão de ser o crédito tributário, indisponível.

## 2. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A LITIGIOSIDADE: ASPECTOS GERAIS

À luz do que fora discutido anteriormente, temos que a transação tributária surgiu com o escopo precípuo de reduzir a litigiosidade em matéria tributária, levando, ainda que indiretamente, à redução das despesas estatais com processos judiciais morosos.

Oportunamente, há de se mencionar que a referida questão não foi novidade no ordenamento jurídico brasileiro, ao menos no que diz respeito a resolução consensual de conflitos, afinal de contas um dos espíritos da transação é a busca pela efetividade arrecadatória por meio de métodos alternativos de resolução de conflitos. Isso porque, conforme afirmado anteriormente, desde 2015 a união já sinalizava com a possibilidade de a administração pública direta e indireta, resolverem conflitos atinentes às suas atividades, por meio de métodos de autocomposição, autorização dada pela Lei n. 13.140/2015.

Todavia, é evidente que a matéria lá regulada é distinta da matéria ora em análise, e, evidentemente, diante do princípio da legalidade, assim como a impossibilidade de aplicá-la extensivamente ao direito tributário, sobretudo com a finalidade de extinguir créditos tributários. Temos que referida lei, foi tão somente um percussor para a administração pública federal, assim como foi o Código de processo Civil em 2015, que inovou o ordenamento jurídico processual brasileiro ao prevê uma série de institutos com a finalidade de garantir uma justiça mais célere e eficaz.

Mormente, acrescenta-se que, muito embora CPC tenha inovado na matéria, ao menos normativamente falando, há de se ter que àquela época, a doutrina processual já se dava conta de que investir em métodos alternativos na promoção da justiça, eram essenciais para a promoção desta, vez que conforme dados do CNJ, o poder judiciário a cada dia que passa tem se mostrado mais abarrotado de processos.

Com isso, temos que a conclusão acerca da efetividade da transação tributária como um instrumento de autocomposição, ou seja, de resolução consensual de conflitos, perpassa sobretudo, pela análise do instituto como sendo um negócio jurídico processual apto a reduzir a litigiosidade e em decorrência disso, conferir maior efetividade ao processo de arrecadação tributária.

Posição esta que é compartilhada por (BRANDÃO, 2011)

[...] as práticas diárias nos tribunais demonstram as evidentes limitações do sistema judiciário. A lentidão dos processos judiciais e as insatisfações dos contribuintes que têm suas demandas eternizadas refletem o atual quadro de absoluta ineficiência dos

mecanismos tradicionais de resolução de conflitos de natureza tributária. (BRANDÃO, 2011. p. 03)

Ressalta-se que não é nenhuma novidade que o judiciário brasileiro há muito já se mostra demasiadamente abarrotado de processos de execuções fiscais. No entanto, a fim de melhor entender a sistemática do instituto, cabe mencionar que nos termos da exposição de motivos do Projeto de Lei (PL) n. 5082/2009<sup>4</sup>, um de seus principais fundamentos assim como na MP n. 899/2019, era a morosidade excessiva do judiciário brasileiro que, àquela época, já dava conta de que a litigiosidade envolvendo o crédito tributário, duravam em média 16 (dezesesseis) anos se somado a duração do procedimento administrativo com o judicial:

Hoje se estima, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que a fase administrativa do processo tributário tenha, em média, uma duração de 04 anos para ser concluída e a fase judicial, 12 anos. Esse fato, somado à ineficácia da execução fiscal dos créditos tributários, explica, em boa medida, o fato de que menos de 1% do estoque da dívida ativa da União de R\$ 400 bilhões de reais ingressa nos cofres públicos a cada ano por essa via, sendo que o percentual do ingresso não ultrapassa a dois vírgula cinco por cento do estoque (R\$ 9,6 bilhões de reais de arrecadação em 2006), mesmo com as medidas de parcelamento adotadas (REFIS, PAES e PAEX) e com a incorporação dos depósitos judiciais. O estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, já alcança a cifra de R\$ 600 bilhões de reais e, uma vez incorporado o que ainda está em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de R\$ 900 bilhões de reais. Esse número representa 1,5 vezes a arrecadação da União de 2006 e, apenas no âmbito da arrecadação federal, cerca de metade do PIB do país. 5. Vale notar, ainda, que a morosidade na resolução dos litígios tributários produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danoso para a livre concorrência. As sociedades empresariais que honram pontualmente suas obrigações fiscais veem-se, muitas vezes, na contingência de concorrer com outras que protraem no tempo o pagamento de tributos por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias.

Ainda que se defenda que a morosidade em questão, muito se dava em razão de que tais processos tramitavam fisicamente, tal argumentação não seria capaz de infirmar as conclusões atuais acerca do assunto.

Isto porque, segundo dados fornecidos pelo CNJ por meio de seu relatório anual dos números do poder judiciário, intitulada “justiça em números<sup>5</sup>”, a duração dos processos de execução fiscal, apesar de terem sofrido considerável redução no tempo de tramitação, esse ainda se mostra exacerbado.

Pois, conforme dados do último relatório publicado pelo CNJ (2022), entre as diferentes esferas da Justiça, a Federal é a que demora mais para concluir os processos de execução fiscal, levando quase uma década, durando a média de 9 anos e 10 meses. Números estes

---

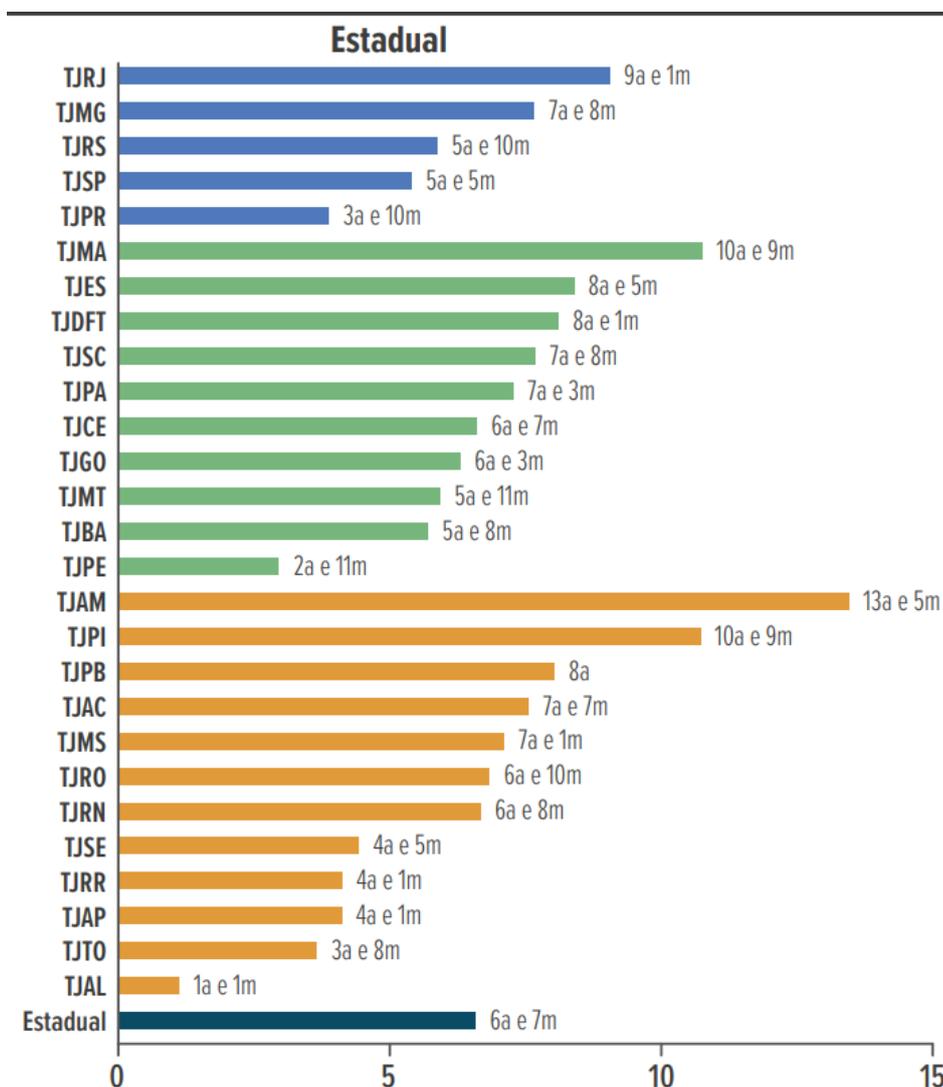
<sup>4</sup> Projeto de lei que tinha como objetivo regulamentar a transação tributária no âmbito da União, todavia, não seguiu adiante, para mais informações, consultar o site da Câmara dos Deputados.

<sup>5</sup> O Relatório Justiça em Números é a principal fonte das estatísticas oficiais do Poder Judiciário brasileiro, e é publicado anualmente desde o ano de 2004. O Relatório divulga a realidade dos tribunais brasileiros, com muitos detalhamentos da estrutura e litigiosidade, além dos indicadores e das análises essenciais para subsidiar a Gestão Judiciária brasileira. Para mais informações, consultar o Portal do CNJ.

que se comparados com a justiça estadual, percebe-se uma leve melhora nos números, mas que, ainda assim, se mostram desarrazoados, vez que a justiça estadual tem levado em média 6 anos e 7 meses, para concluir um processo de execução fiscal.

Números estes que são ilustrados da seguinte forma:

Figura 2 - Relatório Justiça em Números



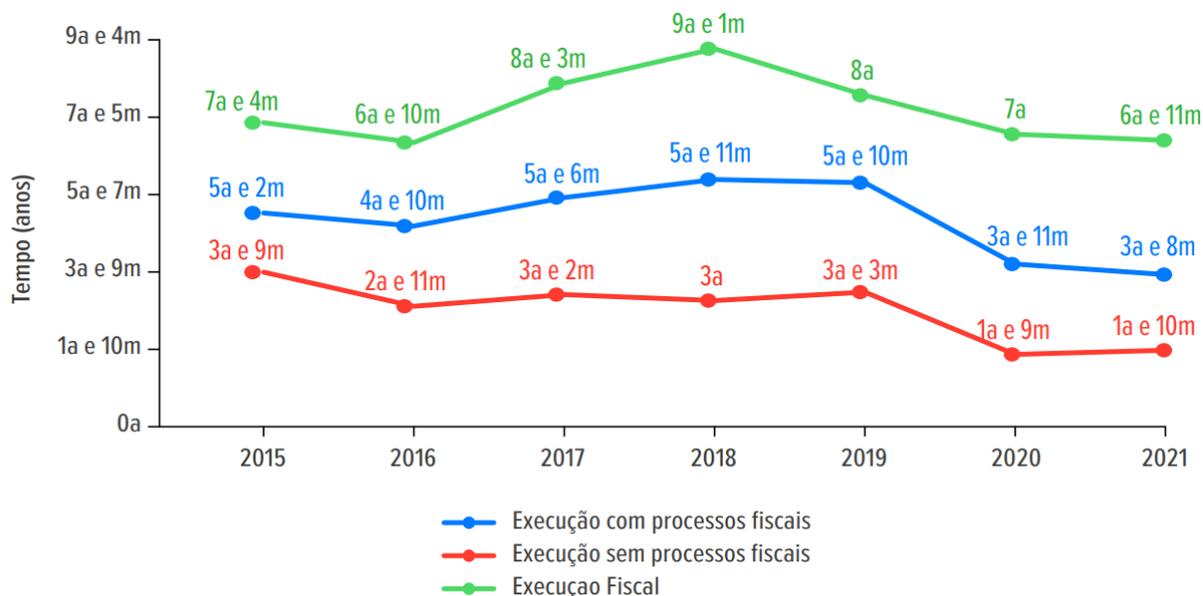
Fonte: CNJ, 2022

Não obstante, chamamos a atenção, ainda, para os impactos causados pela execução fiscal nos processos de execução em geral, pois, segundo o relatório supramencionado, o prazo de duração das execuções em geral, após a migração dos processos físicos para o processo digital, o tempo de duração que era de 3 anos e 09 meses em 2015, passou para 1 ano e 10 meses no ano de 2021.

Todavia, se levado em consideração as execuções fiscais, o prazo de duração é três vezes maior, pois, registra-se a duração de 3 anos e 8 meses de duração do processo de

execução fiscal no ano de 2021, ressalta-se, que tais dados refletem a realidade da justiça estadual.

Figura 3 - Relatório Justiça em Números



Fonte: CNJ, 2022

Como podemos notar, há muito as execuções fiscais são um desafio relevante no Judiciário brasileiro, com um alto número de processos pendentes e uma taxa de congestionamento preocupante, situação esta que é evidenciada pelo relatório supramencionado que ao concluir, afirma o seguinte:

As execuções fiscais permanecem sendo um gargalo no Judiciário e abrangem 26,8 milhões (34,7%) do total de processos em tramitação, com a maior taxa de congestionamento do Poder Judiciário (89,7%). Três tribunais detêm 66% das execuções fiscais em tramitação no país: TJRJ, TJSP e TRF3. Houve aumento em 1,7% das execuções pendentes em razão de variação nas execuções judiciais (9%). As execuções fiscais em tramitação se mantiveram praticamente constante no último ano, com crescimento de apenas 0,8%. (CNJ, 2022. p. 310).

Como se vê, as execuções fiscais representam uma parcela significativa da carga de trabalho do sistema judiciário brasileiro, abrangendo 34,7% (trinta e quatro virgula sete), do total de processos em tramitação, conforme apontado pelos dados acima.

Essa expressiva quantidade de ações em curso, evidencia um desafio constante para os tribunais, que enfrentam um gargalo em suas atividades devido à complexidade e quantidade desses casos, o que acaba por tornar o trabalho arrecadatório do fisco, em grande parte dos casos, ineficaz. Além disso, a situação é agravada pela alta taxa de congestionamento que segundo dados do relatório em questão, perfaz a monta de 89,7% (oitenta e nove virgula sete), a maior entre todas as classes processuais.

Chama a atenção, ainda, o aumento de 1,7% nas execuções pendentes, pois, o aumento crescente de demandas judiciais visando discutir a exigibilidade de crédito tributário via execução fiscal, tem condições de agravar a situação que, conforme os dados em questão, já é uma situação caótica. Cenário, pois, que suscita, há muito, a urgência de medidas para agilizar os procedimentos e tornar a justiça mais eficiente na resolução ou terminação desses litígios.

Assim, com base nos dados supramencionados, nos parece bastante plausível afirmar que diante da morosidade que recai sobre a prestação jurisdicional brasileira, aguardar somente por ela, seria, nas palavras de Ruy Barbosa (1997), compactuar com a injustiça fiscal, vez que os meios atualmente empregados não tem se mostrado eficazes, e conforme suas palavras, a justiça atrasada, não é justiça.

Daí, é que falar em métodos de autocomposição de conflitos em matéria tributária, não é somente uma forma de se adequar às novas realidades conferidas a partir da lei n. 13.105/2015 (CPC), mas sim, a uma nova forma de enfrentar a questão.

Por outro lado, há de lembrar que conforme tratado alhures, dentre todas as opções de terminação de litígios que já eram previstos no diploma processual de 2015 assim como em seu antecessor, não podem jamais se confundir com a transação tributária.

Isto porque, os negócios jurídicos processuais (NJP), atuam em campos distinto da transação tributária, pois, nas palavras de Texeira e Aquino (2023), tais instrumentos são, em verdade, convenções processuais que tem o condão de modificar relações processuais, e que decorrem expressamente das vontades e autonomia das partes:

Em primeiro lugar, deve-se ter em mente que a convenção processual é um negócio jurídico cuja celebração irradia, a partir da vontade das partes, efeitos sob situações jurídicas processuais - possibilitando sua modificação, extinção ou mesmo meras alterações procedimentais. Ou seja, contrariamente à transação, os efeitos das convenções processuais não irradiam sobre o direito material, mas sim sobre os ônus e elementos da relação processual dela decorrente.

Ademais, fica evidenciado que "a criação, modificação e extinção de situações jurídicas processuais, ou a alteração do procedimento, devem ser decorrentes diretamente da vontade dos convenientes, sem necessidade de intermediação de nenhum sujeito"

Isso porque "o Estado-juiz não é parte da convenção, atuando com funções de fomento e controle de sua validade". Esse controle, contudo, "não é prévio à produção de efeitos do acordo, nem se exerce obrigatoriamente por meio de homologação".

A bem da verdade, "os acordos processuais, por serem atos determinantes, independentem da intermediação do juiz para sua produção de efeitos" - sendo que essa somente será necessária, ainda que mediante homologação, nas hipóteses em que a lei assim o dispuser, como, por exemplo, na fixação calendário processual para os atos do Estado-juiz, nos termos do art. 191 do CPC/15. (TEIXEIRA e AQUINO, 2023. p. 67)

Como se vê, os negócios jurídicos processuais não têm o condão de alterar as relações materiais do direito a ele aplicável. Ficando apenas no âmbito de instituir melhores procedimentos para que, em posse deles, as partes possam colaborar para o fim do litígio.

Na seara tributária, temos que tais institutos já eram utilizados antes mesmo da autorização legislativa para a realização da transação tributária, vez que há muito a PGFN já atuava por meio de portarias<sup>6</sup>, que conferiam aos contribuintes devedores de créditos executados, a possibilidade de estes por meio de NJP, negociar planos de amortização, substituição de bens penhorados, discutir os modo de constrição de patrimônio e até mesmo liberação de garantias fiscais já consubstanciadas na pretensão executória, tudo com o intuito de melhor garantir efetividade a arrecadação.

Todavia, em todos esses casos, é latente o fato de que os NJPs não alteravam a relação jurídica material imposta entre o fisco e contribuinte devedor. Diferente do que ocorre com a transação tributária, que, nas palavras de Teixeira e Aquino (2023), e a nosso ver, com razão, a transação sempre modificará o direito material envolvido na transação, pois tem como fim último, a extinção do crédito tributário, afinal de contas, a transação que não importa no fim do litígio, não é transação tributária, mas mero negócio jurídico processual. Daí que se extrai a conclusão de que a transação tributária nada mais é que um negócio jurídico bilateral tendente por meio de concessões mútuas, a prevenir ou pôr fim a um litígio tributário.

Assim, é perceptível que para os referidos autores, a distinção latente entre a transação tributária e os demais negócios jurídicos processuais, está no fato de que a transação deve sobretudo, importar da extinção do crédito tributário, conforme dispõe o art. 156, III, do CTN, pois para os autores, a transação seria, portanto, o instrumento de extinção da obrigação tributária e não um meio.

Entrementes, Conrado e Araújo (2023), ao discorrer sobre a transação tributária sob o espeque da efetividade no processo de arrecadação e redução de litígios, assim como Teixeira e Aquino (2023), defende que o CPC, foi a mola propulsora para a regulamentação da transação, afirmando que a transação tributária nada mais é que um ato normativo processual com o objetivo de encerrar litígios.

Não nos parece equivocado tais posicionamentos, vez que se o poder judiciário não encontra saídas para o caos que é a pretensão executória do Estado, sobretudo a morosidade, não nos parece equivocado dizer que a regulamentação da transação tributário é um instrumento

---

<sup>6</sup> A exemplo as portarias n. 985/2016, n. 565/2017, n. 360.2018, n° 515/2018, n. 742/2018, para mais informações, consultar as normas da PGFN.

processual de pôr fim à relação fisco e contribuinte, sem que, para tanto, seja necessária a intervenção do Estado-Juiz.

E é neste ponto que a transação se mostra mais atrativa que os demais meios de autocomposição, seja pelo fato de alterar a relação de direito material que lhe é conferida em razão da relativização do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, mas também pelo fato de conceder uma série de benefícios que certamente serão substrato para a manutenção da transação até termo final de convenção das partes, conforme apresentado por (CONRADO e ARAÚJO, 2023, p. RB 2-25):

O fato de a transação ter a possibilidade, por força normativa, de dispor sobre o crédito tributário, concedendo descontos sobre seus acessórios – juros, multas e encargo legal – ou mesmo até sobre o valor do principal, possibilidade restrita à transação do contencioso de relevante e disseminada controvérsia, é um grande diferencial que, certamente, norteará a escolha do sujeito passivo. A transação, porém, não é vantajosa apenas por esse viés. Ela pode oferecer prazos alargados de pagamentos, com a opção de diferimentos e moratórias que, em conjunto ou não com os descontos, podem viabilizar positivamente a situação fiscal do sujeito passivo da relação jurídico-tributária. (CONRADO e ARAÚJO, 2023, p. RB 2-25)

Por outro lado, divergem os autores quanto ao fato de ser a transação tributária um meio ou um instrumento de extinção do crédito tributário. Isto porque, se levarmos em consideração o disposto no art. 156, III, e parágrafo único do CTN, temos que o diploma normativo coloca a transação tributária como um instituto que põe fim à relação obrigacional entre fisco e contribuinte, extinguindo o crédito:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

III - a transação;

[...]

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Todavia, se nos atentarmos para o que dispõe o art. 12º, § 2º, da lei n. 13.988/2020, a proposta de transação não suspende as execuções fiscais tampouco a exigibilidade do crédito tributário, hipótese em que, realizado o acordo de transação, podem as partes convencionarem pela suspensão do processo de execução dos créditos dele decorrente, ficando, contudo, a extinção destes, condicionada ao cumprimento dos requisitos previstos no art. 3º, § 3º, da lei de regência.

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

[...]

§ 2º O termo de transação preverá, quando cabível, a anuência das partes para fins da suspensão convencional do processo de que trata o inciso II do caput do art. 313 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), até a extinção dos créditos nos termos do § 3º do art. 3º desta Lei ou eventual rescisão.

[...]

Art. 3º A proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e estará condicionada, no mínimo, à assunção pelo devedor dos compromissos de:

[...]

§ 3º Os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo.

Ora, fica bastante claro que a transação tributária não é, em si mesmo, um instrumento de extinção do crédito tributário, vez que este somente será extinto após o integral cumprimento das condições previstas no termo. Logo, a extinção do crédito tributário em questão, se dará pelo pagamento e não pela transação.

Nestes termos, há de ser possível concluir que, em primeiro momento, nos casos em que a conflituosidade já se instalou, ou seja, o crédito tributário já foi inscrito e executado pela autoridade fazendária, havendo, nestes casos oposição do sujeito passivo, a transação serviria como um meio de eliminar tal resistência, promovendo dessa forma, a possibilidade de o fisco reduzir seu quantitativo de litigiosidade e garantir por meio de benefícios como a moratória e o diferimento, a possibilidade de receber tal crédito.

De seu turno, seria a transação tributária um meio a ser utilizado quando não se consagrar a extinção do crédito tributário, seja pela via judicial, seja pelo pagamento ou mesmo pelas matérias de ordem pública. Entendimento este que é compartilhado por Conrado e Araújo (2023), ao lecionarem que a transação além de ser um instrumento endo-processual, este apenas viabiliza o encerramento dos conflitos judiciais:

Diante desse cenário, há que se reconhecer que a transação é um instrumento de consagração da efetividade do sistema processual, quicá do próprio direito tributário, pois viabiliza o encerramento do estado de conflituosidade da relação fisco-particular, uma vez que o cumprimento dos seus termos implicará a extinção da obrigação tributária mediante a satisfação do tributo (pagamento, repise-se).

[...]

Assim, a transação será convocada quando não se consagrar a extinção do conflito tributário, a condição de incerteza que recai sobre a exigência da dívida tributária; por isso, no parágrafo imediatamente anterior, afirmou-se que esse estado (o de incerteza) é levado a termo com o pagamento, sendo a transação seu veículo. (CONRADO e ARAÚJO, 2023, p. RB 2-2)

Todavia, tais posicionamentos, sobretudo após a reforma promovida na Lei n. 13.988/2020, consagrada pela Lei nº 14.375/2022, temos que a transação tributária não é instrumento regulamentado apenas com o intuito de arrecadar. Objetivo este que era evidente nos

termos de sua redação original, vez que àquela época, condicionava a transação tributária apenas aos débitos tributários inscritos em dívida ativa ou executados.

Isso porque, ao teor das críticas tecidas na seção anterior, em que os fundamentos previstos na MP n. 899/2019, convertida na Lei n. 13.988/2021, serem no sentido de reduzir o estoque de processos cuja discussão diz respeito a exigibilidade de crédito tributário, assim como uma implementação de instrumento capaz de alcançar créditos tributários que não eram alcançados pelos parcelamentos e refinanciamentos, *data vênia*, mas a sua redação original contemplava exatamente o contrário.

A exemplo, cita-se o inciso I, do § 4º do art. 1º da referida lei, que apesar de prevê expressamente que a transação tributária se aplicaria aos créditos tributários não judicializados sob a administração da Receita Federal do Brasil (RFB), esta era limitada a créditos inscritos em dívida ativa da União, ao teor da redação original do art. 2º, inciso I, da lei de regência:

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

[...]

§ 4º Aplica-se o disposto nesta Lei:

I - aos créditos tributários não judicializados sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia;

[...]

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, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União;

Ora, se o objetivo da regulamentação da matéria era a redução de litígios, por que limitar a transação a débitos inscritos em dívida ativa? Haja vista que por certo os contribuintes que não possuíssem débitos inscritos em dívida ativa, decerto se manteriam inadimplentes até que tal débito fosse inscrito.

Ademais, sob este prisma, acrescenta-se que se um dos objetivos era reduzir litígios, não faz o menor sentido que a transação tributária somente fosse destinada a créditos executados ou inscritos em dívida ativa, vez que, em regra a inscrição somente é realizada no momento de promover a execução fiscal do crédito tributário.

Conclusões estas que são também compartilhadas por Guimaraes (2021), ao entender que tal restrição obstrui a eficácia do instituto:

Em nosso juízo, 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, ou

que pudessem ter autonomia na análise desses casos. Isso porque, numa acepção mais sistemática, a qual nos filiamos, a transação deveria ser aplicada como forma preventiva de litígios, não apenas terminativa. (GUIMARÃES, 2023. p. 47).

Assim sendo, resta claro que nos termos da redação original da lei de regência, seus objetivos eram meramente arrecadatários, o que é aceitável sob a perspectiva de se tratar de um instituto que introduzia novo elemento regulatório em matéria tributária. Tanto o é que a Lei nº 14.375/2022, corrigiu tais situações, garantindo a possibilidade de se realizar transação também preventivamente, como forma de reduzir litígios.

Mormente, sendo a transação tributária possível também com a finalidade de prevenir litígios, não nos parece correta em sua integralidade, as conclusões tidas por Conrado e Araújo (2023), no sentido de que a transação seria tão somente um meio para a terminação de litígios, vez que tal instituto também passa a poder ser utilizado para preveni-lo.

Neste sentido é que, nos parece que o mais correto seria dizer que de fato a transação tributária é um meio suficiente a reduzir litígios, vez que tem ampla aplicação nos litígios já iniciados, isso porque realizada a transação, não há a extinção imediata do litígio e consequentemente do crédito tributário, esta fica somente suspensa até que as partes honrem com todas as suas obrigações ou que esta venha a ser rescindida.

E, nestes termos, seria a transação tributária, um instrumento necessário a dar maior celeridade aos meios de arrecadação do Estado e sobretudo reduzir litígios seja atuando na prevenção ou não, vez que tem o condão de agir ainda na raiz do problema que conforme demonstrado, há muito tem assolado o poder judiciário e a administração pública direta.

Todavia, ante todas as exposições aqui dispendidas, é mister ainda que nos debruçemos sobre os contornos delineados pela Lei nº 13.988/2020, para a concessão da transação tributária, sobretudo os critérios de concessão de benefícios, conforme trataremos a seguir.

## 2.2. A DISCRICIONARIEDADE DA AUTORIDADE FAZENDÁRIA NA CLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Seguindo as premissas apresentadas na exposição de motivos da MP 899/2019, no sentido de que a regulamentação da transação tributária se fazia necessário sobretudo para a redução da litigiosidade que envolve a matéria, assunto este que fora tratado em capítulos específicos anteriormente.

Temos que sendo a lei n. 13.988/2019, apenas a norma que disciplina as regras gerais sobre o assunto, em outras palavras, traz a autorização legislativa para o que tanto se esperava em razão das prescrições contidas nos art. 156, III, e 171 do CTN, tem-se que com ela

veio uma situação preocupante, qual seja, a discricionariedade conferida à administração pública para disciplinar os procedimentos a serem adotados no acordo de transação.

Isto porque a Lei n. 13.988/2020, em seu art. 14º, determina que é de competência do procurador geral da fazenda nacional por ato próprio, no que tange aos créditos inscritos em dívida ativa, e, ao secretário especial da receita federal, em relação aos créditos não inscritos em dívida ativa, disciplinarem os contornos da transação:

Art. 14. [...]

I - os procedimentos necessários à aplicação do disposto neste Capítulo, inclusive quanto à rescisão da transação, em conformidade com a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999;

II - a possibilidade de condicionar a transação ao pagamento de entrada, à apresentação de garantia e à manutenção das garantias já existentes;

III - as situações em que a transação somente poderá ser celebrada por adesão, autorizado o não conhecimento de eventuais propostas de transação individual;

IV - o formato e os requisitos da proposta de transação e os documentos que deverão ser apresentados;

V - 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.

V - (revogado). (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

[...]

Acrescenta-se que tais poderes foram ainda alargados pelo parágrafo único do referido dispositivo, ao dispor que o procurador Geral da Fazenda Nacional, também foi investido do poder de disciplinar os critérios necessários a se verificar o grau de recuperabilidade dos créditos tributários, para só então, aferir os benefícios a serem concedidos ao particular, ou ainda, para que se possa verificar se é viável ou não a realização de transação tributária.

Parágrafo único. Caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar, por ato próprio, os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a sua temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

A doutrina especializada no assunto, de maneira geral, tem se mostrado favorável à discricionariedade da autoridade fiscal para definir procedimentos e aferir critérios objetivos que a nosso ver já deveriam vir pré-estabelecidos na norma de regência.

À exemplo, temos Baleeiro (2015), que afirma que a transação tributária só poderia ser realizada mediante a concessão de relativo discricionaríssimo da autoridade:

A autoridade só pode celebrá-la, com relativo discricionaríssimo administrativo na apreciação das condições, conveniências e oportunidades, se a lei lho faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados. Tratando-se de ato que exige critério elevado e prudência acurada, o CTN determina que a lei designará qual a autoridade competente para celebrar a transação em cada caso. (BALEEIRO, 2015. p. 1330).

Em posicionamento semelhante, também está Paulsen (2021, apud, MARTINS, 2008), ao afirmar que:

as disposições do art. 171 faz clara menção à celebração de transação ‘mediante concessões mútuas’, o que vale dizer, há razoável discricionariedade na atuação da Administração, no conformar as condições da transação com vistas ao atendimento do interesse público. (PAULSEN, 2021, apud, MARTINS, 2008. p. 312).

Não obstante, impende mencionar que, embora seja minoria nos posicionamentos doutrinários, Mendes (2014), defende a impossibilidade de a transação tributária ser implementada por ato discricionário da administração pública, e o faz com base nos seguintes argumentos:

Nada na redação do dispositivo leva à conclusão de que 'autorizar inclui o poder para fixar as condições da transação'. [...] a transação, ao contrário de outros institutos tributários, só é passível de ser concretamente realizada por meio de ato de autoridade, e não por meio de ato unilateral do particular. [...] na transação tributária, especialmente com concessões extintivas de crédito tributário, não há qualquer margem para a autonomia da vontade do agente público competente para a sua implementação. [...] Sua vontade é rigidamente a da lei, o que nos impõe substituir no conceito pontiano o termo 'negócio' por ato bilateral” [...] a transação sem parâmetros precisos estipulados na lei é um berço capaz de embalar antinomias. (MENDES, 2014. p. 690).

Não nos parece, no geral, um posicionamento equivocado, afinal de contas não se pode ignorar todos os excessos que são cometidos diariamente por autoridades administrativas no exercício do poder regulamentar. Então sob esse prisma, ver com receio a discricionariedade colocada na mão da autoridade fiscal para definir critérios objetivos e subjetivos na implementação da transação, de fato nos parece algo que merece melhores debates.

De igual modo, entendemos não haver como defender a discricionariedade conferida à autoridade administrativa, como um meio para se garantir maior efetividade à transação tributária, a invocação das disposições previstas no § 2º, do art. 1º da lei n. 13.988/2020, ao determinar que:

Art. 1º...

[...]

§ 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.

Isso porque tais princípios com assento inclusive constitucionais, são princípios aplicáveis a toda a administração pública e nem por isso tem se mostrado como instrumentos capazes de coibir excessos praticados por autoridades no âmbito de sua atuação, situação que

quase sempre a questão tem que se desembocar no poder judiciário para que só então se garanta a observância de tais princípios. São, portanto, apenas princípios que devem ou deveriam reger as condutas de tais agentes, mas que na prática quotidiana, são situações pouco verificadas.

Entretanto, em retomada a assuntos abordados anteriormente, como a supremacia e indisponibilidade do interesse público, tem-se que tais princípios não podem ser utilizados com a finalidade de desvirtuar a transação tributária, mediante regulamentação descabida que por certo dificultará a sua aplicação.

Todavia, melhores contornos sobre tal questão, serão mais bem abordados em ponto específico posteriormente. E por assim dizer, ao estudo da eficácia da transação, cabe-nos, neste momento, analisar as modalidades legalmente admitidas para a transação tributária, o que faremos a seguir.

### 2.3. A TRANSAÇÃO E SUAS MODALIDADES

Antes de adentrarmos especificamente ao estudo das modalidades de transação tributária, bem como as análises de suas características e indicadores. É mister que sejam realizados alguns apontamentos.

De início, destaca-se que a Lei n. 13.988/2020, elenca como modalidades de transação tributária, a proposta individual ou por adesão, aplicando-se especificamente aos créditos inscritos em dívida ativa da União, autarquias, fundações e contencioso administrativo fiscal. Além disso, há ainda, a transação por adesão nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário e a transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor.

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

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

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

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

A procuradoria Geral da fazenda Nacional, por meio da Portaria n. 6.757/2022, ao regulamentar a Lei n. 13.988/2020, consignou que na cobrança da dívida ativa da União, são consideradas modalidades de transação as seguintes:

Art. 4º São modalidades de transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

I - Transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II - Transação individual proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e

III - Transação individual proposta pelo devedor inscrito em dívida ativa da União e do FGTS, inclusive a simplificada.

Observa-se que as modalidades de transação elencadas na Portaria não diferem das previstas na lei original (sequer poderiam), havendo apenas uma simplificação por parte do órgão regulamentador acerca de tais modalidades.

Antes tais modalidades, destaca-se a transação tributária regulamentada pela Portaria n. 14.402/2020 da PGFN, com a finalidade de gerar um ambiente mais favorável para o recebimento de créditos tributários inscritos em dívida ativa, em função dos efeitos causados pela pandemia do coronavírus, transação esta que nada mais é que uma transação tributária por adesão.

Assim, portanto, passemos à análise detalhada de todas estas modalidades de transação.

#### 2.3.1. Transação individual ou por adesão na cobrança de créditos inscritos em dívida ativa da União

A transação individual ou por adesão na cobrança de dívida ativa da União e dos créditos tributários em contencioso administrativo fiscal é abordada no Capítulo II da Lei n° 13.988/2020. Essa medida prevê a possibilidade de acordos entre os devedores e o fisco, como a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com o objetivo de facilitar a recuperação de créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação.

De início, ressalta-se que a lei de regência não tratou de maneira a especificar o que seria considerado créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, pelo menos não taxativamente. Incumbindo tal tarefa no campo discricionário da autoridade administrativa competente para regulamentar a transação tributária. Cuidou a lei de regência, tão somente de elencar algumas possibilidades, exemplificativas, em que se consideraria o crédito como sendo de difícil recuperação ou mesmo irrecuperável, exemplificação esta que está prevista no § 5°, do art. 11°, da Lei n. 13.988/2020:

§ 5° Incluem-se como créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, para os fins do disposto no inciso I do caput deste artigo, aqueles devidos por empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência.

A PGFN por sua vez, no exercício da competência que lhe foi conferida, ao editar a Portaria n. 6.757/2022, estabeleceu por meio do art. 19°, que a mensuração do grau de recuperabilidade dos créditos tributários sujeitos à transação individual ou por adesão nos créditos

administrados pela RFB, PGFN, autarquias e fundações federais, se darão em observância aos seguintes critérios:

Art. 19. Serão observados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia os seguintes parâmetros, isolada ou cumulativamente, para a celebração de transação:

- I - o tempo em cobrança;
- II - a suficiência e liquidez das garantias associadas aos débitos;
- III - a existência de parcelamentos, ativos ou rescindidos;
- IV - a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais;
- V - o custo da cobrança administrativa e judicial;
- VI - o histórico de parcelamentos dos débitos;
- VII - o tempo de suspensão de exigibilidade por decisão judicial; e
- VIII - a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo.

E é acerca deste ponto que entendemos ter caminhado mal a lei autorizadora, vez que nos termos da regulamentação supra, ao menos nas sete primeiras circunstâncias, não há como se aferir objetivamente quais os critérios que serão levados em consideração no momento de se aferir os benefícios a serem ofertados na transação.

Não obstante, a referida portaria, estabelece no art. 24º que:

Art. 24. Observada a capacidade de pagamento do sujeito passivo e para os fins das modalidades de transação, os créditos serão classificados em ordem decrescente de recuperabilidade, sendo:

- I - créditos tipo A: créditos com alta perspectiva de recuperação;
- II - créditos tipo B: créditos com média perspectiva de recuperação;
- III - créditos tipo C: créditos considerados de difícil recuperação; ou
- IV - créditos tipo D: créditos considerados irrecuperáveis.

É perceptível que com base apenas nos critérios elencados entre o inciso I e VII, do art. 19º, supra descrito, não haveria como a PGFN estabelecer tal ordem de classificação sem a existência de critérios objetivos, regulamentando a matéria.

Ficando evidente que a ordem de classificação dos créditos dos contribuintes, em todas essas hipóteses descritas, está totalmente a critério do órgão fazendário, que terá total liberdade para analisar e definir os percentuais de benefícios a serem concedidos no caso concreto. Circunstância esta que não nos parece algo elogiável, vez que pode vir a gerar, ainda que involuntariamente, favorecimentos, podendo vir a PGFN a conceder descontos substanciais a determinado grupo de contribuintes e a outro não.

Todavia, para o presente momento, nos ateremos a simples análise de tais critérios. Assim sendo, é imperioso mencionar que a portaria regulamentadora, tratou de estabelecer

parâmetros objetivos, apenas para a hipótese prevista no inciso VIII, do art. 19º, ao estabelecer os seguintes critérios:

Art. 20. A situação econômica dos contribuintes será mensurada a partir da verificação das informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas à Administração Tributária Federal ou aos demais órgãos da Administração Pública.

Art. 21. A capacidade de pagamento será uniforme no âmbito da Administração Tributária Federal, decorre da situação econômica do contribuinte e será calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos.

§ 1º Quando a capacidade de pagamento não for suficiente para liquidação integral de todo o passivo fiscal e do FGTS, nos termos do caput, os prazos ou os descontos serão graduados de acordo com a possibilidade de adimplemento dos débitos, observados os limites previstos na legislação de regência da transação.

§ 2º Havendo mais de uma pessoa física ou jurídica responsável, conjuntamente pelo débito, a capacidade de pagamento do grupo poderá ser calculada mediante a soma da capacidade de pagamento individual de cada integrante do grupo econômico.

Por outro lado, a mencionada portaria cuidou de elencar uma série de critérios a serem considerados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação. Chamamos a atenção para as hipóteses previstas nos incisos I, II e VI do art. 25º da mencionada portaria que assim prevê:

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;

[...]

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.

A crítica nos incisos em questão, está no fato de que todos os critérios são embasados apenas no fator tempo, o que não aparenta ser um indicador apto a refletir a realidade da situação, afinal de contas, o processo de execução fiscal pode estar sobrestado por todo esse tempo e ainda assim, ter grandes chances de a fazenda recuperar o crédito executado em sua integralidade. Hipótese em que, atrelar a irrecuperabilidade do crédito tributário apenas na demora da execução, parece tendente a gerar renúncia de receita por parte da fazenda pública.

Neste sentido, nos parece razoável afirmar que tais incisos foram incluídos na mencionada portaria, em privilégio apenas da necessidade do Estado em arrecadar, distanciando-se da premissa de redução do contencioso tributário.

Fato este que se não for corroborada pela redação do inciso VI, que prevê como irrecuperável o crédito que esteja há dois anos do prazo prescricional da satisfação do crédito tributário (prescrição intercorrente) é fundamentada pelas estatísticas apresentadas alhures,

acerca da duração média do processo de execução, que beira ao prazo de suspensão entabulado pelo inciso II, do mencionado dispositivo.

Fato é que, conforme prevê o art. 11º, da Lei n. 13.988/2020, na proposta de transação seja ela individual ou por adesão, nos termos do que dispõe o inciso I, do art. 2º da referida lei, tais critérios são utilizados para se aferir os benefícios que poderão ser concedidos no acordo de transação, tais como descontos em multas, juros de mora e encargos legais, além ainda, da concessão de prazos e formas de pagamento especiais que podem chegar a até 120 parcelas, possibilidade de substituição ou alienação de garantias realizadas em processo de execução fiscal, e a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL na apuração do IRPJ e CSLL em percentagem não superior a 70% do saldo remanescente após a concessão dos descontos.

Somados a tais benefícios, há ainda a possibilidade de ser concedida na proposta de transação, o diferimento e a moratória, situações estas que tornam a transação tributária mais atraente que os acordos de parcelamento, cabendo ao contribuinte a escolha pela melhor alternativa, conforme leciona (CONRADO e COSTA, 2023).

O desconto, o diferimento, o pagamento em parcelas ou com precatórios, a negociação de garantias, a utilização de prejuízos fiscais do IRPJ e/ou base de cálculo negativa da CSLL, tudo isso faz da transação uma boa escolha. Cabe ao sujeito passivo ponderar o que lhe é mais viável, sendo certo que o tempo e a incerteza da resposta jurisdicional são elementos que influenciam fortemente nessa decisão. (CONRADO e COSTA, 2023. RB-1.4)

O autor defende ainda que, a concessão de tais requisitos são substanciais para o sucesso atual ou futuro do instituto nos fins a qual se propõe. Isso porque, a inexistência ou a impossibilidade de a fazenda pública conceder tais benefícios, por certo que se mostrará fechada àqueles contribuintes que possuem pouca capacidade de pagamento:

Acresça-se que a transação quando oferecida sem a presença do desconto tem a tendência de se mostrar menos fechada quanto aos requisitos à sua adesão. Isso porque pode ser direcionada a todo e qualquer sujeito passivo, e não aqueles, por exemplo, que se apresentam com capacidade de pagamento reduzida. (CONRADO e COSTA, 2023. RB-1.4)

Não é demais mencionar que conforme tratado alhures, a transação tributária é um meio de se chegar à extinção do crédito tributário, mediante a concessões recíprocas. Daí o porquê da necessidade de o contribuinte renunciar à discussão do crédito na via administrativa ou judicial, implicando ainda, o acordo de transação, em confissão de dívida.

### 2.3.2. A transação por adesão e o contencioso tributário de relevância disseminada

Essa modalidade de transação, está disciplinada no Capítulo III da Lei n. 19.988/2020, e é direcionada especificamente à terminação de litígios aduaneiro e tributários no que diz respeito a créditos decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

Trata-se de mais uma modalidade de transação com a finalidade de reduzir o número de litígios tributários, e de consequência, garantir maior efetividade ao instituto. Todavia, muito se questiona acerca do que seria conflitos tributários de relevante e disseminada controvérsia, uma vez que o art. 16º, § 3º da Lei n. 13.988/2020, afirma que serão consideradas controvérsias jurídicas de relevante e disseminada, as questões que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

Todavia, conforme leciona Velloso (2023), apesar de a expressão “ultrapassem o interesse subjetivo da causa”, pareça levar a uma interpretação de que esta modalidade de transação somente poderia ocorrer nos casos em que versasse sobre direitos indisponíveis e homogêneos, não é esta a interpretação mais acertada, sob pena de restringir o alcance do instituto.

Nesse sentido, é que ao conceituar o termo, Velloso (2023), afirma que “a disseminação da controvérsia denota a sua relevância e, além disso, que ela transcende os interesses subjetivos de causas específicas.”, ou seja, para o autor a disseminação de controvérsia estaria intrinsecamente ligada a um número reduzido de causas que a nosso ver, estaria ligado aos casos de grande repercussão em matéria tributária.

Por outro lado, Velloso (2023) afirma ainda que a relevância, deve observar a controvérsia como um todo, devendo ainda “envolver razoável vulto financeiro para justificar a proposta de transação por adesão.”. isso pelo fato de que a lei de regência teria tratado as controvérsias de pequeno valor, em modalidade distinta desta.

Todavia, se olharmos para o art. 30º da Portaria 247/2020<sup>7</sup>, este dispõe em seu § 1º, que a configuração de controvérsia disseminada, terá necessariamente, que observar os seguintes pressupostos:

- §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

---

<sup>7</sup> Portaria editada pelo Ministro da Economia para disciplinar a transação por adesão do contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, para mais informações, acessar: Port. ME nº 247/2020 (fazenda.gov.br).

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

Ora, da leitura do referido parágrafo, extrai-se que a controvérsia tributária disseminada, não se limita aos casos de grande repercussão nacional ou ainda em relação a créditos de quantia vultuosa, vez que, segundo a referida portaria, basta *a*) a existência de 50 (cinquenta) processos discutindo a questão, seja em âmbito judicial ou administrativo, *b*) e que a questão esteja sendo objeto de discussão em três tribunais regionais federais etc. requisitos estes que não nos parecem difíceis ou impossíveis de serem alcançados com frequência, sobretudo se levarmos em consideração o alto número de processos judiciais a que se discute crédito tributário, conforme visto alhures.

Todavia, ao tratar da relevância da matéria, requisito também necessário à adesão da referida transação, pressuposto este que é disciplinado pelo art. 30º, § 2º da Portaria 247/2020, fica evidente que esta modalidade, visa atingir em específico – mas não se limitando a eles – os litígios de grande valor agregado:

§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.

Neste sentido, veja-se que a mencionada portaria, expande consideravelmente um campo de atuação que já era vasto, conferindo, contudo, uma série de elementos objetivos que podem se mostrar positivos e facilitar para os contribuintes que desejam aderir a esta modalidade de transação.

Não obstante, distingue-se esta modalidade de transação anteriormente analisada, ao fato de que nesta modalidade de adesão, nos termos do art. 18º, da lei de regência, somente pode ser objeto da transação, os créditos tributários inscritos em dívida ativa:

Art. 18º. A transação tributária será celebrada se constatada a existência, na data de publicação do edital, de inscrição em dívida ativa, de ação judicial, de embargos à execução ou de recurso administrativo pendente de julgamento definitivo, relativamente à tese objeto da transação.

Ora, consoante tratado anteriormente, a lei estabelece uma limitação no alcance do instituto da transação, impossibilitando o contribuinte de aderir a referida modalidade de transação, caso possua créditos tributários em mora, todavia, sem que estes estejam inscritos em dívida ativa ou em discussão judicial, deixando de fora, exclusão esta que pode vir a ser questionada com base na violação ao princípio da isonomia, circunstâncias estas que serão mais bem trabalhadas na seção seguinte.

Chama-nos, a atenção, ainda, o fato de que, toda a normativa em volta da autorização e da regulamentação da transação por adesão que envolva créditos objeto de relevante e disseminada controvérsia, é voltada para a possibilidade de conferir maiores condições ao fisco de garantir o recebimento de valores que poderiam não ser recuperados pelo fisco, vez que a controvérsia jurídica disseminada, pode ensejar a declaração pelo judiciário, da inexistência de relação jurídica entre fisco e contribuinte, ou mesmo, a inexigibilidade do crédito objeto da discussão.

Ou seja, referida modalidade de transação possui finalidade meramente arrecadatória. Todavia, ao deixar de fora os créditos constituídos, mas não discutidos judicialmente ou não inscritos em dívida ativa, nos parece que a Lei n. 13.988/2020, não privilegiou os objetivos esposados na MP n. 899/2019, pois, conforme dito alhures, o fato de o contribuinte ter crédito constituído, mas não inscrito, não significa dizer que este não possua condições de pleitear a desconstituição do referido crédito.

Então, ao que parece, neste ponto, a lei de regência privilegiou o fator “arrecadação”, em detrimento do fator “redução de litígios”. Não se está, aqui, a falar que as transações realizadas nesta modalidade, não importarão em redução de litígios, afinal de contas a própria norma em seu art. 19º, afirma que a adesão a esta modalidade de transação, deve, necessariamente, importar em terminação do litígio, sob pena de indeferimento desta. O que se afirma é que poderia, a referida lei, ter privilegiado também os créditos constituídos e não inscritos em dívida ativa e nem objeto de ação judicial, a fim de evitar uma crescente na judicialização de processos para que só então esteja o contribuinte apto a transacionar com o fisco.

Não obstante, no que diz respeito aos benefícios passíveis de serem concedidos nesta modalidade de transação, é autorizado pela lei n. 13.988/2020, a possibilidade de se reduzir o crédito tributário em montante não superior a 50% do valor do crédito tributário, bem como a possibilidade de parcelar o valor remanescente em até 84 parcelas sucessivas.

### 2.3.3. Transação no contencioso de pequeno valor

Esta modalidade de transação tributária, nos contornos traçados pela Lei n. 13.988/2020, demonstra ser fruto da reconhecida necessidade de eficiência na resolução de controvérsias de menor monta em matéria tributária, a ser realizada pela RFB.

Neste sentido, compete-nos informar que a transação por adesão no contencioso de pequeno valor, está regulamentada pela Portaria ME n. 247/2020, a qual compartilha da mesma definição (e não poderia ser diferente), dada pela lei de regência, qual seja: abranger

processos cujos valores não excedam 60 (sessenta) Salários mínimos, podendo se beneficiar desta modalidade, a pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte.

Nestes termos, temos que a possibilidade de estabelecer um regramento específico capaz de abranger, tanto a pessoa natural que empreende em nome próprio, quanto aquelas empresas consideradas de pequeno porte, enfatiza a intenção do legislador de fornecer alívio a contribuintes de menor capacidade financeira, permitindo-lhes solucionar controvérsias de forma mais ágil e eficiente, situação esta que pode colocar tais empreendimentos, em condições de competir no mercado.

Essa abordagem reconhece, ainda, que contribuintes com recursos financeiros limitados podem enfrentar dificuldades adicionais na resolução de disputas tributárias, justificando a necessidade de oferecer condições especiais de pagamento, descontos e outros benefícios.

Todavia, deve-se chamar a atenção para o fato de que a Lei n. 13.988/2020, para além de limitar a abrangência desta modalidade de transação a créditos não superiores a 60 (sessenta) salários mínimos, esta também a limita quanto a necessidade de que o valor a ser objeto da transação, esteja pendente de impugnação, reclamação ou recurso administrativo, ou ainda, que seja objeto de cobrança em dívida ativa.

Mormente, em comparação às demais modalidades de transação analisadas anteriormente, temos que esta se diferencia não apenas nos benefícios que podem ser concedidos, benefícios estes que nos termos do art. 25º, da Lei n. 13.988/2020 incluem descontos sobre o valor total do crédito, prazos especiais e flexíveis para pagamento e a possibilidade de oferecer, substituir ou alienar garantias e constrições. Tudo com a finalidade aparente de tornar o processo de resolução de disputas mais atrativo para os contribuintes, incentivando-os a regularizar suas pendências de maneira mais eficiente e econômica.

Chama a atenção, todavia, o fato de que, esta modalidade de transação tributária quando de sua regulamentação pela Portaria ME n. 247/2020, foi estabelecida uma situação distinta de todas as demais modalidades de transação tributária, haja vista que a esta modalidade, somente será exigida a extinção de litígio tributário por meio da homologação de acordo judicial ou extrajudicial (art. 35º, da referida portaria), a transação que versar sobre crédito tributário superior a 30 (trinta) salários mínimos:

Art. 35. O edital somente exigirá compromisso do aderente de requerer a homologação judicial do acordo, para fins do disposto nos incisos II e III do art. 515 da Lei nº 13.105, de 2015, nas hipóteses em que o valor do crédito superar trinta salários mínimos.

O que significa que nos créditos objetos de transação por adesão em contencioso de pequeno valor que tenham valor inferior a 30 (trinta) salários mínimos, poderá o contribuinte ainda que realizado a transação, discutir a exigibilidade do crédito tributário tanto na esfera judicial quanto administrativa, o que implica dizer que a estes créditos, a transação não se reveste como uma forma de extinção de litígios e tampouco do crédito tributário, assemelhando-se a um simples parcelamento.

#### 2.4. A TRANSAÇÃO COMO ELEMENTO DE ARRECADAÇÃO

Conforme tratado na primeira seção da presente pesquisa, a arrecadação é um dos principais elementos justificadores do Estado, vez que é por meio dele que o Estado tem condição de proporcionar serviços como saúde pública, segurança etc., ou seja, o estado que não arrecada não tem como ser efetivo nas suas políticas públicas.

Com isso, há de se ter que a arrecadação de tributos é um pilar fundamental para o funcionamento do Estado e para o financiamento de serviços públicos essenciais. E, sob este prisma, sabe-se que todo o processo de arrecadação em âmbito federal, é realizado, administrativamente pela Receita Federal do Brasil e em âmbito judicial pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

E dentro deste cenário, tem-se que a utilização da transação tributária como solução para a regularização de débitos acumulados, vem se mostrando cada vez mais expressiva ao longo dos anos desde a sua autorização. Pois, conforme dados da PGFN (2023), desde o início do programa de transação, mais de R\$ 404,3 bilhões em dívidas foram negociados em 2022, o que segundo a PGFN, acabou por consolidar a transação tributária como uma política pública eficaz, principalmente no contexto da crise econômico-financeira agravada pela pandemia:

A transação tributária soluciona passivos acumulados há anos e beneficia tanto o governo quanto os contribuintes, sempre em linha com os pilares da atuação do Ministério da Fazenda, de ajuste fiscal e melhoria do ambiente de negócios. Os dados da PGFN mostram que desde o início do programa de transação já foram negociados mais de R\$ 404,3 bilhões em dívidas. (BRASIL, p. 15).

Nestes termos, considerando o auto número de demandas judiciais sobre o assunto, conforme apresentado alhures, o que enseja a premissa de que o papel principal na arrecadação da União, é desempenhado pela PGFN. Temos como inafastável a análise do desempenho de tal órgão em aplicação ao instituto da transação tributária, como único meio capaz de

se verificar se tal instituto é ou não efetivo como política pública arrecadatória, fator este que será analisado a seguir.

#### 2.4.1. A transação tributária em números

Retomando os fundamentos e as projeções apresentadas pelo governo federal na implantação da transação tributária por meio da MP n. 899/2019, as projeções eram de que a administração pública federal conseguisse arrecadar por meio da transação tributária, cerca de R\$ 5,914 (cinco bilhões e novecentos e quatorze milhões) bilhões, somente no ano de 2021.

Todavia, conforme dados publicados pela PGFN em 2022, o órgão afirma que já em 2021, o volume de regularização tributária por meio da transação, perfazia a monta de cerca de R\$ 200 (duzentos) bilhões de reais, números estes que, se considerado apenas os débitos inscritos em dívida ativa da União, tem-se que a transação contribuiu para a arrecadação de R\$ 37,7 (trinta e sete bilhões e setecentos milhões) bilhões de reais:

Consolidamos a transação tributária como o principal instrumento de regularização tributária do contribuinte brasileiro. Alcançamos um volume de mais de R\$ 200 bilhões em dívidas regularizadas até o final de 2021, mesmo num cenário adverso e desafiador para empresas e famílias como foram os últimos dois anos. [...]

Conquistamos o valor recorde de arrecadação no importe de R\$ 31,7 bilhões em pagamento de débitos inscritos na dívida ativa da União - montante 30% superior ao ano anterior -, sendo que um real de cada cinco arrecadados o foi através de pagamentos recebidos nos acordos de transação. (PGFN, 2022, p. 4)

Deve-se considerar, ainda, o fato de que conforme dados da PGFN, estes valores arrecadados em 2021, eram superiores a 30% do valor arrecadado no exercício anterior, ou seja, em 2020, primeiro ano após a autorização para a fazenda pública realizar acordos de transação.

Figura 4 - PGFN em números



Fonte - PGFN, 2022

Acrescenta-se que considerando que dos R\$ 31,7 (trinta e sete bilhões e setecentos milhões) bilhões de reais, arrecadados no ano de 2021, R\$ 6,4 (seis bilhões e quatrocentos mil)

bilhões de reais, foram por meio de acordos de transação tributária, ou seja, número superior às previsões da administração pública federal quando da edição da MP n. 899/2019.

Todavia, impende mencionar que, com base nos dados atualizados pelo relatório de 2023, publicado com dados de 2022, é possível extrair que, a PGFN arrecadou R\$ 39,1 (trinta e nove bilhões, um milhão) bilhões de reais, relativos aos créditos tributários inscritos em dívida ativa da União, sendo que desse montante, R\$ 14,1 (quatorze bilhões, um milhão) bilhões de reais, foram recuperados por meio da transação tributária, quantia esta que segundo a PGFN, representa 36% da arrecadação total da instituição, e que representa uma arrecadação 20% superior à efetivamente arrecadada no exercício de 2021.

O valor de créditos da União recuperados pela PGFN é o que de fato entra no caixa do Tesouro Nacional, com efeito direto sobre o resultado primário. O resultado de recuperação da dívida ativa em 2022 foi mais de 20% superior ao do ano anterior. [...] (PGFN, 2023. p. 15)

Evolução esta que é retratada no seguinte gráfico:

Figura 5 – PGFN em números



Fonte – PGFN, 2023.

Como se vê, um dos indicadores mais importantes da efetividade da transação tributária é o crescimento da arrecadação ao longo dos anos. Isso porque, conforme mencionado alhures e ilustrado com o presente gráfico, nos últimos cinco anos, a arrecadação teve um crescimento significativo, com destaque para o aumento de mais de 20% na recuperação da dívida ativa em 2022, se comparada com o ano de 2021.

Mormente, considerando que o valor total das regularizações tributárias com o auxílio da transação tributária, no ano de 2021 foi de pouco mais de R\$ 200 (duzentos) bilhões de reais, em 2022 a PGFN registrou uma leve queda na arrecadação, conseguindo efetivar apenas R\$ 189 (cento e oitenta) bilhões de reais.

Todavia, conforme consta do relatório, a PGFN vem se reinventando desde o ano de 2022, com a finalidade de conseguir maior efetividade na arrecadação. Dentro dessa alegada reinvenção, cita-se a implementação de redução do valor para proposição de transação individual, criação da transação individual simplificada, ampliação de prazos e descontos, além de autorização para o uso de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, medidas estas que foram implementadas à Lei n. 13.988/2020, pela Lei n° 14.375/2022, acrescentando inclusive, a possibilidade de o contribuinte utilizar-se de precatórios federais para liquidar ou reduzir o passivo inscrito:

Regularização via transação tributária: Redução do valor para proposição de transação individual; criação da transação individual simplificada e melhora da forma de cálculo da capacidade de pagamento. Ampliação de prazos e descontos, além da autorização para o uso de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL como pagamento. Oferta de programas de transação por adesão e o acolhimento de acordos de transação individual. Uso de precatórios para pagamento de débitos: Permissão para aproveitar precatórios federais para liquidação do passivo inscrito, gerando liquidez imediata dos valores e dando concretude ao mandamento constitucional implementado pela EC 113/2021. (BRASIL, p. 15)

Neste sentido, a PGFN tem na autorização legislativa, a possibilidade de os contribuintes utilizarem precatórios e base de cálculo negativa de IRPJ e CSLL, com a finalidade de reduzir o crédito tributário objeto da transação, um novo caminho para trilhar, vez que são mais benefícios que podem vir a ser aproveitados pelos contribuintes.

Todavia, temos que diante da discricionariedade conferida a autoridade administrativa na regulamentação da referida matéria, vemos como importante que seja analisada a transação tributária, também sob o espeque da livre concorrência e da isonomia, o que se passa a analisar adiante.

### 3. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A LIVRE CONCORRÊNCIA

A análise da transação tributária sob o prisma da livre concorrência, necessita, é claro, de alguns esclarecimentos adicionais sobre o instituto da livre concorrência, até mesmo para fins de melhor compreender o tema “transação” com a profundidade que se exige.

Isso porque, como já visto anteriormente, a transação tributária dispõe de uma série de medidas, assim como a possibilidade de conceder inúmeros benefícios aos devedores tributários, benefícios estes que se não forem alicerçados em parâmetros bem delineados, podem causar prejuízos concorrenciais.

Daí é que a Lei n. 13.988/2020 traz vedação expressa pela impossibilidade de os contribuintes utilizarem a transação com a finalidade de prejudicar a livre iniciativa e a livre concorrência.

Art. 3º A proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e estará condicionada, no mínimo, à assunção pelo devedor dos compromissos de:

I - não utilizar a transação de forma abusiva, com a finalidade de limitar, de falsear ou de prejudicar, de qualquer forma, a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica;

Destaca-se que referida preocupação do legislador federal, é também evidenciada no art. 5º, III, da lei supra descrita, ao vedar a realização de transação tributária por devedor considerado contumaz:

Art. 5º É vedada a transação que:

III - envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica.

No entanto, antes de adentrarmos à discussão específica acerca da figura do devedor contumaz, cabe destacar alguns pontos sobre a livre concorrência no direito brasileiro, tendo em vista que a Carta Magna brasileira ao tratar do assunto, deixou evidentemente claro que é dever do Estado brasileiro, assegurar a todos – com a finalidade de garantir uma existência digna a todos os brasileiros – a livre concorrência:

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:

[...]

IV - livre concorrência;

Direito este que segundo Figueiredo (2014) se reveste em um verdadeiro alicerce da economia liberal, pois, ainda que não possa ser confundida com a livre iniciativa, é alicerce desta, pois, segundo o autor, não há como existir livre concorrência sem que exista livre iniciativa:

[...] a ação competitiva desenvolvida por agentes que atuam no mercado de forma livre e racional. Isto é, trata-se da disputa saudável por parcela de mercado entre agentes que participam de uma mesma etapa em ciclo econômico (produção ↔ circulação ↔ consumo). Assim, deve o Estado intervir de forma a garantir que a competição entre os concorrentes de um mesmo mercado ocorra de forma justa e sem abusos (monopólio, oligopólio, truste, cartel etc.), garantindo-se, assim, o equilíbrio entre a oferta e a procura, bem como a defesa da eficiência econômica. (FIGUEIREDO, 2014, p. 100.)

Como se pode notar, a livre concorrência é garantida por meio de políticas de fiscalização e intervenção do Estado na economia, com a finalidade de conceder a agentes econômicos que estejam em situações equivalentes, o mesmo tratamento, com a finalidade de garantir que tais agentes, possam competir de maneira igualitária, pois só assim é possível chegar aos objetivos constitucionais previstos no *caput* do art. 170, da CF/88:

A livre concorrência atua como meio para a consecução dos objetivos centrais traçados pela Constituição nos artigos 1º, IV, e 170, *caput*, dispositivos que atribuem papel significativo à valorização do trabalho humano e à livre iniciativa, prescrevendo-os como diretrizes para a promoção de uma existência digna. (CONRADO e ARAÚJO, 2023, p. RB-6.2)

Mormente, acrescenta-se que o direito tributário está intimamente ligado à correta aplicação de tais princípios, revestindo-se, pois, de verdadeiras garantias fundamentais do contribuinte, garantias estas que não podem ser afastadas sob qualquer pretexto.

Com isso, temos que toda a sistemática prevista na CF/88, acerca da tributação, está intimamente ligada ao princípio da livre iniciativa e da livre concorrência, sobretudo se levado em consideração o disposto no art. 150, II, da CF/88 ao prever a impossibilidade de se conferir tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situações equivalente:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Ora, ressalvadas as poucas exceções previstas na constituição, não podem os entes políticos estabelecerem distinções entre contribuintes posicionados em situações equivalentes. Diante de tal premissa é que também se evidencia a possibilidade de se instituir alíquotas diferenciadas para determinados grupos de contribuintes, com a finalidade de conferir a estes contribuintes, maiores condições de competir no mercado.

Assim, ainda que referida discussão pareça fugir ao tema objeto da pesquisa, há de se mencionar que a discussão aqui proposta apenas o complementa. Isto porque, todos os

agentes econômicos<sup>8</sup> no exercício de suas atividades empresárias, arcam direta ou indiretamente com a alta carga tributária do país, pois, ainda que referido contribuinte não esteja sujeito ao pagamento de tributos incidentes sobre o consumo, por certo que estará sujeito à tributação sobre o patrimônio.

De maneira que, a submissão do agente econômico ao dever fundamental de pagar tributo, por certo que interfere no preço final de produtos ou serviços prestados pela entidade geradora de riquezas.

Então, se as políticas tributárias têm o condão de assegurar ou interferir na livre concorrência, também pode-se afirmar que a omissão no pagamento de tributos, assim como a falha da administração pública em arrecadar, também interferirá na economia, e, neste ponto, a interferência não se limita à ordem econômica, mas também na livre concorrência.

Sobretudo se considerarmos que, se determinada empresa tem apenas um concorrente no seu ramo de atuação, e este concorrente é sonegador de impostos, por certo que este poderá praticar preços mais baixos que o seu concorrente que recolhe rigorosamente todos os tributos incidentes sobre a cadeia.

Não poderíamos evitar de afirmar que tal situação poderá acarretar em prejuízos concorrenciais, pois a empresa que cumpre com suas obrigações tributárias, acabará, cedo ou tarde, perdendo mercado, o que poderá levá-la a falência, enquanto a empresa que age com desídia no cumprimento de suas obrigações tributárias, por certo que em caso de uma possível autuação, estará diante de um cenário que talvez a impossibilite de discutir a exigibilidade do crédito tributário, fazendo com que recorra a parcelamentos ou a transação tributária, com a finalidade de manter o negócio funcionando.

E com base em tais afirmativas, destacamos o seguinte questionamento de Mendes (2014) acerca do referido instituto:

Será que o contribuinte que vem pagando seus tributos regularmente, diante de uma concorrência cada vez mais acirrada, continuará a assim se comportar na possibilidade de transacionar suas dívidas com o fisco?. (MENDEZ, 2014, p. 688.)

Entendemos que a resposta para tal questionamento, passa pela análise detalhada de duas situações: a) no contexto das amarras frouxas em que se colocaram a regulamentação da transação tributária, pode levar contribuintes que estão regularmente recolhendo seus tributos, a deixarem de recolher, com o fito de ganhar competitividade com aquele contribuinte que é sonegador, hipótese em que, em caso de autuação, poderia apenas aderir a um edital de

---

<sup>8</sup> A presente pesquisa não se preocupará em conceituar o termo “agentes econômicos”, tendo em vista que não é o tema principal da pesquisa. Neste sentido, por agentes econômicos, entenda ser todas aquelas pessoas, independente se físicas ou jurídicas, que atuam no mercado gerando renda, empregos etc..

transação. Por outro lado b) também pode ser respondida sob o esteio da Lei n. 13.988/2020, ou seja, por meio de mecanismos de vedação à adesão de transação tributária para contribuintes que estivessem nas situações descritas acima, assim como a lei já traz a vedação à devedor contumaz.

Assim, considerando que a lei não traz tais hipóteses de vedação, Cavalcante (2021), defende que tais medidas deveriam ser tomadas pela administração fiscal, que deveria incluir em editais de adesão à transações, mecanismos suficientes a evitar prejuízos à livre concorrência,

A preocupação do legislador - no sentido de a transação não prejudicar a livre concorrência ou a livre-iniciativa econômica - deve encontrar expressão nos instrumentos normalizadores do instituto. Com efeito, editais e termos de transação individual devem atentar para neutralizar possíveis efeitos concorrenciais da transação.

De extrema importância, portanto, será a tentativa de identificar possíveis situações em que a tributação traga implicações significativas à livre concorrência. Nesta situação, ou seja, constatada potencial e indesejável repercussão tributária na seara concorrencial, poder-se-á promover a inclusão de disposições específicas em editais ou cláusulas particulares em termos de transação individual. (CAVALCANTE, 2021, p. 338)

No entanto, respeitadas as considerações do autor, mas ao que nos parece, tais argumentações parecem tentar justificar o injustificável, ao deixar toda a sistemática da transação a cargo do poder executivo, o que se evidencia é um instituto fundado em amarras frouxas, pois como poderia se admitir que o mesmo ente que regulamenta seja o mesmo ente que defere e estabelece as condições para a realização da transação?!

Razões estas pelas quais defendemos a posição de que todos os ditames da transação tributária, deveriam estar delimitados em lei e não em norma infralegal, cabendo ao órgão competente, apenas a execução do procedimento, pois se é a lei que cria o tributo, não poderia ato secundário dispor de normativa com a finalidade de extinguir o crédito tributário, não cabendo a oração do poder executivo, a lavratura de editais em observância as regras por ele impostas.

No entanto, visando o completo enfrentamento da matéria, temos que se faz necessário observar a transação tributária e a livre concorrência também sob o aspecto do devedor contumaz, o que se faz a seguir.

### 3.2. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A FIGURA DO DEVEDOR CONTUMAZ

O tributo é elemento fundamental da formação do preço de produtos e serviços comercializados no país ou para fora dele. E diante de tal circunstância, que se analisa a figura

do devedor contumaz como sendo um elemento de grande influência (ainda que negativa), na macroeconomia, sobretudo à livre concorrência.

Diante disso é que a Lei n. 13.988/2020 buscou diminuir riscos concorrenciais ao vedar a concessão de transação tributária para o devedor considerado contumaz:

Art. 5º É vedada a transação que:

[...]

III - envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica.

Ocorre que até o presente momento, ainda não há, no país, uma lei regulamentando a matéria, ou seja, não há disposição legal acerca do conceito de devedor contumaz, ou mesmo, quais os critérios objetivos para que se possa considerar determinado contribuinte como devedor contumaz.

O que se tem de mais significativo no país, até o momento, é o projeto de Lei n. 284/2017, que em proposta de regulamentar o disposto no art. 146-A da CF/88, prever uma série de medidas com a finalidade de subsidiar a União, Estados, Municípios e Distrito Federal com determinados critérios abertos, na tentativa de conceder a estes entes, substrato necessários ao pagamento de tributos, com a finalidade de coibir práticas que possam interferir no mercado.

Todavia, referido projeto de lei não apresenta nenhuma conceituação acerca do que seria o devedor contumaz, trazendo apenas, regras gerais e abertas sobre práticas a serem implementadas com a finalidade de reduzir os impactos da inadimplência tributária reiterada. Referida conceituação ficou, portanto, a cargo do Projeto de Lei n. 1.646/2019, que no parágrafo único do art. 1º, afirma que:

Parágrafo único. Considera-se devedor contumaz o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos.

Não obstante, em relação a conceituação supra descrita, entendemos não ser a mais adequada, vez que conceitua a figura do devedor contumaz como sendo aquele contribuinte que possui inadimplência substancial e reiterada de tributos. Ora, referida conceituação deixa de considerar as situações de dificuldades financeiras que podem ser enfrentadas por um agente econômico, o que por certo ensejará a inadimplência reiterada de tributos.

Além disso, deixa de considerar ainda o fato de que se fosse o devedor contumaz caracterizado apenas pela expressividade na quantidade de débitos do contribuinte, estaríamos diante de fato do qual não haveria como se implementar transação tributária para aqueles créditos de quantia vultuosa, pois haveria a necessidade de se considerar o contribuinte como devedor contumaz.

Todavia, é interessante mencionar que referido projeto de lei aborda um conceito que encontra amparo na jurisprudência brasileira, pois, conforme leciona Fachin e Fonseca (2018), o Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE 550.769, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, tratou de considerar um contribuinte atuante do mercado de tabaco, como sendo devedor contumaz, tendo como fundamento central, da decisão, tão somente o valor expressivo de débitos do contribuinte, vez que a dívida do contribuinte girava em torno de R\$ 2 (dois) bilhões de reais, a se ver:

Foi considerada na visão majoritária a condição singular da parte Recorrente, sociedade empresária do ramo tabagista, por esta ostentar débitos tributários na ordem de R\$ 2 bilhões. Assim, reconheceu-se a qualidade de devedora contumaz a Recorrente, cujos reflexos representariam vantagem concorrencial decorrente de atos ilícitos perante os demais produtores do setor econômico. Logo, o bem jurídico tutelado pelo art. 2º, 11, do Decreto-lei nº 1.593/1977, seria a efetiva liberdade concorrencial, e não precipuamente os interesses arrecadatários do Estado Fiscal. A corrente minoritária reconheceu no dispositivo a única finalidade de reforço da eficácia da obrigação fiscal direcionada ao setor dos produtos fumígenos, caracterizável como sanção política (FACHIN, FONSECA, 2018, p. 198).

Todavia, entendemos que a melhor definição de devedor contumaz, seria uma conceituação da qual se privilegiasse elementos volitivos próprios, como o dolo de apropriação, – e aqui sim – configurado pela reiterada sonegação fiscal, ainda que esteja em plena solvência. De maneira que, em tal circunstância, fica claro que o contribuinte está se apropriando do tributo como uma forma de ganhar competitividade no mercado, o que pode vir a prejudicar a livre concorrência.

Então, diante desse cenário, a vedação prevista no art. 5. III, da Lei n. 13.988/2020, aparenta um claro exemplo de amarras frouxas previstas na lei mencionada, tendo em vista que, não havendo previsão legal definindo o que seria devedor contumaz, resta evidente que a Fazenda Nacional não irá se esquivar de transacionar com devedores que possuam um alto volume de débitos, privilegiando, neste ponto, o fator arrecadatário.

Tanto assim o é, que a Portaria PGFN 6757/2022, também não se preocupa com tal fato, determinando apenas que o impedimento de transacionar com devedor contumaz, necessita de conceito a ser estabelecido em lei:

Art. 15. Sem prejuízo da possibilidade de celebração de Negócio Jurídico Processual para equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, nos termos de regramento próprio, é vedada a transação que:

(...)

VII - envolva devedor contumaz.

§ 3º O impedimento de que trata do inciso VII do caput do presente artigo depende de lei específica que estabeleça o conceito de devedor contumaz.

Fato este que, inexistindo tal conceito, referida vedação acaba por ser letra morta prevista na Lei 13.988/2022.

### 3.3. A LIVRE CONCORRÊNCIA COMO COROLÁRIO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

A livre concorrência é um dos princípios da ordem econômica brasileira previsto na constituição como forma de se garantir situações de igualdade entre os agentes econômicos brasileiros.

E, neste ponto, temos que a transação tributária pode vir a ser um instrumento que pode ou não interferir na economia e conseqüentemente na livre concorrência, sobretudo se analisada sob o aspecto do devedor contumaz, tendo em vista que não há um conceito legal sobre o assunto, o que acaba por gerar certa insegurança jurídica, pois, como afirma Mendes (2014), a concessão de transação tributária com amarras frouxas – como se propõe a vedação à transação ao devedor contumaz sem que se saiba exatamente o que se entende por devedor contumaz – pode vir a gerar concorrências desleais pois pode o contribuinte que paga corretamente o tributo, deixar de pagá-lo.

Não obstante a isso, há de se mencionar, ainda, outros fatores que são importantes à análise da questão, quais sejam, a análise da concessão dos benefícios concedidos na transação tributária, ainda que sobre o aspecto da regulamentação realizada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com os critérios para se fixar a capacidade de pagamento destes contribuintes que estão em débito com a União e desejam regularizar a questão.

Isso porque conforme bastante criticado anteriormente, mas o fato de todos os contornos da transação tributária ser dado por ato infralegal, além de entendermos não ser o mais adequado, pode vir a fazer distinções entre contribuintes que teoricamente se encontram nas mesmas condições, o que não é razoável de se fazer, tendo em vista que o tratamento diferenciado a determinados grupos de contribuintes, se dá por expressa exceção no texto constitucional, e não como regra, não podendo norma infralegal alterar tais critérios.

Daí é que passemos à análise de tais critérios à luz de possíveis prejuízos à isonomia e à concorrência, retomando, para tanto, parte das análises já realizadas anteriormente, como os benefícios concedidos em transação e os critérios de fixação da capacidade de pagamento dos contribuintes.

### 3.3.1. Limitações à concessão de benefícios na transação tributária

À luz de tal situação, não superando as críticas aqui tecidas quanto ao fato de ter o legislador federal deixado a cargo da PGFN a regulamentação de matérias que a lei não se preocupou em delimitar sobre a transação tributária, tem-se que as peculiaridades de tal ocorrência começa a ganhar seus primeiros contornos no âmbito judicial.

E, em relação a esta situação, há de se destacar dois pontos: a impossibilidade de a PGFN ir além dos limites que foram traçados pela lei; e a impossibilidade de se estabelecer critérios diferentes para contribuintes em situação equivalente, o que viola o princípio da isonomia, vedação esta que decorre das limitações impostas na própria Constituição Federal.

Isto porque, ainda que a Constituição Federal por meio do artigo 87, inciso II, tenha conferido à administração pública o poder de regulamentar por atos infralegais a execução de leis, ou seja, o poder de editar atos com a finalidade de complementar a lei, tal poder não outorga aos referidos entes vinculados à administração pública, o poder de contrariar a lei, o que de fato a PGFN, acabou fazendo ao editar a Portaria PGFN n. 6757/2022.

Explicamos. Referida portaria ao regulamentar a Lei nº 13.988/2020, acabou instituindo três modalidades de transação, quais sejam **a)** transação por adesão; **b)** transação individual e, **c)** individual simplificada.

Art. 4º São modalidades de transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

I - transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II - transação individual proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e

III - transação individual proposta pelo devedor inscrito em dívida ativa da União e do FGTS, inclusive a simplificada.

No entanto, tais modalidades nada mais são do que as mesmas transações já contempladas na lei de regência, todavia com critérios próprios. E é neste ponto que a referida portaria acaba por violar a competência do legislador federal e a isonomia.

Isso em decorrência do fato de que ao regulamentar a transação simplificada, estabeleceu-se na portaria que esta seria destinada a contribuintes com dívidas que fossem superiores a R\$ 1 (um) milhão de reais, e inferior a R\$ 10 (dez) milhões de reais. Consignando ainda, que nesta modalidade de transação, seria vedado o uso de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL para abater os débitos do contribuinte nas chamadas transações simplificadas e na transação por adesão.

Art. 37. É vedada a utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL nas transações por adesão e na transação individual simplificada.

De maneira que, segundo a portaria, somente poderia usufruir do benefício de redução da dívida até o limite de 70%, mediante a utilização de base negativa de CSLL, as empresas que possuíssem débitos com a Fazenda Nacional superiores à R\$ 10 (dez) milhões de reais.

Todavia, basta uma simples análise da Lei n. 13.988/2020, para se verificar que ela ao autorizar a realização de transações, e estabelecer os benefícios que podem ser concedidos, não traz qualquer exceção específica quanto ao uso de créditos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. Restrição esta que foi feita somente pela Portaria PGFN nº 6.757/2022:

Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

IV - a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL, até o limite de 70% (setenta por cento) do saldo remanescente após a incidência dos descontos, se houver;

Com isso, tem-se que a PGFN ao regulamentar a matéria violou a competência do legislador federal, e, sobretudo, o princípio da isonomia, pois estabelece limitações que a lei não contempla, fazendo, o que Filho (2012), defende ser uma regulamentação *contra legem*, o que é vedado no direito brasileiro:

(...) a prerrogativa conferida à Administração Pública de editar atos gerais para complementar a lei e permitir a sua efetiva aplicação. A prerrogativa, registre-se, é apenas para complementar a lei; não pode, pois, a Administração alterá-la a pretexto de estar regulamentando. Se o fizer, cometerá abuso de poder regulamentar, invadindo a competência do Legislativo. (...) Por essa razão, ao poder regulamentar não cabe contrariar a lei ('*contra legem*'), sob pena de sofrer invalidação. Seu exercício somente pode dar-se '*secundum legem*', ou seja, em conformidade com o conteúdo da lei e nos limites que esta impuser. Decorre daí que não podem os atos normalizadores criar direitos e obrigações, porque tal é vedado num dos postulados fundamentais que norteiam nosso sistema jurídico: 'ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei' (art. 5º, II, CF). (...) Por via de consequência, não podem considerar-se legítimos os atos de mera regulamentação, seja qual for o nível da autoridade de onde se tenha originado, que, a pretexto de estabelecerem normas de complementação da lei, criam direitos e impõem obrigações aos indivíduos. Haverá, nessa hipótese, indevida interferência de agentes administrativos no âmbito da função legislativa, com flagrante ofensa ao princípio da separação de Poderes insculpido no art. 2º da CF." (FILHO, 2012, p. 55-58)

Posicionamento este que é também compartilhado por Di Pietro (2022), ao afirmar que o poder regulamentar conferido aos órgãos da administração não podem contrariar a lei:

(...) não pode estabelecer normas *contra legem* ou *ultra legem*. Ele não pode inovar na ordem jurídica, criando direitos, obrigações, proibições, medidas punitivas, até porque ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, conforme artigo 5º, II, da Constituição; ele tem que se limitar a estabelecer normas

sobre a forma como a lei vai ser cumprida pela Administração. (DI PIETRO, 2022. p. 262).

Dáí é que não poderia a portaria editada pela PGFN ir além daquilo que a lei estabeleceu, sobre pena de violar, para além da competência do legislador federal, o que por si só já a tornaria viciada, mas também o princípio da isonomia, trazendo, consigo, a discussão que estamos travando, ou seja, prejuízos concorrenciais, vez que um agente econômico com débitos na monta de R\$ 10.000.000,00 (dez) milhões de reais, e sem a condição de transacionar, em razão das mencionadas limitações impostas pela PGFN, por certo que acabará encorajando o contribuinte a se sujeitar ao meio tradicional de cobrança que a fazenda pública possui, a execução fiscal, e, por certo que estes contribuintes se verão em uma condição de vulnerabilidade concorrencial, podendo, tal circunstância, inclusive inviabilizar a atividade econômica, do contribuinte.

E é com base nestas premissas que se defende os perigos da regulamentação *contra legem* da Lei n. 13.988/2020, realizada pela Portaria PGFN 6757/2022. Cabendo-nos, neste ponto, também esclarecer os motivos de o porquê que a referida regulamentação viola o princípio da isonomia.

Decorre do fato de que, ao estabelecer tal vedação, a norma regulamentadora, acaba por estabelecer distinções entre dois grupos de contribuintes que se encontram em condições semelhantes. Sobretudo se considerado que a condicionante para a realização da transação tributária é a existência de débitos fiscais do contribuinte para com a administração pública, o que implica dizer que, estando todos os contribuintes na mesma condição, qual seja, inadimplência tributária, a estes deveriam ser garantidos os mesmos direitos, o que não legitima regulamentação arbitrária que só beneficia parcela de devedores da União.

Foi com base nestas premissas que o Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), reconheceu que a previsão constante do art. 37 da Portaria PGFN nº 6757/2022, viola a isonomia tributária vez que vai além do previsto em lei, o que acarreta gerando prejuízos ao contribuinte:

(...) uma vez criado o benefício fiscal (utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL), deveria a norma tê-lo estendido a todas as modalidades de transação tributária, o que, todavia, não o fez, já que excluiu a benesse das transações por adesão e das transações individuais simplificadas, permitindo-o exclusivamente às transações individuais.

Esta norma regulamentar (artigo 37 da mencionada Portaria PGFN nº 6757/2022), ao que claramente se vê, é ilegal e anti-isonômica, na medida em que veda a dois grupos de contribuintes (que têm interesse na transação por adesão e na transação individual simplificada) o direito de transacionar com a Fazenda Nacional nas mesmas condições

ofertadas a um terceiro grupo (que se enquadram na transação individual). (BRASIL, 2023, p. 2).

Cabe destacar que na ocasião, determinado agente econômico teve indeferido seu pedido de transação tributária ao argumento de que este não poderia utilizar da base negativa de CSLL, como forma de reduzir o valor do débito para com a fazenda, ao argumento de que tal possibilidade seria vedada pela Portaria PGFN n. 6757/2022.

Não suficiente, cabe destacar que a utilização de prejuízo fiscal assim como base negativa de CSLL, possibilitaria a redução da dívida que era de cerca de R\$ 9.000.000,00 (nove) milhões de reais, para cerca de R\$ 2.000.000,00 (dois) milhões de reais, o que por certo garantiria ao contribuinte, melhor condição de superação de crise financeira.

Identificada tais violações, o contribuinte teve tutela de urgência concedida autorizando e determinando que a PGFN aceitasse a proposta de transação do contribuinte garantindo, a este, a faculdade de escolher se usaria ou não, as bases negativas de CSLL e crédito de prejuízo fiscal, com a finalidade de reduzir o montante da dívida a ser transacionada.

Um dos principais fundamentos da decisão judicial foi a violação ao princípio da isonomia. Pois o tribunal entendeu que a restrição ao uso de prejuízo fiscal para grupos específicos de contribuintes criava uma desigualdade injustificável.

Isso porque a legislação tributária deve tratar os contribuintes de forma igualitária, e qualquer diferenciação deve ter uma justificativa válida – ponto este que fora inclusive objeto de estudo nos tópicos anteriores – o que não restou presente no caso em tela, tendo em vista que não há na norma regulamentadora, qualquer justificativa para referida diferenciação, ressaltando-se ainda, que caso tal distinção estivesse contemplada na Lei n. 13.988/2020, estaria ela eivada de inconstitucionalidade.

A nosso ver, correta a decisão do TRF3, tendo em vista que ela reforça a importância do princípio da isonomia no direito tributário, com o fim de resguardar a igualdade de tratamento entre contribuintes que se encontram na mesma situação, o que é essencial para garantir a justiça fiscal e evitar discriminações arbitrárias, consequentemente, bem como prejuízos concorrenciais.

Além disso, a decisão em análise, acaba por ser um marco importante na jurisprudência tributária sobre o assunto, pois, traz alento àqueles contribuintes que tem suas propostas de adesão a transação tributária, negadas sob vedações previstas apenas em ato infralegal. O que denota as críticas que há muito são aqui tecidas, a de que andou mal o legislador em ter deixado grande parte da matéria a ser delimitada por ato infralegal.

Tudo isso se reforça se for, ainda, considerada a quantidade de processos em mandados de segurança que tramitam na justiça federal discutindo atos ilegais promovidos por entes tributantes, em razão de excessos normativos promovidos pelo poder executivo, no exercício de seu poder regulamentar.

Importante destacar que, não estamos a afirmar que é ilegal ou inconstitucional a discricionariedade dada à administração fiscal para regular a matéria, mas sim que esta deveria ter sido mais bem delimitada pela lei autorizadora, com a finalidade de se evitar excessos como o que foi demonstrado no presente tópico.

### 3.3.2. A capacidade de pagamento e a falta de clareza nos critérios de fixação

Inicialmente, destacamos que a Portaria 6.757/2022 da PGFN, que regulamenta a Lei n. 13.988/2020 para transações tributárias, não resolve de forma clara e objetiva os critérios estabelecidos para fins de aferição da capacidade de pagamento dos contribuintes.

Isso porque, ao se analisar detalhadamente todos os critérios previstos no art. 19 da mencionada portaria, verifica-se que diversos deles carecem de objetividade, tendo em vista que os critérios elencados nos incisos I a VII do artigo 19 da portaria não fornecem orientações claras sobre como devem ser aplicados, deixando margem para interpretações subjetivas por parte da PGFN, situação está que não é compatível com o estado democrático de direito, ponto este que o inviabiliza, inclusive, de recorrer objetivamente sobre sua capacidade de pagamento (CAPAG) determinada pela PGFN.

Isso se torna particularmente evidente na classificação dos créditos em ordem decrescente de recuperabilidade, conforme estabelecido no artigo 24 da portaria. Não há critérios objetivos para avaliar aspectos como "o tempo em cobrança," "a suficiência e liquidez das garantias associadas aos débitos" e outros.

O que deixa a PGFN com ampla margem de discricionariedade na determinação da ordem de classificação. Esse cenário pode resultar em tratamento desigual dos contribuintes, o que potencialmente violaria seus direitos, sobretudo o da isonomia.

A portaria também estabelece critérios para a mensuração da situação econômica do contribuinte e sua CAPAG, conforme descrito nos artigos 20 e 21. No entanto, ainda que para a aferição da capacidade de pagamento a portaria tenha reservado uma regulamentação específica e detalhada, referidos critérios apresentam sérias deficiências em termos de objetividade e transparência.

Circunstância que gera preocupação, pois, ainda que a portaria garanta ao contribuinte a possibilidade de questionar a decisão que define a CAPAG do contribuinte, este não tem acesso a todos os critérios utilizados para gerar o *rating* da empresa, o que inviabiliza o contribuinte de exercer seu direito de defesa, pois, se este não sabe os critérios empregados na definição de sua capacidade de pagamento, por certo que não haveria como este requerer acertadamente a revisão de sua CAPAG.

Diante de tal cenário, é que a justiça federal do Rio de Janeiro, concedeu medida liminar nos autos de ação anulatória de n. 5071493-74.2023.4.02.510, concedendo ao contribuinte o direito de ter alterada sua CAPAG, alterando-a de categoria “B”, para categoria “C”.

Isso porque, nos autos do processo, segundo o Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2), o requerente havia comprovado que possuía CAPAG “C”, e que cerca de dois meses depois da proposta de adesão, foi surpreendido com a alteração desse critério, em razão de ter PGFN reclassificado o *rating* do contribuinte para a classificação “B”.

Alteração esta que retirava da postulante o direito de obter 100% de descontos nas multas, juros e encargos, bem como a possibilidade de utilizar prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, para fins de redução do valor a ser transacionado, assim como a possibilidade de pagar o valor objeto da transação em até 120 parcelas sucessivas.

Ora, conforme parâmetros estipulados na Lei n. 13.988/2022 e na Portaria PGFN n. 6757/2022, a classificação “B”, do contribuinte, lhe garante tão somente a possibilidade de parcelar o valor transacionado em até 60 parcelas sucessivas, e sem a possibilidade de redução da multa, juros e encargos.

Na decisão, o TRF2, entendeu por bem a concessão de liminar com vistas a resguardar os direitos da postulante ao argumento de falta de clareza nos procedimentos adotados pela PGFN, o que dificultava a análise legalidade da alteração realizada:

Em uma primeira análise, não está claro qual foi a metodologia de cálculo e as demais informações utilizadas pela Fazenda Nacional para avaliação da capacidade de pagamento da autora (art. 28, da Portaria PGFN nº 6.757/2022), o que dificulta a aferição da legalidade do ato administrativo que acarretou a alteração da classificação para transação da autora de “C” (evento 1, ANEXO3) para “B” (evento 1, ANEXO4).

No entanto, a supramencionada alteração traz prejuízos imediatos à autora, em razão de haver desconto e prazo ampliado para negociação de débitos junto à Fazenda Nacional para contribuintes com classificação para transação “C” ou “D”1.

Tendo em conta não estar clara a metodologia utilizada pela Fazenda para a alteração da classificação da autora, em prejuízo da contribuinte, considero verossímeis as alegações da parte autora, especialmente considerando a documentação apresentada juntamente com a inicial, que contém indicativos da efetiva piora na situação financeira da empresa.

Por sua vez, o risco de lesão grave ou de difícil reparação decorre da impossibilidade de a autora aderir à modalidade de transação com entrada facilitada e prazo alongado

para pagamento, circunstância que ameaçam sua situação atual de adimplência em relação às obrigações tributárias. (BRASIL, 2023. p. 2)

Referida decisão, assim como a anteriormente apresentada, é fruto de excessos cometidos pela autoridade regulamentadora, em razão de não ter a lei de regência, delimitado bem a questão. Ressalta-se que não são muitas as decisões envolvendo questões afeitas à regulamentação da transação tributária realizada pela PGFN.

Todavia, fato é que tais decisões denotam certa preocupação com a utilização do instituto, pois não se mostra razoável nem legal ter o contribuinte que se submeter a processo de análise perante a PGFN, para fins de aferição de benefícios que poderá a empresa usufruir, quando todo o procedimento fica a cargo da subjetividade da PGFN, afinal de contas, como restou consignado na própria decisão judicial, não há como se aferir a metodologia exata empregada pelo ente.

Cabe destacar que a obscuridade na mencionada metodologia, pode vir a causar conflitos concorrenciais, pois, não há como se garantir que não serão concedidos benefícios e forma de pagamentos demasiadamente favoráveis a determinado agente econômico, quando sequer necessitava, enquanto para outros contribuintes que talvez esteja em posição mais preocupante, do ponto de vista econômico, não consiga obter o mesmo tratamento.

Ressalta-se que tal situação, pode inclusive gerar a chamada renúncia de receitas, tendo em vista que a concessão de benefícios demasiados a quem possui plena capacidade de pagamento – em razão de critérios obscuros na aferição da CAPAG – do contribuinte, implica afirmar que a fazenda está renunciando a crédito tributário que poderia ingressar nos cofres públicos mediante simples parcelamento. Ponto este que será mais bem abordado posteriormente.

Entretanto, ainda acerca da capacidade de pagamento, cumpre rememorar que a MP 899/2019, norma que posteriormente foi adotada pela Lei n. 13.988/2020, tem em sua exposição de motivos, que a transação tributária brasileira se espelha na "*Offer in Compromise*" do *Internal Revenue Service (IRS)*<sup>9</sup> dos Estados Unidos.

Todavia, se analisada a questão apenas sob o aspecto da fixação da capacidade de pagamento do contribuinte, verifica-se que nos EUA, a CAPAG dos contribuintes, considera o lucro mensal dos últimos 6 ou 12 meses, projetado para os próximos 12 ou 24 meses, a depender do plano de pagamento. Há de se considerar ainda, que ativos como veículos e imóveis também são incorporados ao cálculo, exceto aqueles que geram receita.

---

<sup>9</sup> *Offer in Compromise* em síntese, é o programa norte americano que permite aos contribuintes americanos transacionarem com o Internal Revenue Service (IRS), órgão responsável pela arrecadação tributária nos Estados Unidos. Para mais informações, consultar página oficial do fisco norte americano.

Todavia, no Brasil, ainda que tenha a referida lei se pautado no instituto norte americano, tem-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) adota uma abordagem diferente.

A fórmula utilizada para mensurar a capacidade de pagamento, constante no site “regularize<sup>10</sup>” considera várias fontes de informação, como receita bruta, informações declaradas em documentos fiscais, valores registrados em notas fiscais eletrônicas, entre outros.

No entanto, ao contrário dos EUA, a fórmula brasileira não leva em consideração os ativos do contribuinte. Em vez disso, presume a capacidade de pagamento com base em receitas, despesas com tributos federais, valor da folha de salários e inscrições em dívida ativa já garantidas.

Pontos estes que entendemos serem cruciais para o correto entendimento da transação tributária no Brasil, em especial, a análise dos critérios de aferição da capacidade de pagamento, pois é o ponto que influencia diretamente na maior efetividade da transação como uma política pública de sucesso.

Pois a efetividade da transação tributária como uma política pública efetiva no processo de arrecadação de tributo, passa não apenas com a tentativa de viabilizar a referida política pública por outros meios, mas também pela correta análise da capacidade de pagamento dos contribuintes.

Sobretudo para que se evite renúncias de receitas voluntárias ou involuntárias, ponto este que abordaremos no tópico seguinte.

### 3.4. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A POSSÍVEL RENÚNCIA DE RECEITAS

Analisar a transação tributária sob tal prisma requer também que referido instituto seja analisado sobre o enfoque da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), LC n. 101/2000. E, neste ponto, destaca-se que referida lei, exige que, a concessão de benefícios fiscais que importem em renúncia de receita, deve necessariamente, estar subsidiado com documentos que comprovem o impacto financeiro de tal medida:

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

---

<sup>10</sup> Trata-se de sistema da PGFN pelo qual o contribuinte tem acesso a editais de adesão a transação tributária, assim como a fórmula do cálculo da capacidade de pagamento, para mais informações, consultar o site: <https://www.regularize.pgfn.gov.br/login>

seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

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

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

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

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

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

No entanto, como se pode notar da análise perfunctória da norma em debate, tem-se que a renúncia fiscal está intimamente ligada à concessão de benefícios fiscais, seja por meio de isenção, redução da base de cálculo ou por desoneração da carga tributária de determinado tributo.

Assim, segundo Ribeiro (2022), a transação tributária somente se caracterizaria como uma forma de renúncia de receitas, e com isso se sujeitando as limitações e exigências estabelecidas na LRF, caso ocorresse a concessão unilateral de benefícios fiscais, ou seja, aquelas desonerações concedidas pela administração, sem a participação do contribuinte, o que não se verifica, pois a transação pressupõe a concessão mútua do contribuinte e da fazenda pública:

No entanto, é impossível entender que a transação é renúncia de direitos, dado que apesar de também se relacionar à indisponibilidade de bens públicos, a transação não está acompanhada de medidas compensatórias, pois não é obrigatório que a redução de estimativa implique redução de dotação orçamentária.

Além disso, a renúncia se equipara a favores fiscais, e não a concessões mútuas, uma vez que é um favor fiscal concedido unilateralmente. A transação não é um favor fiscal unilateral, mas um acordo de vontades para pôr fim ao litígio. (RIBEIRO, 2022, p. 156).

Assim, a redução do crédito tributário, concedido pela administração fazendária, não se caracterizaria como renúncia, pois teria como finalidade o interesse público, vez que o fisco receberá créditos tributários que teoricamente seriam irrecuperáveis ou de difícil recuperação, sem a necessidade de desembolsar os altos custos que é um processo de execução fiscal.

Não se pode perder de vistas, todavia, que a renúncia de receitas conforme brevemente abordado anteriormente, não se reveste na redução do valor objeto da transação mediante a redução de multas, juros e encargos.

Mas sim, nos casos em que tais benefícios sejam concedidos a contribuinte que tenham condição de adimplir integralmente o crédito tributário e ainda assim, obtenham benefício desproporcional. Isso porque, se a administração concede redução de 100% no valor da multa, juros e encargo legal, para um contribuinte que está em grande dificuldade financeira, prestes a entrar em processo de recuperação judicial ou falência, estaria a administração pública, garantindo a função social deste contribuinte, assim como garantindo o trabalho de inúmeros empregados, assim como privilegiando, a livre concorrência e a preservação da empresa.

Hipótese esta que se revestiria em evidente transação tributária, pois, é certo que o referido contribuinte – na situação exemplificada – renunciaria a todas as condições impostas pela autoridade fiscal, na tentativa de manter seu negócio e garantir melhores condições de regularização.

No entanto, situação distinta é a do contribuinte que é devedor de crédito tributário mas que possui solvência, e, portanto, plenas condições de arcar com o crédito em seu montante integral.

Ora, é evidente que neste caso a administração pública ao conceder qualquer benefício que importa na redução do crédito, estaria a fazenda pública, em verdade, renunciando a crédito que poderia ser recuperado tranquilamente por meio de execução fiscal ou simples parcelamento.

Para este caso, entendemos que a redução do montante integral do crédito, seja por equívoco na qualificação de sua CAPAG ou por qualquer outra circunstância em razão da discricionariedade da autoridade administrativa, estaríamos diante de verdadeira renúncia de receita, e assim, violando a norma legal.

### 3.5. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA RELAÇÃO COM GUERRAS FISCAIS

Antes de adentrar a fundo na questão, a fim de melhor compreensão do assunto, cabe-nos destacar o que seria guerra fiscal. Pois bem, conforme as lições de Mendes (2023), guerra fiscal é a concorrência fiscal predatória, podendo ser evidenciada nos casos em que determinado Estado usa da concessão de benefícios fiscais com a finalidade de atrair mais investimentos e fomentar o desenvolvimento econômico e quiçá, social do local.

Todavia, conforme visto alhures, tem-se que a transação tributária não tem como função precípua, a concessão de benefícios fiscais, tais como isenção, redução da base de cálculo etc., situação esta que por certo acaba por infirmar as conclusões acerca da possibilidade de a transação tributária manter qualquer relação com as guerras fiscais que tanto se discutia nos últimos anos.

No entanto, em relatório publicado pelo Núcleo de Pesquisas em Tributação do Insper, concluiu os pesquisadores Carla Novo, Zungman, Bastos e Alvim (2022), pela possibilidade de a transação tributária apresentar novos contornos às guerras fiscais:

(...) a possibilidade de entes subnacionais intencionalmente subdimensionarem a capacidade de pagamento de seus contribuintes, provocando uma guerra fiscal velada. E tal risco foi reforçado quando a Lei Complementar nº 174/2020 afastou, sem qualquer critério, a transação como renúncia de receitas. (CARLA NOVO, ZUNGMAN, BASTOS E ALVIM 2022, p. 16)

Cabe destacar que tal conclusão se deu exclusivamente sobre a análise da capacidade de pagamento dos contribuintes inscritos no regime simplificado de arrecadação de tributos, e com predisposição a aderirem a transação tributária como forma de resolução de litígio ou extinção do crédito tributário, nos termos da LC 174/2020.

Isso porque, diante de todos os fatos anteriormente tratados acerca da ausência de critérios lógicos e objetivos, poderiam os contribuintes subdimensionarem suas capacidades de pagamento, com a finalidade de obter maiores descontos, ou seja, podendo se enquadrarem em condições mais favoráveis de pagamento.

Assim, o risco de guerras fiscais veladas como afirma o relatório supra descrito, tem por pressuposto elementar, as renúncias tributárias intencionais ou disfarçadas de benefícios fiscais que ocorrem perante contribuintes inscritos no Simples Nacional, sobretudo pelo fato de que a LC 175/2020, veda a realização de transação que importe em renúncia de receitas, sem que se apresente critérios para tanto.

Isso porque, no regime do Simples nacional, toda a arrecadação das empresas atuantes neste regime, é realizado pela Receita Federal do Brasil, e após o recebimento, é que tal órgão de arrecadação repassa aos Estados Municípios e DF os valores relativos aos impostos de suas competências.

Então, verifica-se que a análise equivocada na capacidade de pagamento dos contribuintes pode influenciar em tal sistemática. Daí é que se extrai que a LC 174/2020, ao estender a transação tributária às empresas do Simples Nacional, deveria ter estabelecido critérios que melhor delimitasse a renúncia de receitas nas referidas transações.

Com isso, não nos parece de todo equivocado o posicionamento exarado no referido relatório de pesquisa, pois, especificamente no tocante à transação de créditos sujeitos ao regime do Simples Nacional, a aferição equivocada da capacidade de pagamento, pode influenciar na repartição de receitas para os entes políticos, tais quais estados e municípios. Então, temos que tal ponto suscita extrema preocupação legislativa.

## CONCLUSÃO

Como visto, a presente pesquisa passou pela análise da constituição do crédito tributário e todos os aspectos do nascimento da obrigação tributária, vez que é a partir da constituição definitiva do crédito tributário que nasce a obrigação de pagar determinado tributo. Neste sentido, também se analisou os aspectos formais da transação tributária, assim como os requisitos elencados pelas portarias regulamentadoras, em especial a portaria 6757/2022 da PGFN.

Neste ponto, analisou-se os critérios elencados como necessários para fins de se considerar determinado crédito tributário como irrecuperável, de difícil ou de impossível recuperação, assim como os elementos utilizados pela PGFN para fins de aferição da capacidade de pagamento. E os aspectos ligados à livre concorrência, analisada sobretudo, sob o prisma da livre iniciativa e livre concorrência, assim como a análise das vedações legais prevista na Lei n. 13.988/2020, com a finalidade de mitigar prejuízos concorrenciais.

Tudo isso com a finalidade de se chegar a uma conclusão abrangente e completa acerca dos objetivos da presente pesquisa. Neste ponto, tem-se que a conclusão obtida é positiva para o objetivo geral da presente, vez que não obstante o CNJ ter indicado uma leve crescente no número de execuções fiscais no ano de 2022, algo em torno de 1,7%, verifica-se que, a transação tributária, tem se mostrado a principal fonte de arrecadação da União nos últimos anos, sobretudo se considerarmos que somente no ano de 2021, a Fazenda nacional conseguiu recuperar cerca de R\$ 6,4 (seis bilhões e quatrocentos mil) bilhões de reais, por meio de acordos de transação tributária.

Número este que praticamente dobrou no ano subsequente, considerando que, conforme evidenciado na pesquisa, em 2022 foram recuperados cerca de R\$ 14,1 (quatorze bilhões, um milhão) bilhões de reais, por meio da transação tributária, quantia esta que segundo a PGFN, representa 36% da arrecadação total da instituição (incluindo, aqui, os valores pagos espontaneamente pelo contribuinte), o que representa uma arrecadação 20% superior à efetivamente arrecadada no exercício de 2021. Restando, assim, cumprido o objetivo geral da presente pesquisa.

Não obstante, cabe destacar que também restou preenchido todos os objetivos específicos, considerando que a presente pesquisa abordou de maneira aprofundada todas as nuances do crédito tributária assim como os princípios aplicáveis à transação, restando, neste ponto, concluído que a transação não se mostra como uma mitigação ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário ou ainda do interesse público, pois a arrecadação é de interesse

público, de maneira que, a autorização por parte da União para a realização de acordos de transação, está a Fazenda Nacional apenas cumprindo com a correta aplicação de tais princípios.

Com relação à discussão acerca da transação importar em renúncia de receitas, verificou-se que o instituto da transação tributária não se amolda aos elementos normativos constantes do art. 14 da LC. 101/2000, vez que a transação não pode ser vista como a concessão de um benefício fiscal, pois todos os benefícios concedidos no acordo de transação, são precedidos de uma contrapartida específica, e não unilateral como os benefícios listados na Lei de Responsabilidade Fiscal.

O que implica dizer que a transação implicara renúncia de receitas apenas nos casos em que se conceda benefícios desarrazoados, ou seja, fora dos limites legais, ou para quem possui capacidade de pagamento plena, hipótese em que tal concessão passaria a ser uma prestação unilateral semelhante a um benefício fiscal, importando, assim, em renúncia.

Lado outro, em relação ao objetivo da problematização da transação tributária sobre o aspecto concorrencial, a pesquisa também pode concluir que a transação tributária, nos ditames em que se encontra atualmente, pode causar prejuízos à livre concorrência, sobretudo se analisado sob o aspecto da aferição da capacidade de pagamento dos contribuintes, tendo em vista que a sistemática atual não permite ao contribuinte ter acesso a todos os critérios considerados pela PGFN, o que acaba retirando do contribuinte a condição de usufruir de benefícios fundamental para a manutenção de sua atividade.

Também restou apreciado demonstrado que a discricionariedade conferida à PGFN para regulamentar a matéria, pode vir a causar prejuízos concorrenciais por distinguir contribuintes que se encontram em posições equivalente, limitando determinados benefícios, a determinado grupo de contribuintes, que por certo, se colocará à frente dos demais contribuintes, no mercado. Pontos estes que podem fomentar maior litigiosidade sobre o tema, o que, inclusive, já vem ocorrendo.

Ficando, dessa forma, confirmada as duas hipóteses levantadas, considerando que restou comprovado que a transação tributária pode se apresentar como um mecanismo ágil e eficaz para a solução de controvérsias jurídicas sobre a exigibilidade de crédito tributário, assim como o fato de que a sua aplicação inadequada, pode ocasionar conflitos ou mesmo afetar a livre concorrência.

Com isso, em relação à primeira problemática apresentada, qual seja, a fidelização dos contribuintes nos acordos de transação, a pesquisa pode chegar à conclusão de que tal fidelização pode ocorrer tanto pela possibilidade de a União conceder ao contribuinte vários benefícios, tais como o diferimento a moratória, possibilidade de reduzir o montante da dívida com

a utilização de bases negativas de CSLL na apuração de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), dentre outros. Benefícios estes que são inviáveis em sede de parcelamentos ou refinanciamento de dívida.

Também restou confirmada a segunda problemática, pois, conforme evidenciado alhures, a concessão desarrazoada de benefícios, ou ainda a violação à isonomia na aferição da capacidade de pagamento, ou mesmo a ausência de fundamento normativo acerca da figura do devedor contumaz, pode vir a gerar prejuízos concorrenciais.

Todavia, em relação à última problemática, ou seja, à possibilidade de a transação fomentar a existência de guerras fiscais entre os entes políticos da federação, ainda que analisado sob o prisma dado pela Lei Complementar 174/2020, a pesquisa pode concluir que o risco de guerras fiscais estaria ligado à inadequada aplicação dos critérios para a fixação da capacidade de pagamento das empresas optantes do Simples nacional, todavia, a questão suscita maiores esclarecimentos.

Por fim, cabe destacar que os instrumentos de coleta de dados no presente caso, se mostraram adequados, para todos as problemáticas enfrentadas. Por outro lado, entendemos que a presente pesquisa tem como pontos de melhoria o aprofundamento da questão relativa às guerras fiscais veladas, que se limita à transação realizada pelas empresas optantes do regime simplificado de arrecadação e a capacidade de pagamento.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Machado Derzi. 13<sup>a</sup>. ed. [S.l.]: Forense, 2015.

BARBOSA, Ruy. Oração aos Moços. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação ccasa de Ruy Barbosa, 1997.

BRANDÃO, Luiz M. R. Desafios Contemporâneos da Autocomposição de Conflitos Tributários e o Novo Código de Processo Civil Brasileiro. **Revista PGFN**, 2011. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/desafios9.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 436. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Brasília-DF. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki**., 11 de março de 2009. Disponível em: <[https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2017\\_42\\_capSumula436-440.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf)>. Acesso em: 02 jun. 2023.

BRASIL. PL N. 5082/2009 Projeto de Lei. **Câmara dos Deputados**, 2008. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=648733&filenam e=PL%205082/2009](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=648733&filenam e=PL%205082/2009)>. Acesso em: 27 jul. 2023.

BRASIL. PROJETO DE LEI DO SENADO Nº , DE 2017 – COMPLEMENTAR. **Senado Federal**, 2017. Disponível em: <[https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7110996&ts=1686684630080&disposition=inline&\\_gl=1\\*rb5gq6\\*\\_ga\\*MTQ3NjA3NjY1Ni4xNjkyNjI3MjMw\\*\\_ga\\_CW3ZH25XMK\\*MTY5NTI1NTYxNC4yLjAuMTY5NTI1NTYxNC4wLjAuMA.](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7110996&ts=1686684630080&disposition=inline&_gl=1*rb5gq6*_ga*MTQ3NjA3NjY1Ni4xNjkyNjI3MjMw*_ga_CW3ZH25XMK*MTY5NTI1NTYxNC4yLjAuMTY5NTI1NTYxNC4wLjAuMA.)>. Acesso em: 20 set. 2023.

BRASIL. Medida Provisória nº 899. **Planalto**, 2019. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm)>. Acesso em: 01 abr. 2023.

BRASIL. Projeto de Lei 1.646/2019. **Senado Federal**, 2019. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1721790&filen ame=PL%201646/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1721790&filen ame=PL%201646/2019)>. Acesso em: 20 set. 2023.

BRASIL. PORTARIA ME Nº 247, DE 16 DE JUNHO DE 2020. **Normas**, 2020. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110356>>. Acesso em: 29 jul. 2023.

BRASIL. PORTARIA PGFN Nº 14402, DE 16 DE JUNHO DE 2020. **Normas**, 2020. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=110357&visao=compilado>>. Acesso em: 29 jul. 2023.

BRASIL. PGFN em Números 2022. **PGFN em Números 2022 - Dados de 2021**, 2022. Disponível em: <[https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn\\_em\\_numeros25042022-compressed.pdf](https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros25042022-compressed.pdf)>. Acesso em: 15 ago. 2023.

BRASIL. PORTARIA PGFN Nº 6757, DE 29 DE JULHO DE 2022. **Normas**, 2022. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>>. Acesso em: 29 jul. 2023.

BRASIL. Ação Anulatória de n. 5071493-74.2023.4.02.5101.. **Tribunal Regional Federal da 2ª Região. 3ª Vara Federal do Rio de Janeiro - DJE-TJRJ em 11/07/2023**, 2023. Disponível em: <[https://eproc.jfrj.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=511689078589146960295432633704&evento=511689078589146960295432687123&key=ac41996d4b840df34ad406553e24b54432c0a7cf7055a57cd5c0500ff2790184&hash=a1a870b99a5c764b947fbc159c290](https://eproc.jfrj.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=511689078589146960295432633704&evento=511689078589146960295432687123&key=ac41996d4b840df34ad406553e24b54432c0a7cf7055a57cd5c0500ff2790184&hash=a1a870b99a5c764b947fbc159c290)>. Acesso em: 23 set. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça, 2023. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/>>. Acesso em: 12 maio 2023.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**, 2023. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 07 jun. 2023.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Planalto**, 2023. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRASIL. PGNF em Números 2023. **PGFN em Números 2023 Dados de 2022**, 2023. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2023.

BRASIL. Planalto. **LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000**, 2023. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 23 set. 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 1ª Vara Federal de Bauru. MANDADO DE SEGURANÇA CÍVEL (120), DJE, 11 abr. 2023. Disponível em: <<https://pje1g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalleProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=c1b02f39f88739dbe7464e3037f7d37fd362bf1fe29809923289782d7401fc62c752080df1d9ee1458d420aeb6794a829b247206c0475cd5&idProcessoDoc=281592971&codigo=>>>. Acesso em: 15 abr. 2023.

BRASIL. Lei nº 13.988. **Planalto**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm)>. Acesso em: 22 mar. 2023.

BRASIL, Conselho N. D. J. Justiça em Números 2022 / Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2022. **CNJ**, 2022. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>>. Acesso em: 29 jul. 2023.

CARLA NOVO, DANIEL ZUGMAN, FREDERICO BASTOS, LEONARDO ALVIM. RELATÓRIO #4 | 2022 – Núcleo de Pesquisa em Tributação / Coord.: Vanessa Rahal Canado. In: ALVIM, Carla N. D. Z. F. B. L. **RELATÓRIO #4 | 2022**. São Paulo: Insper, v. 4, 2022.

CARRAZA, Roque A. Curso de Direito Constitucional Tributário. [S.l.]: Malheiros editores, v. 29ª, 2014.

CAVALCANTE, Miquerlan C. Transação Tributária da lei nº 13.988/2020 e Aspéctos Concorrênciais. In: CAVALCANTE, Miquerlan C. **Transação Tributária da lei nº 13.988/2020 e Aspéctos Concorrênciais. in Claudio Seefelder, Fabio Pallaretti Calcini, Comentários sobre Transação Tributária à Luz da lei 13.988/2020 e outras Alternativas de Extinção do Crédito Tributário.** São Paulo: Thompson Reuters Revista dos Tribunais, 2021.

CONRADO, Paulo C.; ARAÚJO, Juliana F. C. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO E SEUS PRINCIPAIS ASPECTOS À LUZ DA LEI Nº 13.988/2020 COM AS ALTERAÇÕES DA LEI Nº 14.375/2022. 2ª. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, Revista dos Tribunais, 2023. Cap. I.

DI PIETRO, Maria S. Z. Maria Sylvia Zanella Di Pietro. In: \_\_\_\_\_ **Direito Administrativo.** 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

FIGUEIREDO, Leonardo V. Lições de Direito Econômico. In: FIGUEIREDO, Leonardo V. **Lições de Direito Econômico.** 7ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

FILHO, José D. S. C. Manual de Direito Administrativo. In: FILHO, José D. S. C. **Manual de Direito Administrativo.** São Paulo: Atlas, v. 25, 2012.

FIORIN, Rangel P. A transação tributária como instrumento de autocomposição e eliminação da litigiosidade. 1. ed. São Paulo: Rideel, 2021.

FONSECA, Luiz E. F. R. S. C. D. Livre iniciativa e restrições concorrenciais e tributárias. Estudo sobre as sanções políticas na jurisprudência do STF. in O moderno direito empresarial no Século XXI: estudos em homenagens ao centenário de Rubens Requião. Rio de Janeiro: GZ, 2018.

GUIMARÃES, Ariane C. Transação e sua aplicabilidade a débitos declarados e não pagos (ainda não inscritos): análise sobre a possibilidade de adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. In: ARIANE COSTA GUIMARÃES. IN IN. (COORD.) SEEFELDER CLÁUDIO, CALCINI, F. P. N. H. H. C. R. **Comentários sobre transação Tributária.** São Paulo: Thomson Reuters, Revista dos Tribunais, 2021. Cap. I.

MACHADO, Hugo D. B. Manual de Direito Tributário. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MENDES, Gilmar F. Curso de Direito Constitucional. In: GILMAR FERREIRA MENDES, Paulo G. G. B. **Curso de Direito Constitucional.** 18. ed. São Paulo: Saraiva Jur , 2023. (Série IDP - Linha Doutrina).

MENDES, Guilherme A. Transação. In: GUILHERME ADOLFO MENDES. IN MARTINS, Ives G. D. S. B. E. (. **Direito Tributário. Crédito Tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais , 2014.

PAULO CESAR CONRADO, Juliana F. C. A. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA LEI Nº 13.988/2020: REPERCUSSÕES SOBRE A LIVRE CONCORRÊNCIA E O PAPEL DO

DEVEDOR CONTUMAZ. In: \_\_\_\_\_ **Transação Tributária na Prática da Lei 13.988/2020**. São Paulo: thomson reuters, 2023.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro. Comentários Sobre Transação Tributária à Luz da Lei 13.988/20 e Outras Alternativas de Extinção do Passivo Tributário, A Transação Tributária. In: LEANDRO PAULSEN. IN (COORD.) IN. (COORD.) SEEFELDER CLÁUDIO, CALCINI, F. P. N. H. H. C. R. **Comentários Sobre Transação Tributária à Luz da Lei 13.988/20 e Outras Alternativas de Extinção do Passivo Tributário**. São Paulo: Thompson Reuters, 2021.

SCHOUEIRI, Luíz E. Direito Tributário. In: \_\_\_\_\_ **DIREITO TRIBUTÁRIO**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

TEIXEIRA, Alice G. S.; AQUINO, Lucas V. C. D. Transação Tributária e negócios jurídicos processuais: o emprego conjunto dos institutos. In: \_\_\_\_\_ **Transação Tributária e negócios jurídicos processuais: o emprego conjunto dos institutos**. in. SARAIVA FILHO Oswaldo Othon de pontes (coord.) **Transação e Arbitragem, tributária**. Belo Horizonte: forum, v. I, 2023. Cap. 4.

VELLOSO, Andrei P. Transação por Adesão no Contencioso de Relevante e Disseminada Controvérsia Jurídica Tributária ou Aduaneira. In: VELLOSO, Andrei P. I. S. F. O. O. D. P. (. ). **Transação Tributária: Homenagem ao Jurista Sacha Calmon Navarro Coelho**. Belo Horizonte: Forum, v. 1, 2023.