

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

GABRIEL SÔNEGO BORNER

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: DA UNILATERALIDADE À
CONSENSUALIDADE NA ATUAÇÃO ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA.**

Florianópolis, Santa Catarina.

2023

GABRIEL SÔNEGO BORNER

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: DA UNILATERALIDADE À
CONSENSUALIDADE NA ATUAÇÃO ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Gilson Wessler Michels

**Florianópolis, Santa Catarina.
2023**

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Borner, Gabriel Sônego
TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: : DA UNILATERALIDADE À
CONSENSUALIDADE NA ATUAÇÃO ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA /
Gabriel Sônego Borner ; orientador, Gilson Wessler
Michels, 2023.
72 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências
Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2023.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Transação. . 3. Transação tributária.. 4.
Direito tributário.. 5. Direito Administrativo. . I.
Michels, Gilson Wessler. II. Universidade Federal de Santa
Catarina. Graduação em Direito. III. Título.



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): Gabriel Sônego Borner

RG: 6026552

CPF: 09036919908

Matrícula: 19100961

Título do TCC: **Transação Tributária: Da Unilateralidade à Consensualidade na Atuação Administrativa Tributária**

Orientador: Gilson Wessler Michels

Eu, Gabriel Sônego Borner, acima qualificado; venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido.

Florianópolis, 29 de novembro de 2023.

GABRIEL SÔNEGO BORNER

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COORDENADORIA DE MONOGRAFIA

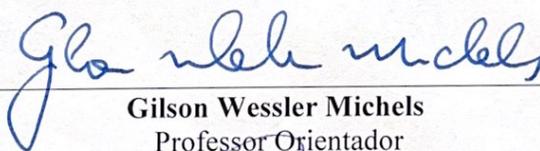
ATA DE SESSÃO DE DEFESA DE TCC

Aos **29** dias do mês de **novembro** do ano de 2023, às **14** horas, na Sala **405** do CCJ, foi realizada a defesa pública do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) intitulado “**Transação Tributária: Da Unilateralidade à Consensualidade na Atuação Administrativa Tributária**”, elaborado pelo acadêmico **Gabriel Sônego Borner**, matrícula nº **19100961**, composta pelos membros **Gilson Wessler Michels**, **Vandré Augusto Búrigo** e **Thiago Mondo Zappellini**, abaixo assinados, obteve a aprovação com nota **9,75** (**NOVE SETE E QUINZE**), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

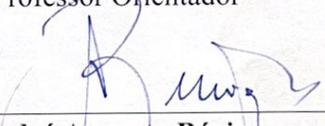
Aprovação Integral

Aprovação Condicionada aos seguintes reparos, sob fiscalização do Prof. Orientador

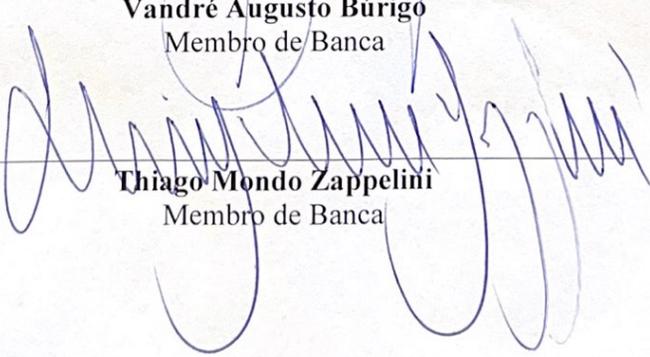
Florianópolis, **29 de novembro de 2023**.



Gilson Wessler Michels
Professor Orientador



Vandré Augusto Búrigo
Membro de Banca



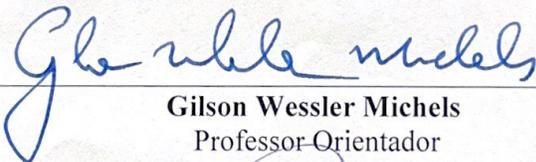
Thiago Mondo Zappellini
Membro de Banca

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

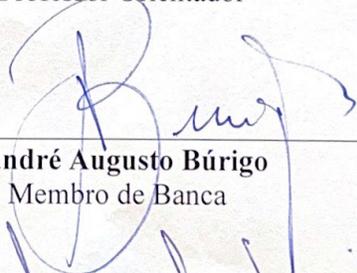
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “**Transação Tributária: Da Unilateralidade à Consensualidade na Atuação Administrativa Tributária**”, elaborado pelo(a) acadêmico(a) “**Gabriel Sônego Borner**”, defendido em **29/11/2023** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 9,75 (Nove e Sete décimas) cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

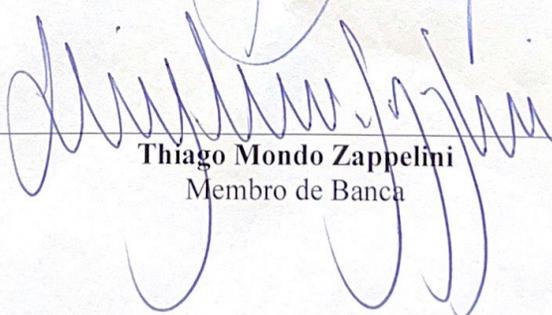
Florianópolis, 29 de novembro de 2023



Gilson Wessler Michels
Professor-Orientador



Vandré Augusto Búrigo
Membro de Banca



Thiago Mondo Zappellini
Membro de Banca

À minha família, especialmente à minha mãe, Alice.

AGRADECIMENTOS

Chorei e contive o choro várias vezes escrevendo isso. Se quiser salvar suas lágrimas, posso sintetizar dizendo que realmente tudo e todos impactam - às vezes mais, às vezes menos - no lugar em que chegamos e nas coisas que fazemos. Mas vamos lá.

Primeiramente, gostaria de agradecer aos colegas e amigos que foram tão importantes ao longo da minha graduação. Jefter, Bernardo, Marcos, Thomaz, Victoria, Larissa e Julia: sem vocês, meu curso de direito na UFSC não teria sido o mesmo. Obrigado por terem me influenciado e, dessa forma, feito parte das minhas escolhas durante a graduação.

Ao Grupo de Estudos em Meios Consensuais - Maria Emília, Camille, Murillo, Julia Engelman, Julia De Marck, Guilherme, professor Ricardo Stersi, Elisa Eidt, Bruna Trupel... vocês são a razão de eu ter entrado em contato com os métodos autocompositivos. É por influência de vocês, na forma dos nossos encontros e preparações para competições, que tomei ciência do poder que a autocomposição tem no mundo jurídico. Certamente eu não estaria fazendo um TCC sobre esse tema não fosse pela sua contribuição na minha jornada.

Agradeço também à experiência na Locus Iuris, que foi de extrema relevância para que eu entrasse em contato com o meu lado vendedor e fizesse as pazes com o fato de eu ser um metido... Ainda, sem essa experiência, julgo que nem teria tido os meios para fazer o que julgo que foi a minha maior contribuição para o curso de direito da UFSC: o Núcleo de Estudos em Direito Tributário da UFSC.

Obrigado aos meus amigos que toparam a ideia louca de começar um grupo de estudos sobre um tema que absolutamente nenhum de nós sabia nada sobre. Julia Alves, Jefter, Marcos, Enzo, Iago, Moacyr, Leonardo e Amanda: o NEDT não existiria se não fosse por vocês. Obrigado e parabéns por terem gestado o Núcleo comigo.

Devo agradecer também aos professores que nos deram os conhecimentos, orientações e elementos necessários para conseguirmos seguir com esse projeto. Professora Carolina Sena, coordenadora do grupo, e o professor Gilson Wessler Michels, meu orientador deste trabalho e pessoa que vejo como mentor. Um sujeito que fala do que gosta com propriedade, honestidade e muita humildade. Obrigado,

professor, por ter auxiliado tanto no processo de estruturação do NEDT e pela confiança investida em mim. É uma grande honra.

Gostaria também de agradecer aos atuais e eternos membros do NEDT por não só manterem o grupo vivo, mas por continuar sua expansão e amadurecimento. Não poderia deixar de citar nominalmente o Luigi, Pablo, Daniel, Cassio, Madu, Gabriela Linzmayer e Gabriela Virtuoso, João e Isis. Vocês merecem todo o reconhecimento pelo que entregaram ao grupo. Parabéns!

Impossível não mencionar o Dr. Vandré Augusto Búrigo, que foi meu chefe no estágio que fiz na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional entre maio de 2022 e dezembro de 2023.

Quando entrei na PGFN, manifestei meu interesse em transação tributária e, desde então, o Dr. Vandré sempre me passou tarefas relacionadas à temática. Foi assim que entrei em contato e me assenherei das leis e normas aplicáveis à transação, algo que foi fundamental para a redação deste trabalho.

Sempre digo que o estágio com o Dr. Vandré foi um marco na minha graduação. Foi a partir dele que assimilei a lógica do direito em minha cabeça, fato que renovou meu gosto pelas ciências jurídicas.

No estágio, o Dr. Vandré muitas vezes parava o que estava fazendo para ministrar verdadeiras aulas sobre direito constitucional, administrativo, tributário, civil e até mesmo teoria geral do direito e ética profissional, dentre tantos outros temas.

Dr, você é alguém que tem uma compreensão verdadeiramente holística do direito, pelo que me inspiro no senhor. Muito obrigado pelos ensinamentos e insights que me passou ao longo do período em que trabalhamos juntos.

Ainda, agradeço aos meus amigos, especialmente ao Davi, Antonio Carlos, Julia Alves e Duda Lemos, por terem sempre acreditado em mim e ajudado a manter alta a minha autoestima (talvez vocês mereçam um pouco de culpa, na real, né??). Amo vocês.

Agora, gostaria de agradecer à minha família, por ter feito a minha vida ser sempre tão tranquila e sem medos.

Meus pais são verdadeiros merecedores da dedicatória da música “Rebelde sem causa”, do Ultraje a Rigor. Canta assim:

“Meus dois pais me tratam muito bem

(O que é que você tem que não fala com ninguém?)

Meus dois pais me dão muito carinho
(Então porque você se sente sempre tão sozinho?)
Meus dois pais me compreendem totalmente
(Como é que cê se sente, desabafa aqui com a gente!)
Meus dois pais me dão apoio moral
(Não dá pra ser legal, só pode ficar mal!)
[...]
Minha mãe até me deu essa guitarra
Ela acha bom que o filho caia na farra
E o meu carro foi meu pai que me deu
Filho homem tem que ter um carro seu
Fazem questão que eu só ande produzido
Se orgulham de ver o filhinho tão bonito
Me dão dinheiro prá eu gastar com a mulherada
Eu realmente não preciso mais de nada
[...]
Não vai dar, assim não vai dar
Como é que eu vou crescer sem ter com quem me revoltar
Não vai dar, assim não vai dar
Pra eu amadurecer sem ter com quem me rebelar”

É bem isso mesmo! Não tem o que reclamar de vocês

Pai, você não me ensinou a jogar futebol, nem a fazer churrasco, mas me deu ensinamentos muito mais valiosos. Obrigado por ter sempre me pressionado a ser crítico das coisas. Obrigado por ter falado sobre temas difíceis comigo. Obrigado por ter instigado o desejo e curiosidade pelo mundo, por línguas, por viajar, por desbravar. Posso até ser um dezesseis avos (1/16) índio, mas tenho certeza que o meu gosto pela natureza e por outros idiomas vem mesmo é das nossas trilhas, viagens e conversas. Te amo!

Vó, você é meio que a minha segunda mãe, né? Não é à toa que eu preferia que a vó ficasse comigo no hospital...

Essa minha avó é mesmo sem igual. Sabe quantas avós fazem o que você faz pelos netos? Você é incansável, vozinha! Meu pai sempre diz que não há mãe ou avó como as que eu tenho. Ele está certo.

Para os leitores menos doutos quanto a essa pessoa, minha avó, só lhes digo o seguinte: sua avó fazia doces e comidas gostosas pra você? Legal, a minha também. Sabe o que mais a minha avó fez? Ela levou todos os 7 netos, um a um,

para fazer uma viagem com ela pelo mundo. Minha avó é moderna, sempre se atualizando das inovações culturais e tecnológicas; é jovem e cheia de energia, e por isso acompanha os netos e os filhos em trilhas, passeios e aventuras. Minha avó realmente não tem medo de se aventurar: Ela já foi - sem qualquer outro membro da família - para o Alasca, Vietnam, Emirados Árabes, Tailândia, Rússia, Índia, Sérvia, Croácia, Eslovênia, Malásia, Letônia, Islândia...ufa!

É, vó... é difícil não dizer o quanto você contribuiu e continua contribuindo para que seus netos sejam pessoas cultas e interessadas no mundo, em outras línguas, culturas e afins. Você nos mostra que a vida é para ser vivida, sempre. Você é incrível. É linda por fora e por dentro. Te amo!

Mana iaia, não é “helitópto”, é “helicópto”...

O mano sente muita saudade de você, sempre. Crescendo, você sempre foi minha parceira pra tudo. Os fins de semana em Garuva, as viagens em família, as manhãs vendo TV na sala... eu nunca vou parar de sentir falta de você. Ter você longe me dói muito, mas eu fico feliz que você esteja onde quer estar.

Cada vez mais eu vejo o quão parecido com você eu sou - e lembro de você todo dia por isso, também. Você é brilhante. Sempre foi. Seu brilhantismo sobrepassa a sua teimosia... imagina!

Um dia você vai ter todos os cachorros que você quiser, no sítio que quiser, e vai poder fazer suas cerâmicas e pintar seus quadros em paz. Não garanto que eu não vá ficar indo te visitar pra te perturbar a paz, mas você vai ter essas coisas que quer, porque você é assim - você pega o que quer, e o mundo é das pessoas que pegam o que querem, mana. Nisso, somos muito parecidos. Amo você.

Mãe, escrever isso pra você é muito difícil. Mesmo se eu vivesse dez vezes eu não conseguiria expressar o quanto você é parte de mim. Pensar em você é como pensar numa entidade etérea.

Tem coisas que não tem como dizer nem explicar.

Você é a razão de eu ter sobrevivido a todos os problemas que me assolaram na infância (experiência de que, graças a Deus, me lembro muito pouco).

Todo mundo acha que tem a melhor mãe do mundo... mas isso é porque eles não sabem as coisas que você faz pelos seus filhos. Se a gente contasse algumas histórias, não haveria nenhuma dúvida. Você é suprema.

Obrigado por ter feito tudo. Ter sacrificado tanto. Esse trabalho é para você. Esse filho é resultado da sua criação. Eu sou seu (I'm yours).

Você fez certo. Te criticaram sempre, mas cada vez mais você mesma está percebendo que fez tudo certo. Você é a minha pessoa, mãe. Te amo demais.

Por fim, é necessário agradecer e reconhecer a importância da Universidade Federal de Santa Catarina, instituição que possibilitou a minha graduação, como a de tantas outras pessoas. Para nos desenvolvermos como país, precisamos de um povo letrado e qualificado, objetivo inalcançável sem um ensino público, gratuito e de qualidade do ensino básico até o superior.

“Autores há que, admitindo como ótimas as leis, perfeitos os juízes, simples e expeditos os processos, consideram a transação como ato imoral e ofensivo à justiça. Uma vez que, dizem eles, a justiça não possa estar dos dois lados opostos, a transação dar-se-á entre o justo e o injusto, com ultraje evidente às regras da moral. Tais sentimentos não procedem. Por melhores que sejam as leis e amplas as seguranças da justiça, a dúvida em relação ao êxito da causa, operando como um pesadelo sobre o espírito dos contendores lhes tolhe o sossêgo indispensável às ocupações ordinárias da vida e, assim, ela por si só justifica a transação como meio de readquirirem a paz perdida.”

(Affonso Fraga, 1928)

Resumo: Este trabalho tem como objetivo analisar se a transação tributária possui vocação para ampliar o espaço de consensualidade entre a Administração e a sociedade civil, partindo de uma análise à luz das modificações que vêm ocorrendo na lógica do direito público. Inicialmente, será feita uma contextualização e delimitação acerca do movimento em prol da legitimação democrática que tem ocorrido nos ramos do direito público brasileiro, especialmente no direito processual civil, administrativo e tributário. Em seguida, serão delimitadas as características da transação como instituto de direito civil e realizado um estudo dos marcos legais e normativos que regulamentam os principais aspectos da transação tributária, a fim de demonstrar que é instituto que se insere na lógica desse movimento. Por fim, será demonstrado o sucesso da transação tributária como estratégia de recuperação de créditos da União empregada pela PGFN, trazendo dados empíricos retirados de relatórios e pesquisas realizados pelos mais diversos agentes quanto aos resultados de tal estratégia. O método de pesquisa empregado foi o hipotético-dedutivo e as principais técnicas utilizadas foram o recurso à legislação e a referências bibliográficas.

Palavras-chave: . Transação. Transação tributária. Direito tributário. Direito Administrativo. Legitimação democrática.

Abstract: This study aims to analyze whether the tax transaction has the potential to expand the scope of consensus between the administration and civil society, based on an analysis in light of the changes occurring in the logic of public law. Initially, there will be a contextualization and delimitation regarding the movement in favor of democratic legitimization that has been occurring in the branches of Brazilian public law, especially in civil procedural, administrative, and tax law. Next, the characteristics of the transaction as an institute of civil law will be defined, and a study will be conducted regarding the legal and normative frameworks regulating the main aspects of the tax transaction, in order to demonstrate its adequacy to the aforementioned movement. Finally, the success of the tax transaction as a strategy for the recovery of Union credits employed by the PGFN will be demonstrated, bringing empirical data extracted from reports and research conducted by various agents regarding the results of such a strategy. The research method employed was the hypothetical-deductive, and the main techniques used were recourse to legislation and bibliographical references.

Keywords: Transaction. Tax transaction. Tax law. Administrative law. Democratic legitimization.

Lista de figuras

FIGURA 1 - QUADRO-RESUMO DAS MODIFICAÇÕES NO DIREITO PÚBLICO.

FIGURA 2 - CÁLCULO DA CAPACIDADE DE PAGAMENTO PRESUMIDA APLICADO PARA PESSOAS FÍSICAS.

FIGURA 3 - CÁLCULO DA CAPACIDADE DE PAGAMENTO PRESUMIDA APLICADO PARA PESSOAS JURÍDICAS.

FIGURA 4 - ESTOQUE DA DÍVIDA POR RATING DO DEVEDOR.

FIGURA 5 - ESTOQUE DA DÍVIDA POR NATUREZA DO CRÉDITO.

FIGURA 6 - VALORES AGREGADOS PELA AO ESTADO E À SOCIEDADE PELA PGFN EM 2022.

FIGURA 7 - RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO POR ESTRATÉGIA DE COBRANÇA.

Lista de abreviaturas

BCN - Base de cálculo negativa

CAPAG - Capacidade de pagamento

CC - Código Civil de 2002

CF - Constituição Federal de 1988

CND - Certidão Negativa de Débitos Fiscais

CPC - Código de Processo Civil

CSLL - Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

FGTS - Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

LFRJ - Lei de Falências e Recuperação Judicial

NJP - Negócio Jurídico Processual

PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PRDI - Pedido de Revisão de Dívida Inscrita

PF - Prejuízo Fiscal

RFB - Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

REFIS - Programa de Recuperação Fiscal

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

TAC - Termo de Ajuste de Conduta

Sumário

CAPÍTULO I

Modificações relacionadas ao direito público que vêm ocorrendo no âmbito do direito processual, administrativo e tributário

1.1 DELIMITAÇÃO.....	15
1.2 AS TRÊS FASES DO DIREITO PÚBLICO.....	18
1.2.1. A unilateralidade.....	18
1.2.2 A processualidade.....	19
1.2.3 A contratualidade.....	21
1.3 QUADRO-RESUMO DAS MODIFICAÇÕES.....	24

CAPÍTULO II

A transação como parte do processo de ampliação dos espaços de diálogo e interação entre a Administração e a sociedade civil

2.1 A DERROCADA DO REFIS.....	26
2.2 A TRANSAÇÃO COMO ALTERNATIVA CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADA.....	28
2.2.1 O que é transação tributária?.....	28
2.2.2 Leis e normas aplicáveis.....	34
2.2.2.1 Princípios e objetivos da transação.....	34
2.2.2.2 Das modalidades de transação.....	36
2.2.2.2.1 Transação por adesão.....	36
2.2.2.2.2 Transação individual.....	37
2.2.2.3 Dos requisitos para transacionar.....	39
2.2.2.4 Das concessões/benefícios.....	42
2.2.2.5 Regime especial de transação individual para devedores em situação de inadimplência.....	46
2.2.2.6 Breves comentários sobre a Capacidade de Pagamento.....	49

Capítulo III

A adequação da transação tributária como estratégia de cobrança e de regularização do passivo fiscal

3.1 OS BENEFÍCIOS APROVEITADOS PELA ADOÇÃO DA TRANSAÇÃO COMO ESTRATÉGIA DE COBRANÇA.....	55
3.1.1 Perfil da dívida da União e do FGTS segundo o relatório “PGFN em Números 2023”.....	55
3.1.2 Resultados de estratégias tradicionais de recuperação.....	56
3.1.3 Resultados de transações e de outras estratégias consensuais utilizadas pela PGFN.....	57
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	63

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objetivo analisar se a transação tributária possui vocação para ampliar o espaço de consensualidade entre a Administração e a sociedade civil, partindo de uma análise à luz das modificações que vêm ocorrendo na lógica do direito público.

Tal investigação se faz importante diante da relevância que tem assumido o instituto na estratégia de cobrança de valores pelo fisco da União. Nos termos do relatório “PGFN em Números 2023”, publicado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 2022 e que será mais profundamente analisado ao longo deste trabalho, a transação tributária foi responsável pela recuperação de mais de 36% dos valores totais cobrados pela instituição em 2022. Isso demonstra a alta eficiência e adequação desse mecanismo jurídico como ferramenta de recuperação de créditos.

Entretanto, diante da estipulação de balizas e limites aos devedores que podem ter acesso a favores como a transação tributária, existe o receio de descontinuidade do instituto, frente ao mais antigo e amplamente utilizado REFIS.

Este trabalho se propõe a demonstrar que a transação tributária, por ampliar o espaço de consensualidade entre a Administração e a sociedade civil e levar em conta as características do devedor que pleiteia os favores, é mais adequada ao novo paradigma dominante no direito público, motivo pelo qual é solução substituta definitiva do REFIS.

O método de pesquisa empregado foi o hipotético-dedutivo e as principais técnicas utilizadas foram i) recurso à legislação e ii) referências bibliográficas. No primeiro capítulo, recorreu-se mormente à doutrina e à lei. O segundo capítulo, por sua vez, baseou-se especialmente em dispositivos legais e normativos administrativos. Por fim, o terceiro capítulo contou com utilização de relatórios com dados quantitativos e qualitativos acerca de transações tributárias efetuadas pela União.

O presente estudo se estruturou da seguinte maneira.

No primeiro capítulo, o movimento de legitimação democrática que tem ocorrido nos ramos do direito público, especialmente no direito processual civil, administrativo e tributário será contextualizado e delimitado, bem como serão apontados indícios da sua existência. É que se antigamente a simples previsão na lei acerca dos poderes das autoridades públicas já era razão suficiente para legitimar sua atuação, hoje em dia isso não basta mais. Hodiernamente, tem-se visto que o fator legitimador dos atos da autoridade é a maneira como exerce a sua função pública. Por exemplo, decisões mal fundamentadas ou imotivadas na esfera administrativa não têm mais lugar, sendo amplamente entendidas como ineptas ou inadequadas, nulas ou passíveis de revisão. Essa alteração tem a ver com a evolução da sociedade, especialmente a brasileira, que vem criando sua cultura democrática. Espelho disso é o novo CPC, que emplaca princípios e prerrogativas às partes - como o princípio da primazia da decisão de mérito, o contraditório substancial, a vedação da decisão surpresa, o respeito ao autorregramento da vontade no processo, entre outros - que substituem a antiga ideia do juiz como “dono” do processo, lógica autoritária coerente com período em que o código antigo fora criado, pelo juiz “parte” ou “administrador” do processo, paradigma compatível com um estado democrático de direito. Nesse trecho do trabalho, será demonstrado que a autoridade pública somente legitima a sua atuação por meio da interação com os outros integrantes da sociedade. A análise limitar-se-á aos ramos do direito público que mais se relacionam com a transação tributária a fim de viabilizar um estudo mais focado nesse instituto.

No segundo capítulo, num primeiro momento serão delimitadas as características da transação como instituto do direito civil. A partir disso, será feita uma análise dos marcos legais e normativos que regulamentam os principais aspectos da transação tributária, a fim de demonstrar sua adequação ao referido movimento. Nessa parte, os critérios que justificam a transação serão mais profundamente explorados a fim de se demonstrar que, diferentemente do REFIS, são perenes e, por seus fundamentos, resistirão às críticas e pressões comuns ao ambiente democrático.

No terceiro capítulo, por meio de dados e informações referentes a transações tributárias retiradas de relatórios e pesquisas efetuados pelos mais diversos agentes, será apontado o sucesso da transação tributária como estratégia

de recuperação de créditos da União empregada pela PGFN, trazendo dados empíricos acerca dos resultados dessa estratégia. Assim, demonstrar-se-á sua eficiência e adequação aos princípios constitucionais e à mentalidade atual da sociedade civil - elementos fortemente vinculados um ao outro.

Com isso, espera-se provar, partindo de uma análise à luz das modificações que vêm ocorrendo na lógica do direito público, que a transação tributária é instrumento e estratégia com vocação para ampliar o espaço de consensualidade entre a Administração e a sociedade civil, legitimando a atuação do fisco.

CAPÍTULO I

Modificações relacionadas ao direito público que vêm ocorrendo no âmbito do direito processual, administrativo e tributário.

1.1 DELIMITAÇÃO.

Para fornecer ao leitor elementos sobre o que se entende como o referido movimento em prol da legitimação democrática, é necessário primeiro delimitá-lo.

Trata-se de um processo de evolução ao longo do tempo das razões que legitimam o exercício do poder da Administração pública e dos seus agentes, algo que impacta todos os ramos do direito público.

Se no início do séc. XX os poderes da Administração encontravam poucos ou nenhum limites, o desenvolvimento dos estados constitucionais e a proteção aos direitos individuais pressionou o mundo jurídico a promover mecanismos de controle da Administração. O principal fator para isso é que lentamente foi-se entendendo que numa estrutura estatal verdadeiramente democrática, é a participação do administrado no processo de tomada de decisão que legitima o ato praticado pela autoridade. Nesse sentido:

A democracia [...] consiste em um projeto moral de autogoverno coletivo, que pressupõe cidadãos que sejam não apenas os destinatários, mas também os autores das normas gerais de conduta e das estruturas jurídico-políticas do Estado. (BINENBOJM, 2014. p. 51)

Ao longo do séc. XX, o processo administrativo serviu como principal meio legitimador da atividade do Estado, visto que emergiu a preocupação de que o pleno exercício da democracia também depende da possibilidade de influência no processo de tomada de decisão da Administração. Nas palavras de Odete Medauar:

A partir da metade da década de 50 do século XX começa a surgir a preocupação com uma democracia mais completa, com a democracia que transpõe o limiar da eleição de representantes políticos para expressar-se também no modo de tomada de decisão dos eleitos. Emergiu a ideia de que o valor da democracia depende também do modo pelo qual as decisões são tomadas e executadas. Verificou-se que havia, com frequência, grande distanciamento entre as concepções políticas de democracia vigentes num país e a maneira com que ocorriam as atuações da Administração; perante esta o indivíduo continuava a ser considerado como súdito, não como cidadão dotado de direitos. Passou a haver, então, uma pregação

doutrinária em favor da democracia administrativa, que pode ser incluída na chamada democracia de funcionamento ou operacional. Em vários ordenamentos estrangeiros e também no brasileiro muitas normas e medidas vêm sendo implantadas para que a democracia administrativa se efetive. Isso porque o caráter democrático de um Estado, declarado na Constituição, deve influir sobre o modo de atuação da Administração, para repercutir de maneira plena em todos os setores estatais. (MEDAUAR, 2006. pp. 26-27)

A ampliação da interlocução mediante o contraditório, que é inerente ao devido processo legal, levou a uma nova dimensão da participação do administrado na tomada de decisão. Atualmente, “vivemos a era do Direito Administrativo Consensual”¹. Tal consensualidade manifesta-se por meio dos mais variados acordos de vontades - ou contratos - celebrados entre a Administração e os administrados, motivo pelo qual neste trabalho, chamá-la-emos de fase ou etapa da “contratualidade” no direito administrativo.

Ocorre que o paradigma da unilateralidade no exercício do poder não ficou restrito ao direito administrativo, sendo igualmente marcante nos outros ramos do direito público, motivo pelo qual o processo de superação desse paradigma se estendeu a esses outros campos.

Por exemplo, no âmbito do direito processual, apesar de o direito ao contraditório existir há muito tempo no ordenamento jurídico, é recente a ideia do contraditório substancial. Este, segundo Luiz Guilherme Marinoni, trata-se do “poder de influência” sobre a decisão do julgador. É dizer que a parte não deve somente ser ouvida como meio de cumprir um requisito formal, mas deve fazê-lo em condições de poder influenciar a decisão do órgão jurisdicional².

No processo civil, é possível identificar a marca da contratualidade em instrumentos como o Negócio Jurídico Processual - NJP (art. 190, do CPC/2015) e a previsão de sentença arbitral como título executivo judicial (art. 515, VII, do CPC/2015)³, entre outros.

¹ FORTINI, Cristina. **Contratos Administrativos: franquia, concessão, permissão e ppp**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 4

² DIDIER JR, Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 19.ed. Salvador: Jus podivm, 2017. p.92

³ Embora saiba-se que o processo de aceitação do judiciário à validade e autoridade das sentenças e decisões arbitrais ter sido árduo.

No direito administrativo, fica claro que nos encontramos na etapa da contratualidade quando nos deparamos com a possibilidade de i) arbitragem com o poder público (Lei nº 13.129/2015); ii) parcerias público-privadas; iii) termos de ajustamento de condutas; iv) concessões e; v) licitações em modalidades como o diálogo competitivo.

Por sua vez, por respeitar os princípios do direito administrativo, o direito tributário seguia a mesma lógica da unilateralidade. Exemplos disso são as discussões sobre a indisponibilidade do crédito tributário - alicerçado pela doutrina sobre o dogma da indisponibilidade do interesse público -, matéria que foi lentamente superada pela doutrina e pela jurisprudência. Essa superação é o que levou à viabilidade da aplicação de técnicas como a transação, objeto central deste trabalho e, talvez num futuro próximo, da arbitragem no direito tributário.

A superação do paradigma da unilateralidade e a evolução para a etapa da contratualidade do direito público deu-se lentamente e só ocorreu devido ao surgimento das Constituições democráticas, que privilegiam o Estado de Direito e os direitos fundamentais pois, segundo Walter Leisner, “o Estado democrático de direito é um Estado de Ponderação”⁴. Esse fato passou a pressionar o poder Estatal a ponderar sobre “quando o atendimento do interesse público reside na própria preservação dos direitos fundamentais (e não da sua limitação em prol de algum interesse contraposto da coletividade)” (BINENBOJM, 2014. p.31).

Delimitado o fenômeno, cabe caracterizar, brevemente, essas etapas do direito público.

1.2 AS TRÊS FASES DO DIREITO PÚBLICO.

1.2.1. A unilateralidade.

O início do desenvolvimento e organização inicial do direito público coincide com a fase em que o processo não era considerado relevante na doutrina e na legislação. As obras de direito administrativo escritas durante a primeira e segunda metade do século XIX não abordavam esse tema, visto que não havia uma

⁴ LEISNER, Walter, *Der Abwägungsstaat. Verhältnismässigkeit als Gerechtigkeit?*, 1997, apud Ricardo Lobo Torres, *A Legitimação dos Direitos Humanos e os princípios da Ponderação e da Razoabilidade*, in Ricardo Lobo Torres (org), *Legitimação dos Direitos Humanos*, Renovar, 2002. pp. 425-426.

preocupação com as etapas anteriores à manifestação do ato administrativo. (MEDAUAR, 2021. pp.62-63)

Durante a vigência da unilateralidade no direito público, os conceitos de processo e procedimento eram utilizados, no contexto da Administração, apenas em relação ao controle judicial de seus atos, que era realizado somente quanto à legalidade dos atos.

A questão não despertava interesse no âmbito do direito administrativo, que visava, principalmente, preservar ao máximo o poder discricionário da autoridade administrativa. Prevalencia a concepção de uma Administração com liberdade ou sujeita a uma disciplina bastante restrita (MEDAUAR, 2021. p.63.)

Diante disso, pode-se dizer que o direito público, na fase da unilateralidade, em virtude da ausência do processo, detinha as seguintes características:

- a) Alta margem de discricionariedade;
- b) Ausência de contraditório;
- c) Poucas garantias;
- d) Falta de transparência.

Assim, nessa fase, pela falta do controle de legalidade mediante processo administrativo interno, os agentes públicos detinham uma grande margem de discricionariedade na tomada de decisões. Isso significa que as autoridades tinham bastante liberdade para agir dentro dos limites legais, sem a necessidade de seguir procedimentos rígidos. No âmbito do direito administrativo pode-se notar tal poder na disposição do já revogado art. 6º do Código Comercial de 1850, que concedia aos Tribunais de Comércio do Império o poder de decidir se alguém tinha condições para poder comercializar⁵.

Ademais, a falta de um processo administrativo formalizado significava que as decisões administrativas muitas vezes eram tomadas de forma mais arbitrária, sem a garantia de direitos de defesa para os cidadãos afetados. No direito processual civil, havia somente o chamado contraditório formal, que era decorrente da lei. Em virtude

⁵ “**Art. 6** - O tribunal, achando que o suplicante tem capacidade legal para poder comerciar, e goza de crédito público, ordenará a matrícula, a qual será logo comunicada a todos os Tribunais do Comércio, e publicada por editais e pelos jornais, onde os houver, expedindo-se ao mesmo suplicante o competente título.” LEI Nº 556, DE 25 DE JUNHO DE 1850.

disso, eram comuns as chamadas “decisões surpresa”, as quais eram pronunciadas sem antes serem ouvidas as partes.

Durante a vigência do paradigma da unilateralidade, os cidadãos tinham menos meios legais para contestar as decisões da Administração, porquanto não existia o contraditório. O controle judicial sobre atos administrativos era limitado e muitas vezes se restringia a aspectos de legalidade estrita.

Por fim, a falta de procedimentos claros e transparentes poderia resultar em um sistema menos acessível e compreensível para os cidadãos. Por exemplo, no CPC de 1939, não havia previsão do dever de fundamentação do juiz, fato que permitia decisões arbitrárias e prejudicava o direito de defesa das partes.

1.2.2 A processualidade.

Trata-se de uma fase “intermediária” do direito público, em que é a interação do cidadão com o Estado mediante o processo que legitima sua atuação.

Sob esse paradigma, a atuação da autoridade não pode mais ser orientada pela sua vontade pessoal, subjetiva, mas sim por um contraditório - um diálogo - entre a autoridade e interessados ou de vários interessados ante a autoridade, levando em consideração todos os interesses presentes na situação.

O processo apresenta-se como dimensão de garantia do cidadão frente à atuação de agentes públicos, pois permite i) o conhecimento do conjunto de atos e das razões que culminam no resultado final, ii) a participação da sociedade ou dos interessados no processo de tomada de decisão e iii) o controle acerca da legalidade e legitimidade dos atos praticados.

Identifica-se como principais elementos da legitimação pelo processo o contraditório substancial e o dever de fundamentação, pois tais elementos são elementares para verificar o correto exercício da função atribuída à autoridade.

Sob a perspectiva do correto exercício da função, é o adequado cumprimento de um fim determinado por lei que dá o elemento legitimador do ato praticado pelo agente público. Nas palavras de Medauar:

A ideia de função associada à atividade administrativa representa seu direcionamento ao fim que a lei determina com a atribuição do poder. No direito público, não se pode ligar o conceito de função somente ao aspecto do interesse de outrem. A essência da função situa-se na preordenação do poder a um fim, daí decorrendo a necessidade causal ou determinação causal da função. A ação não pode caracterizar-se independentemente do fim que tende a realizar. Assim, o exercício do poder não é livre, porque, ante sua vinculação a um fim, aparece condicionado a requisitos que não só justificam a ação como orientam sua realização. (MEDAUAR, 2021. p. 67. grifo nosso)

Assim, se a função do juiz é instruir o processo de forma a viabilizar a ágil prestação jurisdicional, respeitado o efetivo contraditório⁶, é mediante a prestação satisfatória dessas incumbências que afere a medida da legitimidade de sua atuação.

No código de processo civil, a vedação da decisão surpresa⁷, o dever de fundamentação do magistrado⁸ e o princípio da primazia do julgamento de mérito⁹, demonstram a consolidação do entendimento de que a atuação do juiz no processo é legítima quando ele o instrui de forma a cumprir com a função que justifica sua autoridade e poder.

Por sua vez, no direito administrativo e no direito tributário, a adoção do contraditório e da instância recursal no processo administrativo ilustram a incorporação dos mesmos valores e garantias.

No direito administrativo, o processo ganha dimensão ainda mais relevante por viabilizar a participação dos administrados na tomada de decisão da autoridade.

Por meio dos recursos administrativos, ocorre o “encontro de pontos de vista e interesses diversos dos assumidos pela Administração” (MEDAUAR, 2021. p. 77)

A discussão desses vários interesses, posições jurídicas, argumentos, provas e dados técnicos obriga que sejam considerados interesses e direitos copresentes em certa circunstância fática, viabilizando que as decisões da Administração decorram do confronto desses elementos e não da afirmação de um só modo de decidir sobre a questão em tela. (MEDAUAR, 2021. p. 77)

⁶ Arts. 7º e 139, I e II, do CPC/2015.

⁷ Art. 9, e Parágrafo único do Art. 9º do CPC/2015.

⁸ Arts 11 e 489, §1º, do CPC/2015.

⁹ Arts. 4º e Art. 6º do CPC/2015

Nesse mesmo sentido, o processo administrativo tributário federal instituiu o pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI), mecanismo mediante o qual o interessado pode requerer a reanálise da situação dos débitos inscritos em dívida ativa da União, de natureza tributária ou não tributária.

Apesar de encontrarmo-nos inseridos no paradigma da processualidade até o presente momento (pois persistem resquícios das fases anteriores, visto que a discricionariedade do agente público ainda encontra muitas restrições), percebe-se que lentamente estamos avançando para uma fase do direito público que tem não mais o processo como principal elemento da interação entre a Administração e o cidadão, mas a consensualidade.

Nessa próxima fase, é mediante a celebração de contratos que se manifesta a legitimação do poder da Administração, que posiciona-se lado a lado com o administrado no processo de tomada de decisão. Essa realidade é um novo paradigma que, como o da processualidade, dá uma nova dimensão à aplicação concreta do princípio da dignidade da pessoa humana. Trata-se verdadeiramente do aprofundamento da noção de cidadania.

1.2.3 A contratualidade.

A fase da contratualidade pode ser sintetizada como aquela em que o direito público assimila a consensualidade como principal fator de legitimação da atuação das autoridades do Estado e em que a vontade das partes assume a centralidade do direito.

Sob esse paradigma, passa-se a ver a consensualidade como principal fator a se observar nas relações, inclusive naquelas entre cidadão e Administração.

Nessa fase, o processo continua como elemento de garantia para as partes, mas os contratos passam a ser um novo ambiente onde pode haver um verdadeiro diálogo entre Administração e administrados, incrementando-se o grau e modo de interação dos sujeitos com o poder público.

A consensualidade e a vontade das partes ganham clara relevância no CPC/2015.

O código estipula, como norma fundamental do processo civil, a promoção e estímulo da solução consensual dos conflitos pelos profissionais do direito.¹⁰

Por isso, sanciona que a primeira medida do juiz após o deferimento da inicial é designar audiência de conciliação ou mediação, evento que só não se perfectibiliza no caso de impossibilidade de autocomposição ou manifestação expressa, de ambas as partes, do desinteresse na audiência¹¹.

Além disso, dá benefícios às partes para que cheguem a um acordo, como a exclusão da regra cronológica de conclusão para julgamento¹².

Por fim, percebe-se a prevalência da vontade na possibilidade de NJP, instituto que revoluciona o processo na medida em que põe a vontade das partes como verdadeira instrutora do mesmo. Se antes o processo era algo indisponível, por supostamente se tratar de norma de interesse público, ora entende-se que deve servir às partes - e não o contrário.

O Negócio Jurídico Processual (NJP)¹³, em certa medida, permite que as partes criem, conjuntamente, as regras processuais a que se sujeitarão. E o mais notável nisso é que o magistrado, diante da vigência de um NJP entre as partes, deve observá-lo e instruir o processo nos seus termos, algo que sob qualquer outro paradigma, seria impensável.

Na seara administrativa, verifica-se a incorporação da consensualidade e do diálogo em uma série de novas normas.

Exemplo disso está na recém possibilitada arbitragem com o poder público, pelas modificações trazidas na Lei nº 9.307/1996 pela Lei nº 13.129/2015. Trata-se, em verdade, de um contrato celebrado consensualmente entre a Administração e um particular que dispõe sobre a forma de resolução de eventuais litígios.

Outra amostra da incorporação do diálogo está na mais antiga possibilidade de parcerias público-privadas (Lei 11.079/2004). Trata-se de uma modalidade de concessão especial por meio da qual o Estado concede a um terceiro a prestação de determinada obra ou serviço público mediante custeio estatal integral ou parcial.

¹⁰ Art. 3º, §§2º e 3º; Art. 139, V, do CPC.

¹¹ Art. 334, §4º, I e II do CPC.

¹² Art. 12, §2º, I do CPC.

¹³ Art. 190 do CPC.

Os termos de ajuste de conduta (TACs) também são instrumentos que demonstram a contratualidade no exercício do poder público. Consistem em acordos com eficácia de título executivo extrajudicial que podem ser propostos por órgãos públicos legitimados em que é estipulado o ajustamento conduta dos interessados às exigências legais, mediante cominações no caso de seu descumprimento¹⁴. Por meio dos TACs, criados pela Lei nº 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), a autoridade com poder de polícia pode promover a regularização do infrator por vias de menor litigiosidade, custo e onerosidade.

Por fim, no direito administrativo, a criação da modalidade de licitação em diálogo competitivo¹⁵ pela nova lei de licitações e contratos administrativos (Lei 14.133/21), demonstra o interesse da Administração na interlocução com os administrados, ilustrando brilhantemente o novo paradigma que estamos adentrando.

No âmbito do direito tributário, os parcelamentos administrativos inauguraram a fase da contratualidade e tiveram seu mérito por terem, em grande medida, viabilizado a arrecadação de muitos recursos e a regularização perante o fisco de grande número de contribuintes.

Entretanto, com o advento da antes impensável transação tributária por meio da Lei nº 13.988/2020, vislumbram-se novos horizontes para a consensualidade dentro do direito fiscal. A contratualidade fiscal, resultado da mudança de paradigmas explorada neste capítulo, impôs o estabelecimento de relações entre o fisco e o contribuinte menos hierarquizadas e mais negociais (OLIVEIRA, 2015. p. 47).

Como se verá no próximo capítulo, a transação tributária nasce como alternativa melhorada dos falidos REFIS, pois, diferentemente deles, dá tratamentos diferenciados a contribuintes em situações diferentes, respeitando, assim, o princípio da isonomia e da moralidade da administração pública.

¹⁴ Art. 5º, § 6º da Lei 7.347/85: “Os órgãos públicos legitimados poderão tomar dos interessados compromisso de ajustamento de sua conduta às exigências legais, mediante cominações, que terá eficácia de título executivo extrajudicial.”

¹⁵ “Art. 6, XLII da Lei 14.133/21: “diálogo competitivo: modalidade de licitação para contratação de obras, serviços e compras em que a Administração Pública realiza diálogos com licitantes previamente selecionados mediante critérios objetivos, com o intuito de desenvolver uma ou mais alternativas capazes de atender às suas necessidades, devendo os licitantes apresentar proposta final após o encerramento dos diálogos;”

1.3 QUADRO-RESUMO DAS MODIFICAÇÕES.

Conforme o exposto, apresenta-se ao leitor uma síntese das modificações relacionadas ao direito público que vêm ocorrendo no âmbito do direito processual, administrativo e tributário:

FIGURA 1 - QUADRO-RESUMO DAS MODIFICAÇÕES NO DIREITO PÚBLICO

Etapa	Características
Unilateralidade	A autoridade do Poder Público é legitimada unicamente pela lei que lhe deu poderes para exercê-la. Unilateralidade na formação do ato administrativo.
Processualidade	A interação do cidadão com o Estado se dá por meio do processo, mediante o qual legitima-se o poder da autoridade pública mediante o respeito ao contraditório e o dever de fundamentação.
Contratualidade	A vontade das partes e a consensualidade assumem a centralidade no direito e, por isso, o principal fator de legitimação da atuação do Estado é o diálogo com a sociedade e interessados, o qual se viabiliza por meio de contratos e acordos.

CAPÍTULO II

A transação como parte do processo de ampliação dos espaços de diálogo e interação entre a Administração e a sociedade civil.

2.1 A DERROCADA DO REFIS.

Antes de adentrar às razões que levaram à superação do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) como política de arrecadação, é preciso deixar claro que a transação tributária não é uma nova modalidade de REFIS, mas um novo instituto que surge como sua evolução, mantendo seu objetivo.

Diz-se isso porque os REFIS são programas que dão tratamento uniforme a contribuintes em situações diferentes visto que não permitem qualquer tipo de análise subjetiva para definir os percentuais de descontos concedidos ou número de parcelas para pagamento.

O primeiro REFIS nasceu com o advento da Lei nº 9.964/2000 com o objetivo de promover a regularização de créditos relativos a tributos e contribuições da União, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo INSS. Ao longo dos anos, houve novos REFIS, como os de 2009 (Lei nº 11.941/2009) e 2014 (Lei nº 12.996/2014).

Da análise desses dispositivos legais, verifica-se que o preenchimento dos requisitos objetivos da lei é o único fator levado em consideração para o deferimento ou não do benefício. Essas leis elencam os favores que podem ser concedidos, mas não sujeitam a concessão deles a quaisquer critérios que levem em conta quem é ou o estado em que se encontra o contribuinte¹⁶, elemento que chamaremos, a partir de agora, de critério/elemento/caráter/fator “subjetivo”.

Assim, um devedor contumaz com alta capacidade de pagamento e uma empresa em severa crise econômica podem receber o mesmo desconto na dívida se suas receitas brutas do mês imediatamente anterior ao corrente forem idênticas¹⁷.

Por sua vez, como se verá, a principal característica da transação tributária é seu caráter subjetivo, o que permite que a autoridade fazendária conceda condições

¹⁶ Art. 1º, §3º e seus incisos da Lei nº 11.941/2009.

¹⁷ Conforme art. 2º, §4º, II, da Lei nº 9.964/2000.

de pagamento diferentes com base na situação material financeira e econômica em que se encontram os contribuintes.

Como mencionado no Capítulo I, a falta do fator subjetivo no REFIS demonstra a sua inadequação ao substrato constitucional e político atual devido ao anseio da sociedade de que os atos praticados pelas autoridades sejam orientados pela função que exercem, mediante o diálogo com os interessados, sempre em atenção aos princípios e valores constitucionais.

A ausência do elemento subjetivo no REFIS gera a possibilidade de se observar tratamentos muito benéficos para devedores que, numa análise de necessidade e moralidade, possivelmente não fizessem jus ao favor concedido.

Essa falta da observância à isonomia material lentamente passou a ser notada pela sociedade¹⁸, que não tem mais aprovado a concessão desse tipo de benefício sem uma boa justificativa, haja vista a crescente preocupação com as finanças públicas e o quanto a sociedade passou a desaprovar empresas que não cumpram suas obrigações cidadãs¹⁹.

Outro motivo que pode ser levantado para o insucesso do REFIS é referente ao grau de interação entre o fisco e o contribuinte, visto que o grau de diálogo que se pode ter entre as partes é muito restrito, tendo em vista a desimportância, para a concessão de maiores descontos e melhores condições de pagamento, da demonstração da necessidade de ditos favores.

Adicionalmente, há o aspecto arrecadatário. As questões que se impõe, tendo em vista o princípio da moralidade e eficiência administrativa, são: “por que o Estado deveria conceder descontos para um contribuinte que absolutamente não necessita deles?” e “isso realmente atende ao interesse público?”.

Por fim, há abusos, por parte de alguns agentes econômicos, propiciados por estratégias que se utilizam do REFIS. O próprio fisco já identificou a estratégia de

¹⁸ Conforme notícias da época dos jornais “gazeta do povo” e “poder 360”: <https://www.gazetadopovo.com.br/politica/republica/governo-perdoa-r-62-bilhoes-em-dividas-de-empr esas-9qvl6jcxurg657p7q46wfpfg3/> e <https://www.poder360.com.br/economia/refis-de-temer-perdoou-r-47-bilhoes-em-dividas-tributarias/> Acesso em 8/10/2023.

¹⁹ Tal fenômeno se refere à práticas de corrupção, sonegação, abuso de direito e falta de compliance, em termos gerais, e passou a ser especialmente marcante após a deflagração da operação Lava Jato.

ficar postergando o pagamento das dívidas tributárias mediante adesão a sucessivos REFIS. Conforme matéria do UOL:

A metade dos contribuintes, historicamente, após a adesão se torna inadimplente, seja das obrigações correntes com o pagamento dos impostos seja das parcelas do programa. (FERNANDES, 2019)

Embora o direito ensine que não se deva presumir a má-fé das partes contratantes (art. 113 do CC), esse tipo de notícia demonstra que o REFIS passou a ser elemento central e estratégico para que pessoas físicas e jurídicas abusem do direito, sendo natural que tal modalidade de benefício fiscal tenha encontrado seu fim pelo quão difundida tal estratégia evasiva se tornou.

Destarte, percebe-se que o conjunto dessas razões ensejou a necessidade de construir um mecanismo que viabilizasse a arrecadação e o diálogo com o devedor tendo em vista seu histórico e situação financeira e econômica, atendendo ao princípio da isonomia material.

2.2 A TRANSAÇÃO COMO ALTERNATIVA CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADA.

Em consequência do fim da viabilidade política dos REFIS, o Estado se viu obrigado a adotar um novo meio de potencializar a arrecadação, sem incorrer nos mesmos defeitos e falhas dos programas de recuperação fiscal.

Então, inserido sob o paradigma da contratualidade, e superadas as longas discussões acerca da impossibilidade de celebração de contratos no âmbito do direito tributário²⁰, passou-se a explorar a transação em matéria tributária como meio mais adequado aos valores constitucionais e ao direito de arrecadação e resolução de litígios.

2.2.1 O que é transação tributária?

A transação é uma modalidade de contrato bilateral (RODRIGUES, 2004. p. 369), regido conforme arts. 840 e seguintes do Código Civil, que é resultado de

²⁰Esse debate não encontra-se no escopo deste trabalho. Para aprofundamento, sugere-se a leitura do Capítulo II do livro “A transação em Matéria Tributária”, de Phelippe Toledo Pires de Oliveira.

negociações feitas entre as partes interessadas com objetivo de finalizar controvérsia existente e por fim às incertezas relacionadas a determinada relação jurídica.

São as principais características da transação (RODRIGUES, 2004. p. 372):

- a) O acordo entre as partes, decorrentes da natureza contratual do instituto;
- b) a existência de relações controvertidas e da intenção de dar fim à controvérsia;
- c) concessões recíprocas como meio de alcançar tal objetivo, existindo a renúncia bilateral de parcela dos direitos que as partes acreditam ter.

Além de dar fim ao litígio, nos termos do art. 840 do CC, a transação também serve para que os interessados previnam a ocorrência de eventual conflito.

Assim, de forma sintética, a transação é um meio jurídico para a resolução amigável de demandas jurídicas, eventuais ou futuras, por meio da qual as partes abrem mão de parte das suas pretensões com o objetivo de prevenir ou terminar um litígio.

A principal vantagem da transação é que, por sua natureza autocompositiva, permite que as partes eliminem os riscos e incertezas de uma demanda, bem como que escapem da demora para a resolução do que seria uma lide.

No direito tributário, o CTN dispõe sobre a possibilidade de transação no art. 171 e como sendo ela meio de extinção do crédito no art. 156, III.

Apesar de ter havido longa e interessante discussão acerca da possibilidade de transação em matéria tributária, em especial pela disposição do art. 841 do CC, o qual só autoriza a transação quanto a direitos patrimoniais de caráter privado, tal discussão²¹ já foi superada pela concepção da Lei nº 13.988/2020, que será analisada mais adiante.

Quanto à extinção do crédito tributário pela transação, nas palavras de Phelippe de Oliveira, a transação:

²¹Essa discussão também não entra no escopo deste trabalho. Novamente, remete-se o leitor à leitura Capítulo II do livro “A transação em Matéria Tributária”, de Phelippe Toledo Pires de Oliveira.

(...) já seria capaz de extinguir o crédito, porém, tão somente, em relação à parcela do crédito a que as partes abriram mão ao transacionar; o remanescente somente seria extinto quando do cumprimento dos termos e condições pactuados na transação. (OLIVEIRA, 2015. pp. 124-125).

Para prosseguir de maneira adequada, é necessário fazer uma importante diferenciação entre parcelamento e transação no âmbito tributário.

É comum ver juristas tratando a transação tributária como uma modalidade de parcelamento tributário ou vice-versa²². Tal confusão é compreensível, diante do fato de que muitas transações incluem o pagamento parcelado e que as leis editadas pelo legislador amiúde confundem características dos institutos, dificultando o trabalho de subsunção do fato à norma. Contudo, o rigor científico obriga-nos a diferenciar tais institutos.

O parcelamento é um benefício fiscal que permite dividir a dívida do contribuinte em partes para que este quite, parcela por parcela, o débito com o fisco. Como regra, o parcelamento não implica qualquer desconto nos juros de mora e na multa, a não ser que a lei específica que o estabeleça o conceda, conforme §1º do art. 155-A do CTN.

Enquanto o parcelamento é mera causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário²³, a transação tem o condão de extinguir o crédito tributário. O STJ já tem julgados que fazem a diferenciação entre tais institutos:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. O PARCELAMENTO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO NÃO IMPLICA A EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO MAS A SUA SUSPENSÃO.

1. **O parcelamento do débito na execução fiscal implica, tão-somente, a suspensão do processo**, conservando-se perene a Certidão da Dívida Ativa a sustentar a execução até que se extinga a dívida, podendo operar-se a continuidade da execução fiscal pelo saldo remanescente, se o parcelamento não restar cumprido integralmente pelo sujeito passivo.

2. **A figura do parcelamento não se confunde com a transação extintiva do crédito. A autocomposição bilateral ou transação é forma de extinção do crédito tributário, consoante determina o art.156, III do CTN, implicando no término do direito da Fazenda Pública de cobrar a obrigação tributária.**

3. **Considerando que a transação é a forma pela qual as partes previnem ou terminam litígios mediante concessões mútuas, enquanto que o parcelamento é a mera dilação de prazo para o devedor honrar**

²² Segundo Thiago Batista da Costa, os parcelamentos têm natureza de transação no nosso ordenamento jurídico. COSTA, Batista da. **Transações e parcelamentos tributários: conformidade fiscal, indução econômica e o princípio da isonomia**. São Paulo: Editora Dialética, 2022. p. 51

²³ Art. 151, VI do CTN.

sua dívida, não há que falar em naturezas semelhantes. Ao revés, no parcelamento, a dívida ativa não se desnatura pelo fato de ser objeto de acordo de parcelamento, posto que não honrado o compromisso, retoma ela o os seus privilégios, incidindo a multa e demais encargos na cobrança via execução fiscal.

4. É novel regra assente no Código Tributário Nacional que o parcelamento do débito é meramente suspensivo.

5. Recurso especial provido.

(REsp n. 514.351/PR, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 20/11/2003, DJ de 19/12/2003, p. 347.) (Grifos nossos)

Para viabilizar a diferenciação entre os benefícios, faz-se sumamente relevante estudar os pressupostos da transação tributária, que se retiram da leitura do art. 171 do CTN:

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

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

Da leitura desse dispositivo, identificam-se os seguintes pressupostos:

- a) Previsão e regulamentação por lei;
- b) existência de concessões mútuas;
- c) o fim do litígio.

Por muito tempo houve discussões acerca da natureza da lei instituidora e regulamentadora da transação - se poderia ser genérica ou se deveria ser específica. Contudo, após a edição da Lei nº 13.988/2020, a qual será abordada no próximo item, tal debate perdeu o sentido.

Nota-se que a existência de concessões mútuas também é condição sem a qual não há se falar em transação. Trata-se de parte do núcleo da ideia de transação.

Como já dito, a concessão significa a renúncia de parte de um direito que se julga ter. Ocorre que para haver transação, deve haver concessões de ambas as partes. Essa reciprocidade de ônus e vantagens é o que diferencia a transação de outros institutos do direito tributário - e do direito civil.

A ausência da reciprocidade descaracteriza a transação em si. Segundo Sacha Calmon, “se apenas uma parte cede, não há transação, senão que ato unilateral capaz de comover ou demover a outra parte” (COELHO, 2012. p. 740).

Entretanto, a existência de reciprocidade não significa que as concessões mútuas devam ter o mesmo valor ou ser proporcionais (JUNQUEIRA, 2009. p. 58). A reciprocidade apenas impõe que haja mutualidade na cessão das pretensões, sem que seja exigida a equivalência entre o tamanho da parcela do direito a que se renuncia (OLIVEIRA, 2015, p. 141) - até porque aferir tal condição seria, muitas vezes, hercúlea tarefa.

Enquanto a concessão do fisco geralmente se dá através da redução dos valores devidos - pelo desconto sobre os valores de multa, juros e encargos incidentes - e da possibilidade dos seu pagamento em parcelas, geralmente a concessão do contribuinte se dá pela renúncia ao direito à discussão, presente ou futura, em âmbito administrativo e judicial, dos débitos transacionados.

Por fim, a transação tributária só se configura como fato jurídico se ela servir de meio para terminar o litígio.

Esse pressuposto engloba tanto a discussão judicial quanto a administrativa, pois se a transação tem como objetivo solucionar uma relação jurídica conflituosa, não faria sentido limitar a interpretação do que é “litígio” à discussão judicial, até pelo alto custo que têm as discussões administrativas para a Administração tributária (OLIVEIRA, 2015, p. 145).

Diferentemente da transação do direito civil, a transação tributária somente serve para terminar o litígio, não podendo ser preventiva. O principal argumento para isso é que o CTN incluiu a transação como meio de extinção do crédito tributário, o que significa que o crédito já deve estar constituído pelo lançamento (OLIVEIRA, 2015, p. 146).

Isso também é consequência do fato da obrigação tributária decorrer da lei, e não da vontade das partes, como uma obrigação civil comum. Dessa forma, se a ocorrência do fato gerador é pressuposto para sequer existir relação tributária, não pode existir transação tributária antes da sua ocorrência.

Apesar de atualmente poderem ser objeto de transação créditos que ainda não foram definitivamente lançados (Portaria RFB nº 247/2022), percebe-se que, de toda forma, a transação tributária só pode ocorrer caso exista crédito tributário - mesmo que com exigibilidade suspensa por estar sendo discutido administrativamente. Por isso, de fato não é possível conceber a ideia de transação preventiva de litígio tributário.

Por fim, é necessário fazer um último esclarecimento.

Ao contrário do que se possa pensar, a transação tributária não é um direito subjetivo do contribuinte.

Isso porque a Lei nº 13.988/2020 não cria direitos subjetivos aos contribuintes. Ela apenas institui a transação como possibilidade de o devedor e a Fazenda Nacional encontrarem uma solução para a satisfação dos créditos tributários em aberto. Nas palavras de Esdras Boccato:

Não há direito subjetivo a uma transação que atenda os interesses do devedor. Há apenas uma possibilidade, que só será consumada se a proposta também atender o interesse público parametrizado em atos normativos e confirmado pelas condições materiais do devedor interessado. (BOCCATO, 2022).

Esse entendimento parece ser coerente com o ordenamento administrativo pois, da mesma forma que o descumprimento dos termos da transação pactuada enseja apenas a possibilidade de sua rescisão²⁴, não é porque um contribuinte cumpre com os requisitos objetivos e subjetivos das normativas reguladoras que a autoridade é obrigada a lhe deferir o favor da transação, pois tal concessão deve ser precedida de um juízo de oportunidade e conveniência.

Tendo feito esses esclarecimentos quanto ao que é, o que não é e quais os pressupostos da transação tributária, passa-se a colacionar as leis e normas aplicáveis à transação no âmbito da União.

²⁴ Diante da possibilidade de a Administração tributária notificar o devedor para que cesse a atividade que implicaria rescisão ou para que seja pactuada nova transação ou NJP, nos termos do art. 50, §§3º e 4º da Portaria PGFN n.º 6.757/2022, dispositivos que excepcionam a possibilidade de transação, inclusive com obtenção de descontos, caso haja o reconhecimento, por parte do sujeito passivo, de eventuais fraudes praticada.

2.2.2 Leis e normas aplicáveis.

O conhecimento acerca do regime jurídico de institutos tributários da União é fundamental. Como se sabe, é comum que outros entes federativos se inspirem em dispositivos legais editados pela União na criação dos seus próprios. Por isso, acredita-se que estudar a legislação que rege a transação tributária da União pode nos dar elementos que nos permitam ter uma noção do que possivelmente será praticado por uma série de outros entes federativos. Há leis e normas gerais e específicas sobre a transação tributária editadas pela União. Vamos a elas.

Os principais marcos normativos e legais da transação tributária no âmbito da União são a Lei nº 13.988/2020 (doravante denominada “Lei de transação”), a Portaria PGFN nº 6.757/2022 (Portaria PGFN) e a Portaria RFB nº 247/2022 (Portaria RFB). A Lei nº 14.122/2020, que alterou a Lei de falência e recuperação judicial (LFRJ) também é relevante porque criou, em seu art. 10-C, um regime especial de transação para empresas em recuperação judicial ou extrajudicial.

A análise das leis e normas referentes à transação não será feita de maneira esquematizada, porque guardam forte conexão e semelhanças entre si. Assim, qualquer compartimentalização do estudo dessas regras tende a atrapalhar uma compreensão holística da transação no âmbito da União.

Ademais, não é objetivo deste trabalho apresentar todas as características da transação tributária, porquanto não se tratar de um manual. Por isso, limitar-se-á a comentar os aspectos mais relevantes para os objetivos deste estudo.

2.2.2.1 Princípios e objetivos da transação.

A Lei de transação foi o primeiro dispositivo que regulamentou a transação no âmbito da União e das instituições a ela subordinadas e estipulou, dentre outras questões alguns dos princípios, requisitos, exigências, efeitos, concessões, obrigações e vedações que devem ser observados nas transações tributárias celebradas.

O §2º do art 1º dessa lei define que a transação tributária por ela regulamentada deve observar 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.”

Por sua vez, a Portaria PGFN nº 6.757/2022 (Portaria PGFN) e a Portaria RFB nº 247/2022 (Portaria RFB) listam como princípios transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS e dos créditos tributários em contencioso administrativo sob administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB):

- I - presunção de boa-fé do contribuinte;
- II - concorrência leal entre os contribuintes;
- III - estímulo à autorregularização e conformidade fiscal;
- IV - redução de litigiosidade;
- V - menor onerosidade dos instrumentos de cobrança;
- VI - adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores inscritos em dívida ativa da União e do FGTS;
- VII - autonomia de vontade das partes na celebração do acordo de transação;
- VIII - atendimento ao interesse público; e
- IX - publicidade e transparência ativa, ressalvada a divulgação de informações protegidas por sigilo, nos termos da lei.²⁵

O mesmos diplomas normativos elencam os objetivos da transação na mesma hipótese:

- I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica;
- II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas;
- III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS;
- IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União, para o FGTS e para os contribuintes; e
- V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes.²⁶

²⁵ Art. 2º da Portaria PGFN nº 6.757/2022 e da Portaria RFB nº 247/2022.

²⁶ Art. 3º da Portaria PGFN nº 6.757/2022 e da Portaria RFB nº 247/2022.

Desde já, pode-se identificar a preocupação do agente legislador em estipular um substrato ou base principiológica e finalística para a transação tributária. Diferentemente do que se via com o REFIS, a existência desse substrato dá arcabouço material para que o agente fazendário, no exercício da sua discricionariedade, possa justificar a concessão ou não de ditos benefícios ou a aplicação de restrições a devedores com base no fator subjetivo antes mencionado.

Assim, a Lei de transação e as normativas dela consequentes criaram mecanismos principiológicos que permitem que a autoridade fazendária dê condições diferenciadas de pagamento para devedores em situações diferentes e, da mesma forma, criou limitações à possibilidade de transacionar com devedores que não sejam dignos, nos termos da lei, do benefício da transação - como se verá.

2.2.2.2 Das modalidades de transação.

Existem apenas duas grandes modalidades de transação tributária. A Lei de transação, em seu art. 2º estabelece as modalidades de transação por proposta individual ou por adesão.

2.2.2.2.1 Transação por adesão.

As transações por adesão são aquelas às quais pode o contribuinte aderir caso cumpra os requisitos do edital respectivo.

Nos termos da Lei de transação, pode-se falar das transações por adesão:

- i)** na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União;
- ii)** na cobrança de créditos em contencioso administrativo fiscal;
- iii)** nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e
- iv)** no contencioso tributário de pequeno valor.

No caso das transações por adesão, é por meio de edital específico que a autoridade fazendária seleciona quais benefícios concederá aos aderentes. Isso significa que, nessa modalidade, o grau de personalização das condições de pagamentos que o contribuinte pode ter é bastante limitado.

A melhor forma de o devedor conseguir uma transação que se adeque totalmente à sua condição e capacidade de pagamento é mediante transação individual, pois ela viabiliza que todos os benefícios possam ser concedidos num arranjo feito sob medida para o contribuinte em questão. É por haver maior grau de diálogo e interação entre o fisco e o contribuinte nessa modalidade que a autoridade fazendária pode, então, nos termos das normativas aplicáveis, utilizar-se do critério subjetivo com maior margem e decidir sobre o cabimento ou não de favores ao referido devedor.

2.2.2.2.2 Transação individual.

Nesse sentido de maior interação e diálogo, as transações individuais podem ser propostas tanto por iniciativa da autoridade, quanto do contribuinte.

A Lei de transação estabelece que compete Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quanto aos créditos inscritos em dívida ativa, e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, quanto aos créditos em contencioso administrativo fiscal, disciplinar as situações em que a transação somente poderá ser celebrada por adesão, autorizado o não conhecimento de eventuais propostas de transação individual.²⁷

Contudo, a Lei nº 14.375/2022 adicionou o parágrafo único ao art. 14 da Lei de transação, dando ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional o poder de disciplinar:

“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.”²⁸

Pois bem.

A regulamentação da transação individual dos débitos inscritos em dívida ativa da União se deu por meio da já citada Portaria PGFN nº 6.757/2022, enquanto

²⁷ Art. 14, III, da Lei nº 13.988/2020.

²⁸ Parágrafo único, art. 14, da Lei nº 13.988/2020.

a transação de débitos sob administração da RFB, por meio da Portaria RFB nº 247/2022.

Em seu art. 46, a Portaria PGFN estipula que a transação individual é cabível para, dentre outras hipóteses:

- I) devedores que tenham passivo superior a R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais) com a União ou superior a R\$1.000.000,00 (um milhão de reais) com o FGTS;
- II) devedores falidos ou em recuperação judicial ou extrajudicial;
- V) devedores cujos débitos estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia e que sejam superiores a R\$1.000.000,00 (um milhão de reais) com a União ou R\$100.000,00 (cem mil reais) com o FGTS.²⁹

Adicionalmente, a partir da Portaria PGFN nº 6.941/2022, criou-se a possibilidade de transação individual simplificada, permitida para os devedores que tenham débitos inscritos em dívida ativa da União em valores superiores a R\$1.000.000,00 (um milhão de reais) e inferiores a R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais).³⁰

Por sua vez, a Portaria RFB autoriza a celebração de transação individual para I) contribuintes que possuam débitos objeto de contencioso administrativo fiscal com valor superior a R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais) e II) devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial.

Adicionalmente, desde sua concepção, existe a possibilidade de propor ou receber proposta de transação individual simplificada os contribuintes que tenham débitos objeto de contencioso administrativo fiscal com valor superior a R\$1.000.000,00 (um milhão de reais) e inferior a R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais)

Quando proposta pelo devedor, é parte do rol de requisitos formais da transação, em ambas as normativas, a “exposição das causas concretas de sua

²⁹ Art. 46, I, II e V, da Portaria PGFN nº 6.757/2022.

³⁰ Art. 46, §1º, da Portaria PGFN nº 6.757/2022.

situação econômica, patrimonial e financeira, as razões da crise econômico-financeira e sua capacidade de pagamento estimada” e a apresentação de um plano de recuperação fiscal com a descrição dos meios para extinção dos créditos tributários transacionados.

Esse elemento é um dos mais relevantes a serem levados em conta pela autoridade fazendária quando da decisão acerca das condições de pagamento pactuadas com o devedor. Isso porque é a partir delas que se possibilita a análise da real condição do contribuinte, o tão citado critério/elemento/caráter/fator “subjetivo”, à luz dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da moralidade, orientadores da transação tributária no âmbito da União, conforme o §2º do art. 1º da Lei nº 13.988/2020.

2.2.2.3 Dos requisitos para transacionar.

Antes de tratar sobre os requisitos para transacionar com a Fazenda da União, é preciso lembrar que a transação não constitui direito subjetivo do contribuinte, conforme já dito no item 2.2.1 - “O que é transação tributária”?

Isso esclarecido, vamos aos requisitos mínimos da transação segundo a Lei nº 13.988/2020.

O art. 3º da Lei de transação estipula que o devedor que transacionar com o fisco deve assumir alguns compromissos. Veja-se:

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

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

II - não utilizar pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, os seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública federal;

III - não alienar nem onerar bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigido em lei;

IV - desistir das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer

alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos; e

V - renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea c do inciso III do caput do art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

Chamam a atenção os requisitos elencados nos incisos IV e V.

A primeira condição se trata da previsão de que o devedor opere a desistência de impugnações ou recursos administrativos e de que renuncie ao direito que fundamentam essas contestações.

Ainda mais interessante é o dispositivo do inciso V, que condiciona a aceitação da transação à renúncia de todo e qualquer direito, presente ou futuro, em que se fundem ações judiciais que tenham por objeto os créditos incluídos na transação.

No âmbito dos parcelamentos tributários, consequência da sua celebração era a confissão da dívida. Contudo, já foi pacificado pelo STJ, no Tema Repetitivo nº 375 que “a confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos”³¹.

A confissão é instituto bastante diverso da renúncia, pois enquanto esta versa sobre direito, aquela versa sobre fatos (art. 389 do CPC: “Há confissão, judicial ou extrajudicial, quando a parte admite a verdade de fato contrário ao seu interesse e favorável ao do adversário”). Tanto é assim que “a renúncia ao direito é o ato unilateral com que o autor dispõe do direito subjetivo que vinha afirmando ter e que, se realmente tivesse, por essa razão deixará de ter” (DINAMARCO, 2009. p.270).

Sabendo desse entendimento da corte superior, o legislador sagazmente adicionou a necessidade de efetuar, para transacionar, a renúncia ao direito em que

³¹ “A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude).”

se funda a ação. Por conta disso, a partir da formalização da renúncia ao direito em que se funda a ação, não é mais possível questionar débitos tributários que tenham sido objeto de transação³².

As previsões dos incisos IV e V são perfeitamente coerentes com objetivo da transação de reduzir a litigiosidade. Afinal, como já visto, é pressuposto da transação o encerramento do litígio.

Também é importante lembrar que o devedor que adere ou que pactua transação tributária não deve respeito somente às disposições da portaria instituidora da modalidade específica a qual aderiu, sujeitando-se também à disposição da Lei nº 13.988/2020.

Diz-se isso porque se vislumbra a ocorrência de confusões no sentido de que, por haver edital ou normativa específica, ficaria o devedor vinculado apenas às regras do ato normativo. Esse entendimento não viceja, pois a adesão a qualquer modalidade de transação impõe a observância à Lei nº 13.988/2020 bem como às disposições do regime específico a que se aderiu ou se pactuou.

Outro requisito para a legitimidade da transação é a não incidência de hipótese de vedação. São circunstâncias em que o legislador criou limitações à possibilidade de transacionar com devedores que não sejam dignos, aos olhos da lei, do benefício da transação.

Por exemplo, o inciso III do art. 5º da Lei nº 13.988/2020 veda a transação que envolva devedor contumaz, enquanto o §4º do art. 4º proíbe contribuinte que tenha tido transação rescindida de formalizar novo acordo por um período de dois anos, mesmo que relativamente a débitos distintos³³.

Essa segunda hipótese tem especial relevância se tomado em conta o dispositivo do art. 166, VII do Código Civil, que estipula ser nulo o negócio jurídico quando a lei proibir-lhe a prática, sem cominar sanção³⁴. Dessa forma, eventual

³² Também pensa assim Bruno Campos Christo Teixeira, conforme texto disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/limites-questionamento-debitos-tributarios-22022022> Acesso em 17/10/2023.

³³ § 4º Aos contribuintes com transação rescindida é vedada, pelo prazo de 2 (dois) anos, contado da data de rescisão, a formalização de nova transação, ainda que relativa a débitos distintos.

³⁴ Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: [...]

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

adesão em desrespeito aos dispositivos da Lei de transação é nula de pleno direito, não sendo passível de convalidação pelo decurso do tempo e ficando sujeita à rescisão administrativa de ofício a qualquer tempo.

Por fim, destaca-se que regimes específicos de transação por adesão ou por proposta individual podem ter requisitos diversos, dependendo da lei ou normativa que os institui.

2.2.2.4 Das concessões/benefícios.

Tanto as transações por adesão quando as por proposta individual podem oferecer, além do desconto de até 65%³⁵, os seguintes benefícios³⁶:

- a) a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) aos débitos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;
- b) pagamento parcelado;
- c) diferimento ou moratória;
- d) flexibilização de regras para:
 - i) aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias;
 - ii) constrição ou alienação de bens;
- e) utilização de créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União para fins de amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado.

Como já dito, no caso das transações por adesão, é por meio de edital específico que a autoridade fazendária seleciona quais desses benefícios poderão ser concedidos aos aderentes.

Nessa situação, se o aderente cumprir com os requisitos listados no edital, ele pode gozar dos benefícios a partir da adesão, perfectibilizada com o pagamento da primeira parcela da transação.

³⁵ Art. 15, III da Portaria PGFN nº 6.757/2022. Esse desconto pode ser de até 70% para os casos listados no §1º do mesmo artigo.

³⁶ Art. 8, incisos I a VI da Portaria PGFN nº 6.757/2022 e da Portaria RFB nº 247/2022.

É claro que o edital pode - e deve - definir condições de pagamento diferentes para devedores em situações diferentes. Como exemplo disso, veja-se o Edital PGDAU nº 3/2023:

Art. 7º Poderão ser negociadas mediante pagamento de entrada de valor equivalente a 6% (seis por cento) do valor consolidado da dívida, pagos em até 12 (doze) prestações mensais e sucessivas, e o restante pago em até 108 (cento e oito) meses, com redução de 100% (cem por cento) do valor dos juros, das multas e do encargo legal, observado o limite de até 65% (sessenta e cinco por cento) do valor consolidado, **os créditos inscritos em dívida ativa:**

I - há mais de 15 (quinze) anos e sem anotação atual de garantia ou suspensão de exigibilidade;

II - com exigibilidade suspensa por decisão judicial, nos termos do art. 151, IV ou V, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, há mais de 10 (dez) anos;

III - de titularidade de devedores:

a) falidos;

b) em liquidação judicial; ou

c) em intervenção ou liquidação extrajudicial.

IV - de titularidade de sujeito passivo pessoa jurídica cuja situação cadastral no CNPJ seja: [...]

V - de titularidade de sujeito passivo pessoa física com indicativo de óbito.

Art. 8º As inscrições com valor consolidado de até 60 (sessenta) salários mínimos e que estejam inscritos há mais de 1 (um) e que tenha como sujeito passivo pessoa natural, microempreendedor individual, microempresa ou empresa de pequeno porte poderão ser negociados mediante pagamento, a título de entrada, de valor equivalente a 5% (cinco por cento) do valor consolidado das inscrições transacionadas, pagos em até 5 (cinco) prestações mensais e sucessivas, e o restante, independentemente da Capacidade de Pagamento, pago:

I - em até 7 (sete) meses, com redução de 50% (cinquenta por cento);

II - em até 12 (doze) meses, com redução de 45% (quarenta e cinco por cento);

III - em até 30 (trinta) meses, com redução de 40% (quarenta por cento); ou

IV - em até 55 (cinquenta e cinco) meses, com redução de 30% (trinta por cento).

Art. 9º Nos casos de decisão transitada em julgado desfavorável ao sujeito passivo em que os créditos inscritos na dívida ativa da União estejam garantidos por seguro garantia ou carta fiança, antes da ocorrência do sinistro ou do início da execução da garantia, é possível parcelamento do valor a pagar, sem desconto, nos seguintes prazos:

I - Entrada de 50% e o restante em 12 (doze) meses;

II - entrada de 40% e o restante em 8 (oito) meses; ou

III - entrada de 30% e o restante em 6 (seis) meses.

(grifos nossos).

Percebe-se, assim, que há pouco espaço de interação e diálogo nessa modalidade de transação.

Destaque-se, também, que apesar de permitir uma arrecadação potencializada para o fisco (visto que pode haver adesão em massa de muitos contribuintes), o único elemento coativo que essa modalidade de transação detém contra seu descumprimento é a impossibilidade posterior de qualquer discussão administrativa ou judicial dos créditos transacionados, por conta da renúncia ao direito operada quando da adesão ao edital - requisito mínimo para a transação, conforme visto no item anterior deste trabalho.

Por isso, em atenção aos princípios da moralidade e isonomia, sempre que possível, deve o fisco preferir a transação por proposta individual, que, além de permitir que o devedor pleiteie os benefícios que franqueiem a regularização do seu passivo fiscal, viabiliza que a autoridade fazendária condicione a pactuação do acordo ao oferecimento de garantias adicionais por parte do devedor. Isso permite a estruturação de um contrato cujo inadimplemento tenha grande custo, fato que coage o devedor a seguir seus termos de forma estrita e diligente, como toda relação contratual deve ser.

Porém, não nos enganemos. A transação por proposta individual também pode conceder benefícios muito mais concretos ao devedor, a depender da sua situação econômica e do entendimento e compreensão da autoridade fazendária.

Por exemplo, se analisarmos os termos da Portaria PGFN nº 6.757/2022, identificamos que é possível a cumulação dos benefícios por ela previstas³⁷.

Assim, imaginemos uma empresa em recuperação extrajudicial que tenha R\$10.000.000.000,00 (dez bilhões de reais) de dívida³⁸ e que esses valores sejam

³⁷ Art. 8º da Portaria PGFN.

³⁸ Valores como esse são realistas no âmbito tributário brasileiro. Veja-se: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-realiza-maior-acordo-de-transacao-tributaria-da-historia> Acesso em 19/10/2023.

devidos apenas à União. Por estar em recuperação extrajudicial, tal empresa automaticamente tem CAPAG “D”³⁹ (fala-se mais da CAPAG no item 2.2.2.6).

A depender da composição do valor da dívida (quanto dele é composto por juros, encargo e multas (lembrando da vedação de incidência de desconto sobre o valor do principal⁴⁰), aplicando-se o desconto máximo de 65%⁴¹, a empresa passaria a dever, na transação, apenas R\$3.500.000.000 (três bilhões, quinhentos milhões de reais).

Ocorre que, por tratar-se de créditos irrecuperáveis (CAPAG “D”⁴²), seria cabível a utilização de créditos de prejuízo fiscal (PF) e base de cálculo negativa (BCN) da CSLL para pagar até 70% do saldo devedor remanescente⁴³. Assim, caso a empresa tivesse todo esse crédito de PF/BCN para ser utilizado, o valor a pagar em pecúnia, na transação, cairia para R\$1.050.000.000 (um bilhão, cinquenta milhões de reais), com a possibilidade de parcelamento em até 120 vezes⁴⁴.

Assim, essa empresa, que tem uma dívida de dez bilhões de reais, poderia sair da negociação com um desconto de 89,5%, parcelando-o em frações representativas de menos de 0,1% (0,0875%) do valor da dívida original.

Destaque-se que caso a empresa tivesse créditos líquidos e certos em desfavor da União (como sentenças judiciais transitadas em julgado ou precatórios), ela poderia usá-los para reduzir ainda mais o valor devido após o desconto de 65%⁴⁵.

Isso significa que caso o devedor adquira créditos contra a União de terceiros, caso os comprasse com deságio, poderia reduzir ainda mais o seu desconto efetivo.

Fica claro, portanto, que os benefícios da transação individual para o contribuinte são enormes, e não é porque o fisco cumpre seu dever de tornar o

³⁹ Art. 25, III, b), da Portaria PGFN.

⁴⁰ Pois o desconto não pode incidir sobre o principal da dívida, nos termos do art. 15, I, da Portaria PGFN.

⁴¹ Art. 15, III da Portaria PGFN.

⁴² Art. 24, IV, da Portaria PGFN.

⁴³ Arts. Art. 8º, I e 15, IV, da Portaria PGFN.

⁴⁴ Art. 15, V da Portaria PGFN.

⁴⁵ O abatimento do valor dos créditos líquidos e certos deve ser aplicado antes da utilização dos créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, conforme o art. 36, III, da Portaria PGFN.

descumprimento da transação caro para o devedor que ela deixa de ser extremamente vantajosa.

Na verdade, levando em conta os princípios da moralidade e eficiência (art. 37 da CF), parece que os benefícios concedidos só devem ser tão consideráveis se:

- i) o devedor necessita deles para regularizar-se, atendendo ao critério subjetivo e;
- ii) o fisco tiver conseguido melhorar sua situação de cobrança coercitiva no caso de a transação ser rescindida por descumprimento dos seus termos.

2.2.2.5 Regime especial de transação individual para devedores em situação de inadimplência.

Outra característica da transação que demonstra a sua preocupação com o elemento subjetivo é a existência de leis e normas que concedem regime diferenciado para empresas em recuperação judicial ou extrajudicial e em qualquer etapa de processo de falência.

O art. 57 da Lei nº 11.101/2005 (Lei de falência e recuperação judicial “LFRJ”) exigem que a empresa em recuperação judicial tenha certidão de regularidade fiscal:

Art. 57. Após a juntada aos autos do plano aprovado pela assembléia-geral de credores ou decorrido o prazo previsto no art. 55 desta Lei sem objeção de credores, o devedor apresentará certidões negativas de débitos tributários nos termos dos arts. 151, 205, 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Por muito tempo, vigeu o entendimento do STJ no sentido de que a certidão negativa de débito tributário não era requisito obrigatório para recuperação judicial (RECURSO ESPECIAL Nº 1.864.625/SP).

O principal fundamento para a dispensa de apresentação da CND era a ausência de parcelamento específico para empresas em recuperação judicial, previsto no artigo 68 da própria Lei 11.101/2005.

Contudo, com as novas alterações promovidas pela Lei 14.112/2020 (que atualizou a Lei 11.101/2005 - Lei de falência e recuperação judicial “LFRJ”), surgiram modalidades de parcelamentos específicos, bem como a possibilidade de transação tributária, conforme artigos 10-A, 10-B e 10-C da Lei 10.522/02. Por conta disso, doutrinadores e julgadores passaram a compreender que o argumento utilizado até

então para dispensar a CND perdeu sustentabilidade (WALLACH e CAMPOS, 2023).

Por isso mesmo, em outubro de 2023 o STJ reviu seu entendimento, conforme decisão monocrática do Ministro Marco Aurélio Bellizze, em que defendeu que:

Não se mostra mais possível, a pretexto da aplicação dos princípios da função social e da preservação da empresa, dispensar a apresentação de certidões negativas de débitos fiscais ou positiva, com efeito de negativos expressamente exigidas em outro dispositivo do mesmo veículo normativo, sobretudo após a implementação por lei especial, de um programa legal de parcelamento factível, que se mostrou indispensável à sua efetividade e ao atendimento a tais princípios.⁴⁶

Apesar disso, segundo a decisão do Ministro, a exigência de regularidade fiscal como condição a concessão da recuperação judicial em relação aos débitos fiscais de titularidade das Fazendas Públicas dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios somente poderá ser implementada a partir da edição de lei específica dos referidos entes políticos, ainda que essa lei específica deva aderir aos termos da Lei nº 13.988/2020.

De toda forma, parabeniza-se o Ministro pela iniciativa de promover a superação do entendimento ultrapassado da Corte, até porque as alterações trazidas pela já citada Lei nº 14.112/2020 criaram um novo substrato material: essa norma criou um regime especial de transação para empresas em recuperação judicial por meio da adição do art. 10-C à Lei nº 10.522/2002.

Nesse regime especial de transação, o devedor recebe descontos de até 70% sobre o valor devido, além de poder fazer o pagamento em até 120 parcelas.

Alternativamente, a empresa pode optar pela transação tradicional. Nesse caso, por estar em recuperação judicial ou extrajudicial, têm CAPAG “D”⁴⁷ e pode contar com os maiores descontos e maior amplitude de concessão de benefícios, nos termos do §1º do art 21 da Portaria PGFN nº 6.757/2022.

O regime especial de transação para empresas em processo de recuperação judicial é regulamentado pela Portaria PGFN nº 2.382/2021.

⁴⁶ REsp 2.053.240

⁴⁷ Arts. 24 e 25, III, b) da Portaria PGFN nº 6.757/2022.

Tal normativa viabiliza a concessão dos seguintes benefícios:

- a) pagamento parcelado;
- b) diferimento ou moratória;
- c) flexibilização de regras para:
 - i) aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias;
 - ii) constrição ou alienação de bens;
- d) utilização de créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União para fins de amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado.

Note-se que, diferentemente da transação da Portaria PGFN nº 6.757/2022, essa modalidade não permite a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL. Por isso, é natural que o devedor em situação de inadimplência vá buscar o regime daquela portaria, porquanto mais vantajoso.

Vale dizer que o cumprimento dos termos da transação pactuada, pelo menos no âmbito da União, é condição para que o processo de recuperação judicial não seja convolado em falência.

Isso se dá por expressa disposição da Lei 11.101/2005. É que, após as alterações promovidas pela Lei 14.122/2020, ao art. 73 foi adicionado o inciso V, que assim dispõe:

Art. 73. O juiz decretará a falência durante o processo de recuperação judicial:

[...]

V - por descumprimento dos parcelamentos referidos no art. 68 desta Lei ou da transação prevista no art. 10-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

Essa previsão demonstra que há uma preocupação do legislador em fazer com que a transação tributária seja levada como um meio sério de regularização do passivo fiscal, reforçando a compreensão de que a transação está assumindo um papel fundamental na política fiscal na medida que viabiliza, em grande medida, a regularização de devedores.

2.2.2.6 Breves comentários sobre a Capacidade de Pagamento.

Embora não seja condição para o deferimento da transação, a graduação dos descontos e benefícios concedidos aos contribuintes depende fortemente da aferição da real condição de adimplemento do contribuinte, a chamada “Capacidade de Pagamento” (CAPAG).

As disposições sobre a CAPAG estão entre os arts. 21 e seguintes da Portaria PGFN nº 6.757/2022. As transações da Receita Federal seguem a mesma regra e cálculo de CAPAG⁴⁸. Destacam-se as seguintes regras:

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.**
[...]

Art. 23. O devedor terá conhecimento da sua capacidade de pagamento e poderá apresentar pedido de revisão.

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

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

Art. 25. Para os fins do disposto nesta Portaria, **são considerados irrecuperáveis os créditos:**

- I - inscritos em dívida ativa há mais de 15 (quinze) anos e sem anotação atual de garantia ou suspensão de exigibilidade;
- II - com exigibilidade suspensa por decisão judicial, nos termos do art. 151, IV ou V, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, há mais de 10 (dez) anos;
- III - de titularidade de devedores:
 - a) falidos;
 - b) em recuperação judicial ou extrajudicial;
 - c) em liquidação judicial; ou
 - d) em intervenção ou liquidação extrajudicial;

[...]

V - de titularidade de devedores pessoa física com indicativo de óbito;

(grifos nossos)

⁴⁸ Portaria RFB nº247/2022:

Art. 65. A RFB observará, no que couber, os critérios de aferição da capacidade de pagamento estimada do contribuinte, definidos nos termos do Capítulo II da Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022, competindo à Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS o fornecimento dos dados necessários para esse fim.

Por sua vez, a fórmula de cálculo da CAPAG utilizada pelo fisco da União é a seguinte, como consta no portal REGULARIZE⁴⁹:

FIGURA 2 - CÁLCULO DA CAPACIDADE DE PAGAMENTO PRESUMIDA APLICADO PARA PESSOAS FÍSICAS

Cálculo da capacidade de pagamento presumida aplicado para pessoas físicas		
Capag-p = $5(0.3V1 + 0.1V2 + V3) + 0.8V4 + 0.9V5 + 0.8V6 + 0.8V7$		
Métrica	Descrição	Fonte/Ano
V1	Valor total do rendimento isento declarado na DIRPF	São consideradas as informações apresentadas no exercício de 2022 relativas ao calendário de 2021.
V2	Valor total do rendimento tributável declarado por terceiros em DIRPF	São consideradas as informações apresentadas no exercício de 2022 relativas ao calendário de 2021. Foram considerados os rendimentos tributáveis declarados em DIRF por terceiros, em que ocorreu a retenção de IRRF, com os seguintes códigos de receita: 0561, 0588, 3208, 3223, 3277, 3533, 3540, 3556, 5200, 5204, 5565, 5928, 5936 e 1895. ⁴⁹
V3	Valor total do rendimentos de capital e de aplicações financeiras declarados por terceiros em DIRPF	São consideradas as informações apresentadas por terceiros no exercício de 2022 relativas ao calendário de 2021. Foram considerados os rendimentos tributáveis declarados em DIRF por terceiros, em que ocorreu a retenção de IRRF, com os seguintes códigos de receita: 0924, 3249, 3251, 3426, 3563, 3699, 5029, 5035, 5232, 5273, 5286, 5299, 5557, 5706, 6800, 6813, 8053, 8468, 9453 e 9478. ⁴⁹
V4	Valor total do bens e direitos declarados na DIRPF	São consideradas as informações apresentadas no exercício de 2022 relativas ao calendário de 2021.
V5	Valor total das garantias integrais anotadas nos sistemas da PGFN	Representa o valor total das garantias integrais anotadas nos sistemas da PGFN, considerando a atualização mais recente, podendo variar conforme novos registros de inclusão ou exclusão.
V6	Valor total dos veículos em nome do contribuinte	Valor total dos veículos em nome do contribuinte. Aplicadas, no lugar da V4, para contribuintes que não declararam bens e direitos na DIRPF.
V7	Valor total das aquisições imobiliárias do contribuinte nos últimos 5 anos (DOI)	Valor total das aquisições imobiliárias do contribuinte nos últimos 5 anos (DOI). Aplicadas, no lugar da V4, para contribuintes que não declararam bens e direitos na DIRPF em 2021.

⁴⁹ O REGULARIZE é o portal digital de serviços da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Acesso: <https://www.regularize.pgfn.gov.br/>

FIGURA 3 - CÁLCULO DA CAPACIDADE DE PAGAMENTO PRESUMIDA APLICADO PARA PESSOAS JURÍDICAS

Cálculo da capacidade de pagamento presumida aplicado para pessoas jurídicas de direito privado em situação ativa, não optantes pelo Simples Nacional		
Capag-p = 5(0.10V1 + 0.10V2 + 0.10V3 + 0.05V4 + 0.05V5 + 0.05V6 + 0.40V7*) + V8 + 0.80V9 + 0.80V10		
Métrica	Descrição	Fonte/Ano
V1	Valor total dos pagamentos mediante DARF/DAS/DAE	São considerados os pagamentos constantes em documentos de arrecadação federal em 2021.
V2	Rendimentos decorrentes da atividade da empresa	Rendimentos informados em DIRF por terceiros no exercício de 2022, relativos ao ano-calendário de 2021, nos códigos 1708, 3280, 5944 e 8045.
V3	Valor do imposto total retido por terceiros - retenções totais - e declarados em DIRF	São consideradas as informações apresentadas no exercício de 2022 relativas ao calendário de 2021.
V4	Valor total das notas fiscais de saída nas quais o contribuinte figura como emitente	São consideradas as notas fiscais de saída relativas ao ano de 2021. Foram consideradas as Notas Fiscais Eletrônicas de saída com Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) indicativo de receita bruta e, também, os seguintes: 5159, 5160, 5000, 5116, 5117, 5250, 5300, 5350, 5400, 5550, 5551, 5650, 5900, 5910, 5949, 5929, 6000, 6100, 6102, 6108, 6116, 6117, 6250, 6400, 6551, 6650, 6900, 6910, 6949, 7000, 7100, 7250, 7650, 7900 e 7949. _
V5	Valor total das notas fiscais de saída nas quais o contribuinte figura como destinatário	São consideradas as notas fiscais de saída de terceiros relativas ao ano de 2021. Foram consideradas as Notas Fiscais Eletrônicas de saída com Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) indicativo de receita bruta e, também, os seguintes: 5159, 5160, 5000, 5116, 5117, 5250, 5300, 5350, 5400, 5550, 5551, 5650, 5900, 5910, 5949, 5929, 6000, 6100, 6102, 6108, 6116, 6117, 6250, 6400, 6551, 6650, 6900, 6910, 6949, 7000, 7100, 7250, 7650, 7900 e 7949. _
V6	Valor da Receita Bruta total	Valor da Receita Bruta total declarada em ECF no exercício de 2022 relativas ao calendário de 2021.
V7	Valor total dos débitos declarados em DCTF	São consideradas as informações apresentadas no exercício de 2022 relativas ao calendário de 2021. Calculada apenas quando a V6 não apresenta informação.
V8	Valor total das garantias integrais anotadas nos sistemas da PGFN	Representa o valor total das garantias integrais anotadas nos sistemas da PGFN, considerando a atualização mais recente, podendo variar conforme novos registros de inclusão ou exclusão.
V9	Valor total dos veículos em nome do contribuinte	Valor dos veículos em nome do contribuinte. Aplicadas no lugar da V8 para os contribuintes que não apresentaram garantias na PGFN.
V10	Valor total das aquisições imobiliárias do contribuinte nos últimos 5 anos (DOI)	Valor total das aquisições imobiliárias do contribuinte nos últimos 5 anos (DOI). Aplicadas no lugar da V8 para os contribuintes que não apresentaram garantias na PGFN.

Como percebe-se, a CAPAG não leva em conta a existência de compromissos do devedor com outros credores. Essa é uma das principais razões para a existência de tantos recursos de pedido de revisão de CAPAG na PGFN⁵⁰, bem como de crítica à fórmula de cálculo atualmente empregada pelo fisco nacional.

Nas palavras de Jussandra Hickmann Andraschko:

(...) é possível afirmar que tais critérios não identificam a verdadeira capacidade de pagamento dos contribuintes, tolhendo acesso aos descontos previstos na legislação para aqueles que de fato os necessitam. Como se percebe, a fórmula é uma soma simples e que não considera o real nível de endividamento e comprometimento da receita da empresa para com seus compromissos comuns, como com seus funcionários.

[...]

(...) os critérios utilizados não levam em consideração o total de endividamento do sujeito passivo. A CAPAG ignora os indicadores contábeis de liquidez corrente, liquidez geral da companhia e nem a geração de fluxo de caixa, os quais são fundamentais para verificar as condições da empresa honrar com suas obrigações a curto e longo prazo. A atual metodologia despreza a totalidade do passivo circulante e não circulante, ou seja, não contempla débitos fiscais de outros entes federados, trabalhista, bancário e outros. Sequer o patrimônio líquido do contribuinte é avaliado para a mensuração da capacidade de pagamento nos moldes atuais. (HICKMANN, 2023).

⁵⁰ Nos termos dos arts. 6º, III, 23 e 27 e seguintes da Portaria PGFN nº 6.757/2022.

Da mesma forma, Edilton Henrique Rodrigues e Aguinaldo Matheus Alves Burati defendem que:

Essa margem de discricionariedade permitiu que a PGFN desenvolvesse uma fórmula presumida de capacidade de pagamento individual, que frequentemente, devido à falta de critérios adequados, resulta em uma superestimação excessiva da capacidade de pagamento, não refletindo a realidade. Superestimar a capacidade de pagamento, na maioria das vezes, leva à classificação dos créditos nas categorias "A" e "B", excluindo as empresas dos benefícios da transação. (RODRIGUES e BURATI, 2023).

Ressalta-se que o fato de o cálculo da CAPAG ser feito do mesmo jeito para empresas de setores diferentes é algo descabido. Isso porque o modelo de negócio, o fluxo e a disposição patrimonial de uma empresa varejista é muito diferente de uma empresa industrial, de transportes ou de tecnologia.

Por conta das especificidades do seu setor, cada uma dessas empresas tem (e deve ter) uma gestão diferenciada dos seus ativos e do seu fluxo financeiro. Isso é natural e é fato conhecido das autoridades fazendárias, embora o cálculo da CAPAG ainda não seja representativo da sua ciência acerca dessas peculiaridades.

Apesar disso tudo, muitas vezes os pedidos de revisão de CAPAG são indeferidos. Isso ocorre pois o Procurador da Fazenda que os analisa não tem a autoridade para criar uma nova metodologia específica para um solicitante - sob pena de violar o princípio da impessoalidade. Assim, a revisão da CAPAG fica limitada à verificação de erros nos dados coletados pelo sistema. (RODRIGUES e BURATI, 2023).

Importante destacar que pelas regras atuais de aferição de CAPAG, qualquer empresa poderia abusar do regime de recuperação judicial ou extrajudicial somente para se beneficiar de descontos máximos na transação, mesmo não os necessitando.

Hipótese disso seria uma empresa que tem amplas dívidas com a União e que, querendo aproveitar-se dos descontos da transação, entra em processo de recuperação extrajudicial cujo plano de recuperação não prevesse quaisquer descontos para si. Dessa maneira, não teria problemas com credores privados, que receberiam integralmente os valores a eles devidos - fato que não importaria qualquer tipo de prejuízo à relação futura com esses parceiros - enquanto aproveitaria os

descontos máximos em virtude da CAPAG presumida “D” numa transação por adesão, por exemplo.

Dessa forma, as atuais regras e fórmula de cálculo da CAPAG constituem obstáculos descabidos ao deferimento de transações com devedores que estão em situações financeiras e econômicas que justificariam a concessão do benefício, ao mesmo tempo que não previnem concessões automáticas de favores a devedores que não os necessitam.

Bem, a problemática da metodologia de cálculo da CAPAG tem sido bastante discutida no âmbito do direito tributário porque, como dito, é requisito para que contribuintes acessem os benefícios da transação em sua integralidade. Apesar de se tratar de tema muito interessante, a discussão acerca do método de cálculo da CAPAG não é objeto deste trabalho, motivo pelo qual limita-se à esses breves comentários, que serão relevantes para as considerações finais, quando se abordará perspectivas para o futuro da transação tributária.

Capítulo III

A adequação da transação tributária como estratégia de cobrança e de regularização do passivo fiscal.

Conforme vimos no capítulo anterior, a transação tributária parece ser, de fato, uma estratégia mais adequada e legítima de cobrança que a falida litigância fiscal porque permite o diálogo e interação entre a Administração e a sociedade civil, fato que viabiliza a adoção de medidas personalizadas e necessárias à situação financeiro-econômica do devedor, em prestígio à isonomia material. Ademais, por ser solução autocompositiva, dá maior segurança jurídica às partes e é muito mais barata e eficiente do que o litígio.

Ainda, vimos que a transação atende ao princípio da isonomia por dar tratamento diferente aos diferentes, em contraponto ao REFIS, que, por não levar em conta o chamado “elemento subjetivo” da transação, acabava sendo verdadeiro instrumento de concessão de privilégios para maus pagadores. Assim a transação apresenta-se como o resultado de um longo amadurecimento civilizatório, ao final do qual se está lentamente compreendendo que a estratégia de litigância fiscal é ineficiente e fracassada.

Nesse sentido, se por um lado a transação tributária é interessante para o contribuinte porque autoriza a concessão de uma série de benefícios, é vantajosa para o fisco porque possibilita o acerto de termos que penalizem o devedor no caso do seu descumprimento, como a execução de garantias dadas no âmbito da transação, bem como a impossibilidade de discutir os débitos que foram transacionados, nos termos da renúncia efetuada pelo contribuinte.

Mediante análise da legislação que rege a transação tributária, percebe-se que ela é um meio que se propõe a reduzir e encerrar litígios tributários de forma definitiva e que o faz tendo em vista a situação particular do devedor. Neste capítulo, analisaremos os resultados que têm sido conquistados com o emprego desse instituto como estratégia de cobrança e de regularização do passivo tributário no Brasil.

3.1 OS BENEFÍCIOS APROVEITADOS PELA ADOÇÃO DA TRANSAÇÃO COMO ESTRATÉGIA DE COBRANÇA.

Assim como foi feito no capítulo anterior, essa análise será feita por meio dos dados de transações celebradas no âmbito da União.

Uma das principais fontes que demonstram o sucesso da transação como estratégia de cobrança é o relatório “PGFN em Números 2023”, elaborado com dados relativos ao ano de 2022 que reúne as principais realizações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no respectivo exercício.

Trazem-se, a partir de agora, dados relativos à cobrança da Dívida Ativa da União e do FGTS disponibilizados pelo referido documento.

3.1.1 Perfil da dívida da União e do FGTS segundo o relatório “PGFN em Números 2023”.

Segundo esse relatório, 70% do estoque da dívida é composto por valores devidos por grandes devedores (R\$1,9 trilhões). São 25.233 grandes devedores contra mais de 6,3 milhões de não-grandes devedores⁵¹.

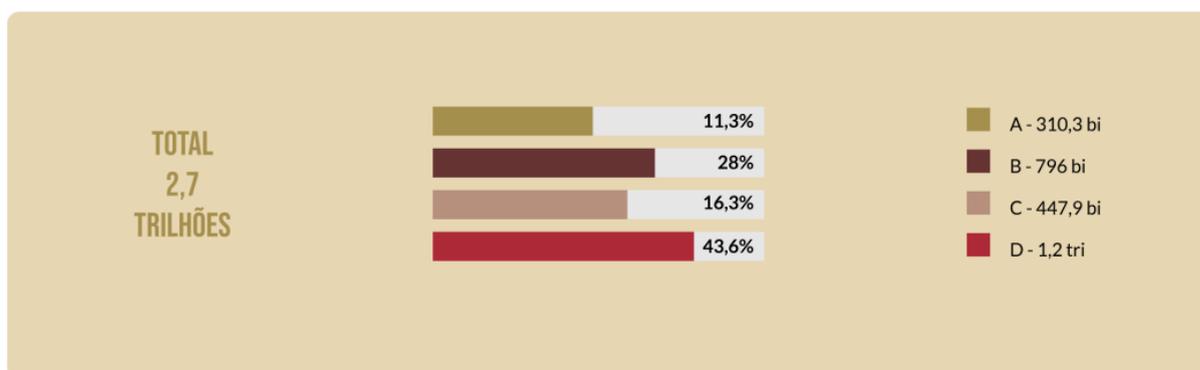
O documento apontou que o estoque da Dívida Ativa da União e do FGTS atingiu R\$2,7 trilhões em 31 de dezembro de 2022⁵², sendo R\$1,2 trilhões relativos à valores devidos por devedores de rating “D”:

⁵¹**PGFN em Números 2023**. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 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: 23 out. 2023. p. 19.

⁵² Ibidem. p. 15.

FIGURA 4 - ESTOQUE DA DÍVIDA POR RATING DO DEVEDOR

ESTOQUE POR RATING DO DEVEDOR



Quanto à natureza dos créditos, 69,9% - equivalente a R\$1,9 trilhões - são relativos a valores tributários não previdenciários. Em comparação, apenas 3,5%, ou R\$96,2 bilhões, têm natureza não tributária:

FIGURA 5 - ESTOQUE DA DÍVIDA POR NATUREZA DO CRÉDITO



3.1.2 Resultados de estratégias tradicionais de recuperação.

O relatório indicou que em 2022 a PGFN atuou em mais de 2,5 milhões de processos judiciais e que as classes processuais que tomaram maior parte do trabalho da instituição foram as execuções fiscais (1.441.473) e os mandados de segurança⁵³.

⁵³ Ibidem. p. 23.

As estratégias tradicionais de recuperação representaram 64% da arrecadação da PGFN no período, trazendo ao erário R\$25 bilhões.

Especificamente, R\$7,04 bilhões foram recuperados por meio de execução forçada; R\$1,54 bilhões via corresponsáveis; R\$3,18 bilhões via protestos e; R\$2,03 bilhões utilizando-se das restrições do CADIN/CND.

A recuperação de valores previdenciários e devidos ao FGTS responderam por R\$6,99 bilhões e R\$583 milhões, respectivamente.

Apesar de consideráveis os valores recuperados pela via tradicional, após a comparação com os valores recuperados por meio dos métodos consensuais de recuperação - que são muito menos amadurecidos porquanto ainda incipientes -, deve-se questionar a eficiência de tal estratégia, especialmente diante da demora que há no âmbito da litigância tributária.

Isso porque, conforme estudo publicado em 2020 pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) na sua revista “Como reduzir o contencioso tributário brasileiro?”⁵⁴, com base em dados do CNJ, RFB e CARF de 2016 e 2017, o tempo médio de um litígio tributário no Brasil em 2017, considerando o julgamento administrativo somado ao judicial, é de 18 anos e 11 meses.

Somado a isso, entre 2010 e 2018, o crédito tributário lançado anualmente mais do que dobrou, passando de R\$91 bilhões para R\$187 bilhões⁵⁵.

Esses dados demonstram que, por uma série de razões - dentre elas a possibilidade cumulação de discussão administrativa e judicial de questões atinentes a tributos - a insistência em métodos tradicionais de recuperação de tributos esbarra em questões como a demora e os altos custos, sendo recomendável a adoção de novos caminhos para a recuperação de valores devidos.

54

Disponível

https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf Acesso em 24/10/2023. revista “Como reduzir o contencioso tributário brasileiro?”

55 Como reduzir o contencioso tributário brasileiro? São Paulo: Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial - ETCO, v. 25, ago. 2020. Disponível em: https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf. Acesso em: 25 out. 2023. p. 11.

3.1.3 Resultados de transações e de outras estratégias consensuais utilizadas pela PGFN.

Nesse sentido de busca de soluções alternativas, segundo o relatório da PGFN - o qual destacou a importância da transação tributária no incremento dos valores recuperados no ano de 2022 -, dos R\$39,1 bilhões arrecadados nesse exercício, 36%, ou R\$14,1 bilhões, foram resultado de acordos de transação:

FIGURA 6 - VALORES AGREGADOS PELA AO ESTADO E À SOCIEDADE PELA PGFN EM 2022

VALORES AGREGADOS AO ESTADO E À SOCIEDADE EM 2022



É fundamental destacar que desde o início dos programas de transação, já foram negociados R\$404,3 bilhões, valor que representaria quase 15% do estoque atual da dívida da União. Por isso mesmo, o relatório reconhece a importância do instrumento:

A transação na dívida ativa se consolidou, ao longo dos três últimos anos, como importante política pública voltada à superação da crise econômico-financeira intensificada pela pandemia. Prevista há anos no Código Tributário, a transação tributária foi regulamentada pela Lei n. 13.988/2020.

A recuperação dos créditos públicos vencidos e não pagos espontaneamente é de grande importância, uma vez que integram o

orçamento do Estado e têm a finalidade de financiar, além da estrutura da administração pública, a proteção dos direitos individuais e coletivos de toda a sociedade. Da necessidade de custear as atividades de prestação de serviços públicos surge a obrigação jurídica do Estado em cobrar as receitas que foram previstas constitucionalmente como fonte de recursos para arcar com despesas públicas.⁵⁶

O documento também explica que as transações da PGFN representaram a regularização de um total de R\$189 bilhões em 1,5 milhões de negociações só em 2022. Destaca-se que no primeiro semestre a PGFN recuperou 21 bilhões, dos quais 10 bilhões foram viabilizados por transações, segundo notícia no site da PGFN⁵⁷.

Segundo o 4º relatório do Observatório de Transações Tributárias do Insper (“relatório do Insper”) que analisou transações celebradas pela PGFN até o dia 01/07/2022, foram celebradas 87 transações por proposta individual, que representa 65% do total de 134 desde o início das análises da instituição⁵⁸.

O relatório do Insper identificou que 87% das transações por proposta individual da série histórica (116) foram celebradas entre a PGFN e pessoas jurídicas⁵⁹.

Adicionalmente, na linha do que foi defendido no item 2.2.2.5, esse relatório identificou que 36% das empresas que pactuaram transações individuais estavam em processo de recuperação judicial ou falência⁶⁰, o que ilustra o quanto é valiosa a transação como ferramenta viabilizadora da recuperação de agentes econômicos.

Ainda, quando somada à outros benefícios fiscais, como o parcelamento, a relevância dos métodos alternativos de cobrança fica patente:

⁵⁶ PGFN em Números 2023, p. 15.

⁵⁷ **PGFN alcança R\$21,9 bilhões em valor recuperado no primeiro semestre.** 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-alcanca-r-21-9-bilhoes-em-valor-recuperado-no-primeiro-semester>. Acesso em: 24 out. 2023.

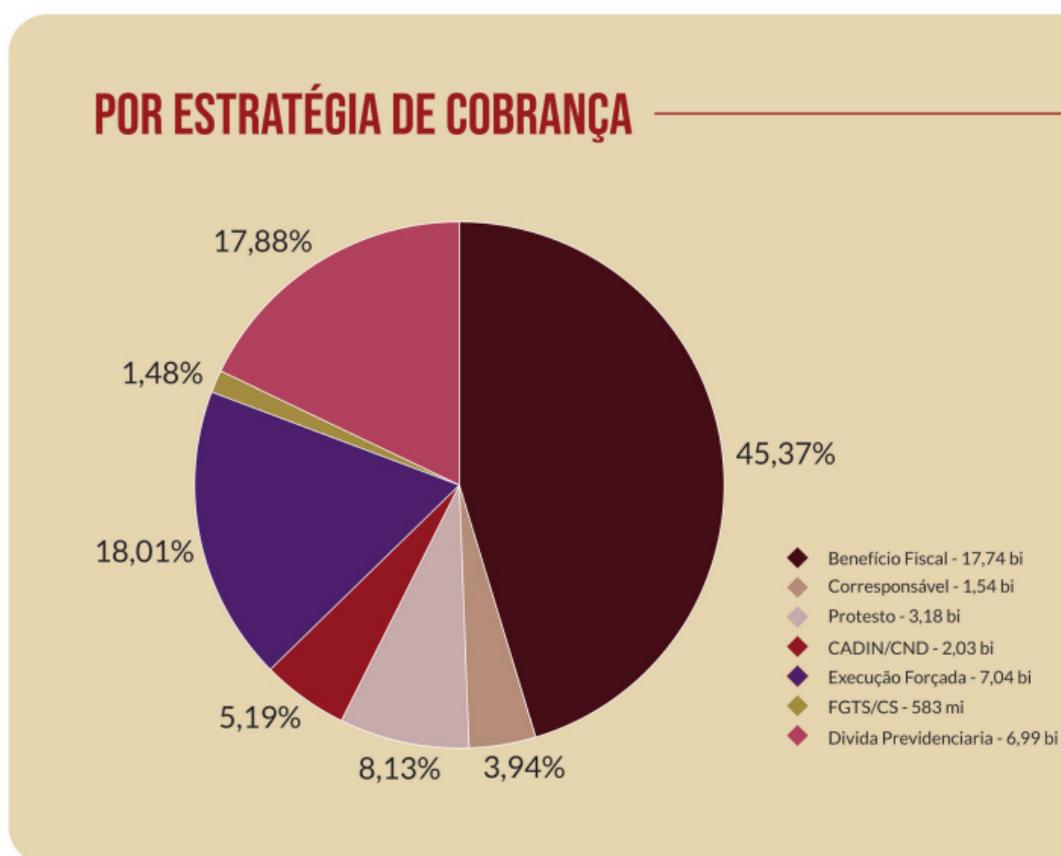
⁵⁸ **Projeto de pesquisa: observatório de transações tributárias 4º relatório.** São Paulo: Instituto de Ensino e Pesquisa Insper, 2022. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2023/02/Insper_Nucleo-Tributacao_Observatorio-transacao-Tributaria_Relatorio.pdf. Acesso em: 26 out. 2023. p. 7

⁵⁹ Ibidem, p. 8.

⁶⁰ Ibidem, p. 9.

FIGURA 7 - RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO POR ESTRATÉGIA DE COBRANÇA

RECUPERAÇÃO DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO



Esse gráfico, que consta no relatório da PGFN, demonstra visualmente a relevância que esse instituto já tem como estratégia de cobrança e regularização fiscal para a PGFN.

Ressalta-se que mediante transação é possível regularizar créditos de todas as naturezas - sejam tributárias ou não, previdenciárias ou não. Assim, assume especial relevância para garantir a entrega mais célere dos valores devidos aos trabalhadores e aos dependentes do sistema previdenciário.

Embora o tempo de cobrança já seja elemento que deve ser levado em conta para a avaliação da conveniência da transação, nos termos do art. 19, I da Portaria

PGFN nº 6.757/2022⁶¹, a demora inerente ao processo litigioso, mencionada no item 3.1.2, é um elemento que deve ser especialmente considerado quando estiver sendo determinada a estratégia de recuperação para créditos de natureza trabalhista.

Os dados trazidos pelo relatório “PGFN em Números” demonstram cabalmente o impacto que a transação tributária já tem na cobrança da dívida, apesar desse instituto ter sido regulamentado muito recentemente.

Assim, utilizar a transação, com sua dinâmica de concessões mútuas, para atingir um alvo arrecadatário, apresenta-se como uma solução adequada para os desafios que têm sido impostos pela utilização de novas tecnologias por parte de grandes devedores e pelo aumento da arrecadação.

Adicionalmente, destaca-se que a aderência à consensualidade é fenômeno que tem se expandido cada vez mais desde o advento do novo CPC, motivo pelo qual é muito coerente que o fisco siga tal movimento.

Por fim, o relatório “PGFN em Números 2023” ilustra o peso das transações tributárias na recuperação de valores para o erário. Com o tempo, haverá mais dados sobre esses acordos, viabilizando um conhecimento ainda maior do público sobre a eficiência da autocomposição como estratégia de recuperação.

Prova disso é que a partir da Portaria PGFN nº 1.241/2023, editada em outubro de 2023, a Portaria PGFN nº 6.757/2022 passou a conter, no seu art. 6º a previsão de que:

Art. 6º São obrigações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

[...]

IV - tornar públicas todas as transações firmadas com os sujeitos passivos, bem como as respectivas obrigações, exigências e concessões, ressalvadas as informações protegidas por sigilo;

⁶¹Art. 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;

Essa disposição tende a facilitar ainda mais a publicização dos contratos de transação celebrados pela PGFN, que hoje podem ser encontrados no seu site.⁶²

Assim, acredita-se que, em breve, com a expansão da base de dados sobre transações celebradas, será ainda mais patente a relevância e eficiência da utilização de transação como estratégia de recuperação de recursos.

62

No

seguinte

endereço:

<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do conhecimento sobre as vantagens que já têm sido aproveitadas pela utilização da transação como estratégia para recuperar valores ao erário, agora é necessário pontuar, de forma sintética, os motivos que resumem a sua adequação como estratégia para tanto.

No capítulo 1, tratou-se sobre o movimento de desenvolvimento do Direito Público, que passou pela fase da unilateralidade, processualidade e agora começa a adentrar na contratualidade, marcada pelo consenso.

A transação tributária é um instrumento que se insere na lógica dessa evolução, pois exige, pela sua natureza autocompositiva - especialmente na transação por proposta individual -, um grau de diálogo entre a Administração e o administrado que antes só se viabilizava no âmbito do processo.

Por ser método consensual de resolução de litígios, permite que os custos de litigância sejam imensamente reduzidos, viabilizando o fim do conflito com celeridade e com maior segurança jurídica para as partes, que detêm controle sobre os termos finais do acordo.

Ainda, como vimos no capítulo 2, por levar em conta as características e histórico do devedor bem como sua capacidade de pagamento, respeita garantias constitucionais fundamentais como a isonomia material, dando condições de pagamento diferentes aos diferentes.

Ademais, por ser solução extrajudicial, favorece o alívio do judiciário, que segundo relatório “Justiça em Números 2023”⁶³ do CNJ, tinha 27.285.616 de execuções fiscais pendentes - o que representa 36,8% de todos os processos correndo no judiciário em 2022⁶⁴.

Por fim, como provado pelo relatório “PGFN em Número 2023”, a transação tributária é um mecanismo muito mais eficiente que as estratégias tradicionais de recuperação de recursos.

⁶³ **Justiça em Números 2023**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/09/justica-em-numeros-2023-010923.pdf>. Acesso em: 25 out. 2023.

⁶⁴ Com base nos dados do gráfico da Figura 99 - “Dados processuais do Poder Judiciário” do relatório “Justiça em Números 2023”.

Por essas razões, a transação está em vias de se consolidar como uma inovação que vem para ficar na prática forense do direito tributário.

Apesar disso, a possibilidade de transacionar não é o ponto final nesse processo de legitimação democrática pelo aumento da interação e diálogo entre o fisco e o contribuinte.

Após os estudos realizados, acredita-se que a evolução desse processo culminará na intensificação da consensualidade e aproximação ainda maior da Administração com o contribuinte com meios e instrumentos que favorecerão ainda mais a aceitação social do tributo por conta da legitimação democrática gerada pela consensualidade.

Prospectivamente, ainda há alguns avanços que podem ser incorporados na realidade do “processo tributário brasileiro” a fim de promover a legitimação democrática da atuação do fisco.

Como exemplos de perspectivas da transação e do diálogo com o fisco no futuro do direito tributário, tem-se:

- a) A possibilidade de aplicação de descontos sobre o valor do crédito principal - que hoje em dia só é possível em caso de créditos em que haja “relevante e disseminada controvérsia jurídica”, ao exemplo do Edital ME/PGFN nº 9/2022, que no item 3.1 concede descontos sobre o principal;
- b) A possibilidade de definir a CAPAG não a partir de uma fórmula fixa produzida pelo fisco, mas sim da conjunção de elementos, fatos e razões apresentadas e demonstradas pelo devedor, pelos motivos abordados no item 2.2.2.6 deste trabalho;
- c) A expansão das hipóteses de cabimento de transação por proposta individual, especialmente mediante redução e dos valores de dívida necessários para sua propositura, vislumbrando-se, eventualmente, a ausência de valor mínimo de dívida para a possibilidade de beneficiar-se de tal espécie de favor;
- d) A implementação do contraditório já na fase de investigação, viabilizando a apuração adequada do fato por meio da superação da “formulação clássica que expurga o contraditório da fase inquisitiva do processo administrativo tributário” (MENKE; MICHELS, 2021, p. 479), para vencer a lógica da

- dualidade entre fase inquisitiva e dispositiva do Processo Administrativo Fiscal⁶⁵. Esse tipo de medida já é realidade em países como a Alemanha⁶⁶;
- e) Somada à medida anterior, a possibilidade de negociação tributária que permita a prevenção de contencioso na fase fiscalizatória. Tal faculdade seria muito valiosa, haja vista que os conflitos entre fisco e contribuinte não surgem apenas a partir do lançamento, podendo existir desde o momento da publicação da norma jurídica que cria, modifica ou extingue direitos tanto do fisco quanto do sujeito passivo⁶⁷, ou diante de uma incompreensão sobre o fato. A adoção da negociação na fase de fiscalização vai ao encontro de práticas de países como os Estados Unidos, o México e a Alemanha.⁶⁸

Dessa maneira, a transação se mostra uma solução autocompositiva extremamente eficiente e constitucionalmente adequada para a recuperação de dívidas tributárias, que se viabilizou diante do processo de gradativa ampliação dos espaços de diálogo e interação entre a Administração e a sociedade civil, em prol da legitimação democrática da atuação estatal.

Por isso, a transação tributária demonstra-se vocacionada a ampliar ainda mais o espaço de consensualidade entre a Administração e a sociedade civil.

Contudo, embora o instituto tenha todos os elementos para perseverar no ordenamento tributário brasileiro por muito tempo, ele não representa um ponto final na evolução das formas como pode-se dar a interação entre o fisco e os contribuintes, mas uma primeira etapa da fase da contratualidade, em que a consensualidade, respeitada a lei e a constituição, é soberana.

⁶⁵ Para mais detalhes sobre essa proposição, sugere-se a leitura do item 6 do capítulo 22, de autoria do professor Gilson Wessler Michels, do livro “Tax 4.0: tributação na realidade exponencial”, coordenado por Luiza Leite, Rodrigo Schwartz e Bruno Feigelson.

⁶⁶ Onde o diálogo é favorecido já na fase de fiscalização, possibilitando acordos informais que previnem a geração de contencioso. Conforme página 14 da revista “Como reduzir o contencioso tributário brasileiro?”. Disponível em: https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf

⁶⁷ JUNQUEIRA, Helena Marques. **Transação Tributária**, 2009. p.98 et seq.

⁶⁸ Conforme página 14 da revista “Como reduzir o contencioso tributário brasileiro?”. Disponível em: https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. - 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BOCCATO, Esdras. **Pode-se muito, mas não se pode tudo: transação tributária não é parcelamento**. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-dez-25/processo-tributario-transacao-nao-parcelamento>. Acesso em: 17 out. 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Forense, 2012.

Como reduzir o contencioso tributário brasileiro? São Paulo: Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial - ETCO, v. 25, ago. 2020. Disponível em: https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf. Acesso em: 25 out. 2023.

COSTA, Batista da. **Transações e parcelamentos tributários: conformidade fiscal, indução econômica e o princípio da isonomia**. São Paulo: Editora Dialética, 2022.

DIDIER JR, Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 19.ed. Salvador: Jus podivm, 2017.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. V. III. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

FERNANDES, Adriana. **Temer perdoou R\$47,4 bi de dívidas de empresas, maior anistia em 10 anos...** - Veja mais em <https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2019/01/21/temer-perdoou-r->

474-bi-de-dividas-de-empresas-maior-anistia-em-10-anos.htm?cmpid=copiaecola&cmpid=copiaecola. 2019. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2019/01/21/temer-perdoou-r-474-bi-de-dividas-de-empresas-maior-anistia-em-10-anos.htm?cmpid=copiaecola>. Acesso em: 8 out. 2023.

FORTINI, Cristina. **Contratos Administrativos: franquias, concessão, permissão e PPP**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária: introdução à justiça fiscal consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

HICKMANN, Jussandra. **A atual metodologia da capacidade de pagamento compromete o sucesso da transação tributária federal**. 2023. Disponível em: <https://hsac.com.br/a-atual-metodologia-da-capacidade-de-pagamento-compromete-o-sucesso-da-transacao-tributaria-federal/>. Acesso em: 19 out. 2023.

JUNQUEIRA, Helena Marques. **Transação tributária**. 2009. 295 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

Justiça em Números 2023. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/09/justica-em-numeros-2023-010923.pdf>. Acesso em: 25 out. 2023.

LEISNER, Walter. **Der Abwägungsstaat: Verhältnismässigkeit als Gerechtigkeit?**, 1997, apud Ricardo Lobo Torres, A Legitimação dos Direitos Humanos e os princípios da Ponderação e da Razoabilidade, in Ricardo Lobo Torres (org), Legitimação dos Direitos Humanos, Renovar, 2002.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no Direito Administrativo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

MENKE, Cassiano; MICHELS, Gilson Wessler. **Contraditório 4.0: a interlocução qualificada e sua influência sobre a natureza, o conteúdo e os efeitos da atuação pública no processo administrativo tributário**. In: LEITE, Luiza; SCHWARTZ, Rodrigo; FEIGELSON, Bruno. *Tax 4.0: tributação na realidade exponencial*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 456-483.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em Matéria Tributária: série Doutrina Tributária v. XVIII**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

PGFN alcança R\$21,9 bilhões em valor recuperado no primeiro semestre. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-alcanca-r-21-9-bilhoes-em-valor-recuperado-no-primeiro-semester>. Acesso em: 24 out. 2023.

PGFN em Números 2023. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 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: 23 out. 2023.

Projeto de pesquisa: observatório de transações tributárias 4º relatório. São Paulo: Instituto de Ensino e Pesquisa Insper, 2022. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2023/02/Insper_Nucleo-Tributacao_Observatorio-transacao-Tributaria_Relatorio.pdf. Acesso em: 26 out. 2023.

RODRIGUES, Edilton Henrique; BURATI, Aguinaldo Matheus Alves. **Transação tributária, Capag e incertezas com a Fazenda Nacional**. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-18/rodriguese-burati-transacao-tributaria-capag-incertezas>. Acesso em: 19 out. 2023.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

TEIXEIRA, Bruno Campos Christo. **Os limites ao questionamento de débitos submetidos à transação tributária**: a possibilidade de se questionar débitos nos limites da renúncia ao direito em que se funda a ação. A possibilidade de se questionar débitos nos limites da renúncia ao direito em que se funda a ação. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/pauta-fiscal/limites-questionamento-debitos-tributarios-22022022>. Acesso em: 17 out. 2023.

WALLACH, Armando Lemos; CAMPOS, Gabriela Carneiro Leão. **A exigência de CND para concessão da RJ após a Lei 14.112/2020**. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jan-06/wallach-campos-exigencia-cnd-recuperacao-judicial>. Acesso em: 16 out. 2023.