

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO (PUC-SP)

Pedro Henrique Fernandes de Marco

**A EVOLUÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL BRASILEIRA À LUZ  
DA LEI 13.988/20 COM ALTERAÇÕES PELA LEI 14.375/22**

SÃO PAULO

2023

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO (PUC-SP)

Pedro Henrique Fernandes de Marco

**A EVOLUÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL BRASILEIRA À LUZ  
DA LEI 13.988/20 COM ALTERAÇÕES PELA LEI 14.375/22**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação do Prof., Thiago Barbosa Wanderley.

SÃO PAULO

2023

Banca Examinadora:

---

---

---

Aos meus pais, Juliana e Antônio Henrique, que me mostraram o caminho e sempre lutaram pelas minhas vitórias, minha eterna gratidão.

## RESUMO

O presente estudo busca analisar de maneira crítica o instituto da transação tributária consagrada pelos artigos 156, III e 171 do Código Tributário Nacional e instituída em âmbito federal pela Lei nº 13.988/20, que sofreu alterações pela Lei nº 14.375/22 com o fito de, ao final, verificar sua evolução e efetividade no cenário jurídico brasileiro. Para tanto, se faz necessário analisar o contexto de seu surgimento em âmbito federal, suas nuances, bem como analisar temas controvertidos e atuais que a permeiam, especialmente à luz das Portarias RFB nº 247/22 e PGFN nº 6.757/22, que, atualmente, são as normas infralegais gerais que delimitam o alcance do instituto para débitos não inscritos (em contencioso administrativo) e inscritos em dívida ativa da União Federal.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito tributário. Transação em matéria tributária. Abordagem crítica da transação tributária. Evolução da transação tributária no Brasil.

## **ABSTRACT**

The present study aims to have a critical analysis of the institute of the tax agreement enshrined in articles 156, III and 171 of the National Tax Code and instituted at the federal level by Law nº 13.988/20, which was amended by Law nº 14.375/22 with the aim of check its evolution and effectiveness in the Brazilian legal system. Therefore, it is necessary to analyze the context of its emergence at the federal level, its nuances, as well as to analyze controversial and current themes that permeate it, especially by the RFB Order nº 247/22 and PGFN Order nº 6.757/22, which currently are the general infralegal norms that delimit the scope of the institute for debts non-enrolled (on administrative litigation) and of debts enrolled as overdue tax liabilities of the Federal Union.

**KEYWORDS:** Tax law. Tax agreement in tax matters. Critical approach to tax agrément. Evolution of tax agreement in Brazil.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CTN	Código Tributário Nacional
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RFB	Receita Federal do Brasil
PRDI	Pedido de Revisão de Dívida Inscrita
NJP	Negócio Jurídico Processual
CPC	Código de Processo Civil
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
RE	Recurso Extraordinário
CSLL	Contribuição Sobre o Lucro Líquido
MP	Medida Provisória
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
PF	Prejuízo Fiscal
BCN	Base de Cálculo Negativa
FGTS	Fundo de Garantia de Tempo de Serviço
PRLF	Programa de Redução da Litigiosidade Fiscal
DRJ	Delegacia Regional de Julgamento
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CAPAG	Capacidade de Pagamento
IBATT	Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributária

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>O QUE É TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA?.....</b>	<b>12</b>
<b>2.1</b>	<b>As “concessões mútuas” de ambas as partes envolvidas na transação tributária: o superado dogma da indisponibilidade do interesse público e a vedação de dispor do crédito tributário.. .....</b>	<b>12</b>
<b>2.2</b>	<b>A eficácia jurídica da transação tributária e o art. 156, III, do CTN: uma forma de extinção do crédito tributário? .....</b>	<b>18</b>
<b>2.3</b>	<b>Do efeito extintivo da transação tributária e repetição do indébito.....</b>	<b>26</b>
<b>2.4</b>	<b>Os efeitos da confissão do débito tributário na transação. ....</b>	<b>28</b>
<b>3</b>	<b>O CICLO DE POSITIVAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM ÂMBITO FEDERAL36</b>	
<b>3.1</b>	<b>Do Contexto.....</b>	<b>36</b>
<b>3.2</b>	<b>As influências do Código de Processo Civil de 2015.....</b>	<b>37</b>
<b>3.3</b>	<b>A Lei nº 13.988/20, alterada pela Lei nº 14.375/22.....</b>	<b>40</b>
<b>4</b>	<b>AS PORTARIAS PGFN Nº 6.757/22 E RFB 247/22.....</b>	<b>44</b>
<b>4.1</b>	<b>Os tratamentos dados ao instituto por meio da Portaria PGFN nº 6.757/22 e RFB 247/22.....</b>	<b>44</b>
<b>4.1.1</b>	<b>Dos parâmetros para celebração do acordo.....</b>	<b>44</b>
<b>4.1.2</b>	<b>Da utilização de Prejuízo Fiscal (PF) e Base de Cálculo Negativa (BCN).....</b>	<b>48</b>
<b>4.1.3</b>	<b>Da utilização de créditos de precatórios .....</b>	<b>51</b>
<b>4.1.4</b>	<b>Da transação individual .....</b>	<b>52</b>
<b>4.1.5</b>	<b>Da transação individual simplificada .....</b>	<b>54</b>
<b>4.1.6</b>	<b>Da transação por adesão .....</b>	<b>56</b>
<b>5</b>	<b>A MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.160/23.....</b>	<b>59</b>
<b>6</b>	<b>A PORTARIA PGFN/RFB Nº 01/23.....</b>	<b>63</b>
<b>7</b>	<b>CONTROVÉRSIAS .....</b>	<b>67</b>

7.1	Da ausência de metodologia da mensuração da capacidade de pagamento e da situação econômica do contribuinte e suas possíveis discrepâncias.....	67
7.2	Da dúvida interpretação quanto à aplicabilidade de descontos no confronto entre Capacidade de Pagamento (CAPAG) e rating do crédito e conseqüente insegurança gerada aos contribuintes.....	71
7.3	Da delimitação do conceito de “contencioso administrativo” e limites dos atos infralegais.....	81
7.4	Da concessão de descontos sobre o principal dos débitos considerados de pequeno valor .....	85
8	CONCLUSÃO.....	91
	REFERÊNCIAS.....	95

## 1 INTRODUÇÃO

A Lei nº 13.988/20, que instituiu a transação tributária no âmbito federal, deu um expressivo passo na condução do sistema contencioso tributário brasileiro a um caminho mais racional, atenuando a beligerância a ele até então inerente. Contudo, aperfeiçoamentos no instituto foram (e continuam sendo) necessários, eis que dois anos após a edição da primeira legislação federal a respeito do tema, surge a Lei nº 14.375/22, trazendo importantes novidades ao texto de lei originário.

A dinamicidade das relações jurídico-tributárias, levaram o legislador a um caminho natural de incluir novas normas ao texto originalmente positivado a fim de tornar o instituto mais ajustado à realidade prática, o que, por certo, deverá continuar acontecendo com o decorrer dos anos e a maturação da transação tributária no Direito brasileiro.

Cumprе anotar que essas necessárias e contínuas alterações legislativas não desqualificam a transação, mas reforçam a sua relevância, enquanto instituto jurídico capaz de buscar solução mediante concessões recíprocas entre as partes envolvidas no conflito tributário, com uma construção coordenada sem a imposição de autoridade, atuando como um verdadeiro símbolo de progressão civilizatória.

Assim, a transação tributária no direito brasileiro vem a se interpor, fazendo-o de modo a estimular o consenso entre os interessados, e afastando, conseqüentemente, o uso de força agressiva pelo Estado, como, por exemplo, quando se utiliza medidas expropriativas patrimoniais para ver honrada a dívida do contribuinte para com o Estado.

Isso é, por meio de concessões mútuas entre Fisco e Contribuinte, se busca, através da transação tributária, um ponto de intersecção dos interesses do sujeito ativo e passivo da relação tributária, a fim de colocar um ponto final no conflito instaurado.

Nesse contexto, após a edição da Lei nº 13.988/20, a Lei nº 14.375/22 foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro a fim de aumentar o calibre da transação tributária. Com ela, adiante-se, desde logo, introduziu-se da possibilidade assegurada pela nova Lei de formalização da transação de débitos não inscritos em Dívida Ativa, isto é, daqueles ainda em contencioso administrativo fiscal, além da possibilidade de utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, bem como a compensação de precatórios federais.

Outros pontos de vital importância introduzidos pela novel legislação que se pode adiantar à título introdutório, é o aumento do percentual máximo de desconto (de 50% para 65%) e o limite temporal dos parcelamentos (de 84 para 120 meses) para a quitação do valor total dos créditos transacionados.

A Lei nº 14.375/22 assegura, ainda, a possibilidade de se transacionar o saldo remanescente de programas de refinanciamento anteriores, vedando-se apenas a cumulação de benefícios entre eles (o anterior programa de financiamento e a transação).

Essas novas disposições revelam evidente intenção do legislador em dar mais potência ao instituto que está desde a edição do Código Tributário Nacional (1966) previsto, mas que fora instituído em âmbito federal apenas quase 50 (cinquenta) anos depois. E, como já introduzimos o trabalho defendendo, o seu aperfeiçoamento não deve parar por aqui.

Todas essas novidades aqui resumidamente postas vêm à tona notadamente em um momento histórico onde se vislumbra um Poder Judiciário abarrotado de demandas tributárias, necessitando de um gargalo para o desafogamento das imensas filas de processos sem conclusão, além da necessidade arrecadatória estatal para suprir o rombo econômico sofrido pela pandemia da COVID-19, e após a vinda de atualizações no sistema processual civil brasileiro que estimulou a resolução consensual de conflitos, tudo isso a fim de impulsionar e colocar de vez a transação tributária no cenário jurídico nacional.

É diante dessas premissas que humildemente se busca realizar uma análise pormenorizada do instituto, de suas atualizações e das perspectivas para o futuro, através do presente trabalho.

## 2 O QUE É TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA?

Ao iniciar o estudo sobre determinado assunto, no caso presente, a transação tributária, o primeiro e importante questionamento a ser respondido é: *o que é?*

Pois bem. À luz do artigo 171, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), transação tributária é instituto tributário, que “*mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção do crédito tributário*”<sup>1</sup>.

Seguindo o texto positivado, temos ainda o art. 156, III, do mesmo diploma que dispõem a transação tributária como uma das formas de extinção do crédito tributário<sup>2</sup>.

Nesse contexto legislativo, trazemos, também, importantes notas acerca do instituto na regulamentação feita no Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), onde se caracteriza, substancialmente, por ser destinado a “*prevenção*” ou “*término*” de litígios, mediante “*concessões mútuas*” das partes envolvidas<sup>3</sup>.

Assim, podemos dizer que a transação tributária é instituto que põe fim ao litígio pendente entre as partes presumindo a existência de concessões mútuas, sendo essencial que ambas as partes renunciem a parcela do seu direito em disputa como forma de solucionar a controvérsia instaurada, surgindo, portanto, como a expressão mais evidente de um novo paradigma na solução dos conflitos tributários, mais afeito ao diálogo e à cooperação e menos voltado à beligerância.

De todo o modo, voltando à análise hermenêutica que aqui se propõe, é essencial analisar o instituto sob várias óticas a fim de responder com maior grau de profundidade à pergunta proposta no título do presente subitem. Vejamos.

### **2.1 As “concessões mútuas” de ambas as partes envolvidas na transação tributária: o superado dogma da indisponibilidade do interesse público e a vedação de dispor do crédito tributário.**

Em um primeiro passo, analisemos o termo “*concessões mútuas*” nos ditames da legislação de regência sobre o tema em observância.

---

<sup>1</sup> 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

<sup>2</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário [...]

III - a transação;

<sup>3</sup> Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.

É certo que essas concessões mútuas pactuadas entre o Fisco e o sujeito passivo no contexto da transação consistem em uma atividade produtora de normas jurídicas em enunciação, de modo que, firmado o instrumento de transação pela autoridade administrativa competente, nos termos das normas gerais e abstratas instituidoras da transação, serão por ele veiculados diversos enunciados direcionados ao encerramento do litígio e, em última análise, à extinção da obrigação tributária.

Nesse aspecto, do enunciado (art. 171, *caput*, CTN), por um lado, reputa-se importante levar em consideração a observação da transigibilidade do crédito tributário, ou seja, o crédito tributário é um objeto que pode ser transacionado, a fim de fazer valer as ditas “*concessões mútuas*”.

Ora, se assim não o fosse, o enunciado em estudo jamais teria efetividade prática, visto que concessões somente poderiam ser feitas por parte do contribuinte e, jamais, por conta da Administração Tributária.

Todavia, é certo que, por muitos anos, mais precisamente desde a promulgação do Código Tributário Nacional (1966) até tempos recentes, se instaurou um intenso debate em torno do tema a respeito da chamada indisponibilidade do interesse público, isto é, a vedação de dispor do crédito tributário. Esse teórico empecilho supostamente era reforçado pelo Artigo 841 do Código de Processo Civil<sup>4</sup>, que restringia a transação aos direitos patrimoniais de caráter privado.

Contudo, é certo afirmar que a definição do Código Civil não tem o condão de afastar a possibilidade de o poder público transigir com relação a direitos da esfera pública, o que se justifica sobretudo diante da nova concepção do interesse público e por força das atuais e complexas relações existentes entre o poder público e os contribuintes.

Nesse contexto, a possibilidade do poder público transigir com relações a direitos da esfera pública não ganhou notoriedade apenas com a recente legislação relativa à transação tributária.

Segundo Phelippe Toledo Pires de Oliveira (2015, p.19):

Na fase atual do Direito Tributário, tem-se observado a necessidade de uma maior participação dos contribuintes no processo que resulta na tributação. Isso ocorre não somente em relação à formação da lei tributária, isto é, durante o processo legislativo, como também em relação à aplicação da norma ao caso concreto, aí incluindo também a etapa de resolução dos conflitos entre Fisco e os contribuintes. Essa participação visa a assegurar uma maior legitimidade social da tributação, denominada por alguns juristas de “*cidadania fiscal*” e

---

<sup>4</sup> Art. 841. Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação.

justifica, de certa forma, a adoção da transformação como forma de solução de conflitos tributários.

Assim, ao longo dos anos, tem-se constatado a inaptidão dos meios de cobrança de tributos para a recuperação do crédito tributário, isso devido principalmente ao excesso de litigiosidade decorrente da complexidade do sistema tributário brasileiro. É nesse cenário que ganha protagonismo a transação tributária, e sucumbe a suposta indisponibilidade do interesse público para transacionar o crédito.

A participação dos administrados nas funções estatais é reflexo da evolução do Estado Democrático de Direito. Isso porque, frise-se, Estado Democrático é aquele que pressupõe a efetiva participação popular nos rumos da sociedade.

Essa maior participação direta nas atividades estatais pode se dar tanto em relação à função legislativa (por exemplo, um projeto de lei de iniciativa popular), como em relação à função administrativa (por exemplo, ação popular), e em relação à função jurisdicional, isto é, para resolução de conflitos de interesses entre as partes, como, por exemplo, por meio da transação tributária.

Para Phelippe Toledo Pires de Oliveira (2015, p.111):

[...] o instituto da transação coaduna-se com os anseios de participação da sociedade no processo decisório. Além disso, a transação em matéria de Direito Público é plenamente possível, estando de acordo com os princípios que regem a Administração Pública, cabendo destacar já existirem mecanismos que se assemelham à transação em nosso ordenamento jurídico, inclusive, em matéria de Direito Público. Enfim, é falso o dogma de que a administração não pode transacionar em matéria de Direito Público.

Nessa esteira, é certo que há algum tempo, deparamo-nos com crescente movimentação da administração tributária federal de aproximação com os sujeitos passivos das obrigações tributárias, estimulando o diálogo, tudo com o objetivo de buscar a resolução de conflitos e à consequente re colocação do contribuinte no campo da conformidade fiscal.

À título exemplificativo, podemos enumerar várias iniciativas nesse sentido. Confira-se:

- i. A possibilidade de oferta antecipada de garantia após inscrição em Dívida Ativa prevista no artigo 6º, II, “a”, da Portaria PGFN nº 33/2018<sup>5</sup>;

---

<sup>5</sup> Art. 6º. Inscrito o débito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para:

I - em até 05 (cinco) dias:

a) efetuar o pagamento do valor do débito atualizado monetariamente, acrescido de juros, multas e demais encargos; ou

ii. A apresentação do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI), previsto no mesmo artigo 6º, II, “b”, da Portaria PGFN nº 33/2018, com vistas a oportunizar a administração tributária realizar um controle de legalidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União por provocação do contribuinte;

iii. A celebração de Negócios Jurídicos Processuais (NJPs), conforme artigo 190 do Código de Processo Civil (CPC/15) e Portarias PGFN nº 742/2018 e 360/2018; e

iv. Mais recentemente, a Presidência da República publicou o Decreto nº 11.379/2023, por meio do qual tivemos a instituição do Conselho de Acompanhamento e Monitoramento de Riscos Fiscais Judiciais, no âmbito da Advocacia-Geral da União, com vistas a, dentre outros pontos, aprimorar a governança em relação ao macroprocesso de acompanhamento de riscos fiscais judiciais da União, das suas autarquias e fundações. Dentre outras disposições, compete elaborar estudos sobre a evolução dos riscos fiscais judiciais no tempo com vistas a indicar possíveis fatores de estilo de litigiosidade, bem como sugerir medidas para a prevenção e a resolução de litígios que envolvam o Poder Público.

Ainda, para além essa lista exemplificativa, claro, tivemos a introdução da transação tributária no sistema jurídico nacional, através da Lei nº 13.988/2020.

Em uma análise da exposição de motivos da Lei nº 13.988/2020, que constava do texto original da Medida Provisória nº 899/2019<sup>6</sup>, fica evidente o racional que embasou a instituição da transação em matéria tributária e nos auxilia a construir o raciocínio perseguido.

De acordo com o item 2 da exposição de motivos, as alterações propostas “*visam suprir a ausência de regulamentação, no âmbito federal, no disposto no art. 171 do Código Tributário Nacional*”, como consequência, gerando “*maior efetividade na recuperação dos créditos tributários inscritos em dívida ativa da União*”.

Portando, numa primeira análise, a transação foi instituída para “*redução do estoque desses créditos, limitados àqueles classificados como irrecuperáveis ou de difícil*

---

b) parcelar o valor integral do débito, nos termos da legislação em vigor.

II - em até 30 (trinta) dias: (Redação dada pelo(a) Portaria PGFN nº 42, de 25 de maio de 2018).

**a) ofertar antecipadamente garantia em execução fiscal;** ou

b) apresentar Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) [...]

<sup>6</sup> BRASIL. **Medida Provisória nº 899, 16 de outubro de 2019.** Exposição de motivos. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1866570&filename=Tramitacao-MPV%20899/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1866570&filename=Tramitacao-MPV%20899/2019). Acesso em: 11 jan. 2023.

*recuperação*”, incrementando, assim, a arrecadação e diminuindo a criação de programas de parcelamentos especiais.

De acordo com o item 3 da exposição de motivos, o modelo de transação instituído para regular o art. 171 do CTN possuiria:

[...] bastante similaridade com o instituto do “Offer in Compromise”, praticado pelo Internal Revenue Service (IRS), dos Estados Unidos da América. Em suma, afasta-se o modelo que considera exclusivamente o interesse privado, sem qualquer análise casuística do perfil de cada devedor e, conseqüentemente, aproxima-se de diretriz alinhadas à justiça fiscal, pautando o instituto sob o viés da conveniência e da ótica do interesse da arrecadação e do interesse público.

Prevê-se, também, no item 4, a instituição de “modalidade de transação volta para a redução da litigiosidade no contencioso tributário, afastando-se do modelo meramente arrecadatório”.

No item 6, vemos que em:

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

Resta claro, que na atividade de enunciação realizada à época, perseguiu-se, principalmente, o atendimento ao interesse arrecadatório e à redução de litigiosidade em matéria tributária, mas, embora sejam louváveis, entendemos que o rol de objetivos perseguidos não se limita a eles.

Isso porque existem outros valores que podem ser alcançados por meio da transação tributária, especialmente quando se está diante de situações de calamidade pública, em que os contribuintes não possuem capacidade contributiva para solver seus débitos tributários em virtude de eventos extraordinários causadores de danos nefastos à economia.

Nesse sentido, cumpre observar lições dos Professores Daniel Paiva Gomes e Eduardo Paiva Gomes (2022, p.107-108):

[...] A Transação, em situações de crise, representaria um caráter “compulsório” no sentido de definição de política pública. Ou seja, não manejando ou manejando equivocadamente a discricionariedade na situação de crise, afigura-se legítima a intervenção do Poder Judiciário,

mediante a emissão de tutela jurisdicional consistente em obrigação de fazer direcionada ao Poder Executivo para que este institua a transação em caráter imperativo.

Sob essa ótica, de imperatividade da instituição da transação em cenário de calamidade pública, digna de aplausos a iniciativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em instituir as transações “extraordinária” e “excepcional” como mecanismos de combate às externalidades negativas decorrentes da pandemia do coronavírus (Covid-19), sem que fosse necessária a emissão de comando jurisdicional nos termos mencionados anteriormente.

Assim, diante de todo esse percurso analítico, temos que, pragmaticamente, por qualquer que seja o ângulo de análise, a transação tributária se configura, sim, um instrumento para promoção do interesse público.

É nesse contexto que cabe fazer uma breve distinção entre interesse público primário e secundário. O primeiro é o interesse da coletividade como um todo, já o segundo, se refere ao interesse patrimonial, e, portanto, arrecadatório.

Sobre o tema, são as lições de Gisele Barra Bossa e Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos (2018, p. 53-54), *in verbis*:

[...] o interesse público primário ou interesse da sociedade e da coletividade como um todo, de onde ecoa o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, não se confunde com o interesse público secundário. O conteúdo do interesse público secundário não corresponde ao interesse social, mas tão somente ao interesse estatal (patrimonial). Logo, não estamos tratando de interesse público propriamente dito e sim de interesses exclusivos do Estado,

[...] Como premissa, o interesse público secundário só deveria estar legitimado na hipótese de convergir com o interesse do povo. No entanto, a realidade brasileira escancara a completa dissociação entre a busca do bem-estar social e o exercício dos poderes de autoridade da Administração Pública. A cooperação e a eficiência deveriam legitimar as escolhas discricionárias dos agentes públicos.

A questão, portanto, é que a transação é um veículo que não se limita apenas à satisfação do interesse público secundário e à redução da litigiosidade, mas, também, alcança a proteção do interesse público primário, tal como previsto no § 1º do Artigo 1º da Lei nº 13.988/2020.

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

§ 1º A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público.

Assim, ainda que se entenda que o interesse público é um conceito indeterminado, é possível concluir que, se a arrecadação e a redução da litigiosidade justificam a instituição de transação, também a promoção das garantias do pleno emprego, da livre-iniciativa, da livre concorrência, da dignidade da pessoa humana, do direito à moradia justifica a instituição da transação.

Isso porque, situações de calamidade pública geram a consequente necessidade de preservação de empresas, uma vez que a saúde financeira destas é indispensável ao mercado e aos trabalhadores, ou seja, essa proteção garante a circulação de renda necessárias à alimentação, saúde, moradia e cultura dos trabalhadores.

Nesse sentido, ainda vale citar lições de Humberto Ávila (1999, p.126-127), que defende que *“o interesse privado e o interesse público estão de tal forma instituídos pela Constituição brasileira que não podem ser separadamente descritos na análise da atividade estatal e de seus fins”*.

É certo, portanto, que, atualmente, já se superou o raciocínio estanque de supremacia do interesse público sobre o privado que levaria à impossibilidade de a Administração Tributária transacionar os créditos tributários.

Diante desse cenário, nos parece certo de que estamos entrando em uma nova era na relação fisco *versus* contribuinte, caracterizada pelo diálogo e pela negociação, restando plenamente superada a suposta indisponibilidade do interesse público no que se refere ao crédito tributário.

Nessa perspectiva, vemos a efetivação do conceito de *“concessões mútuas”* nas relações jurídico-tributárias que permeiam a transação, onde, por um lado, os administrados renunciam a certas prerrogativas (como, por exemplo, a discussão judicial do mérito da cobrança de determinado tributo), e, por outro lado, a administração tributária realiza concessões para estimular o pagamento (como, por exemplo, a concessão de desconto de multa e juros), a fim de colocar um ponto final ao litígio instaurado, ou com potencial instauração.

## **2.2 A eficácia jurídica da transação tributária e o art. 156, III, do CTN: uma forma de extinção do crédito tributário?**

Feita a análise da significação de *“concessões mútuas”*, a fim de pôr fim ao litígio tributário através da transação, bem como do desapego ao superado dogma da indisponibilidade

dos créditos tributários, importa-nos empenhar esforços em analisar a semântica do que nos remete o art. 156, III, do CTN, isto é, a transação tributária como causa extintiva do crédito tributário. E aqui, em nosso sentir, depara-se com uma grande complexidade do tema, consistente em saber se, de fato, essa seria a melhor definição para a eficácia desse instituto.

Sendo assim, em razão da dicção empregada pelo legislador no mencionado dispositivo legal, torna-se indispensável a investigação acerca da eficácia da transação sobre a obrigação tributária objeto de litígio.

É certo que, com a transação tributária, o caráter de unilateralidade que permeia os atos administrativos acaba por ceder espaço à consensualidade, admitindo-se certa negociação entre fisco e contribuintes.

Para Phelippe Toledo Pires de Oliveira (2015, p.121):

[...] Seja como for, mesmo para os defensores da natureza não contratual da transação tributária, forçoso reconhecer que não se trata de um simples ato unilateral, mas de ato unilateral e que se admite uma certa participação do contribuinte. Nesse sentido, a transação tributária seria um reflexo do “contratualismo fiscal” lato sensu. Quer dizer, um instrumento que permite a negociação de melhora das relações entre Fisco e contribuinte.

Desse modo, entendemos que a autorização legislativa contida no art. 171, *caput*, do CTN, abre uma fresta no caráter originalmente vinculado das atividades administrativas tendentes a cobrança do crédito tributário, ao explicitar que a transação tributária se dará (i) mediante condições estabelecidas por lei; (ii) tendo como objetivo finalístico a extinção do crédito tributário e a determinação de litígio.

Entretanto, apesar desses aspectos, existem duas correntes doutrinárias a respeito da dita eficácia extintiva da transação tributária. Vejamos.

A *primeira delas* defende ser difícil visualizar a suposta eficácia extintiva da transação tributária. Até porque, qualquer que seja o ângulo analisado, remanesce a necessidade de saber se a transação efetivamente promove o desaparecimento do liame obrigacional entre o sujeito ativo e passivo e, conseqüentemente, do crédito que lhe é respectivo, como enuncia o CTN.

Nesse sentido, considerando-se que o sistema de direito positivo consiste em um corpo de linguagem cujo principal papel é o de prescrever condutas, a fim de que os comportamentos dos sujeitos se deem em tal ou qual sentido, bem como que, nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho (2015, p.34), “*inexiste trânsito direto do plano do dever-se para o mundo do ser, constata-se que as prescrições emanadas das normas gerais e abstratas não são capazes de, por si só, adentrar ao campo das condutas humanas*”. É assim que, “*além das normas gerais*

*e abstratas existentes no sistema de direito positivo, que nele tendem a ocupar posição cimeira, colhem-se ainda normas gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas, todas concatenadas entre si, a fim de que se opere a efetiva regulação das condutas humanas”* (CARVALHO, 2015, p.59).

Sobre esse concatenamento de normas capazes de viabilizar o avanço do plano do dever-ser para o plano do ser, que é o processo de positivação do direito, ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho (2015, p.60):

Caracteriza-se o processo de positivação exatamente por esse avanço em direção aos comportamentos das pessoas. As normas gerais e abstratas, dada sua generalidade e posta sua abstração, não tem condições efetivas de atuar num caso materialmente definido. Ao projetar-se em direção à região das interações sociais, desencadeiam uma continuidade de regras que progridem para atingir o caso especificado. E que chamamos de “processo de positivação do direito”, entre duas unidades estará sempre o ser humano praticando aqueles fatos conhecidos como fontes de produção normativa.

Desse modo, a partir de normas gerais e abstratas, promove-se a inserção de uma série de outras normas jurídicas tendentes a conferir-lhes a máxima concretude, e que, estando hierarquicamente postas, encontram naquelas o respectivo fundamento de validade. Além de se operar sempre em obediência às prescrições do sistema de direito positivo, esse fluxo de produção normativa não dispensa a presença do homem a realizar o ato de aplicação consistente em entender, a partir das normas gerais e abstratas do sistema, as normas individuais e concretas que permitirão às primeiras o alcance de sua máxima juridicidade (Ibidem, 2015, p.300-303).

Por outro lado, a incidência tributária, não se opera tão somente pela prática das condutas abstratamente definidas pela norma geral e abstrata (Regra Matriz de Incidência Tributária), precisa sempre de um ato humano de aplicação, seja por meio da autoridade competente, a produzir o ato administrativo do lançamento, seja mediante o próprio sujeito passivo, nos casos em que a lei o incumbe de declara e pagar o tributo devido, independentemente de providências adicionais do Fisco (Ibidem, 2015, p.337). Em ambos os casos, colher-se-á, no amoldem à previsão contida na norma geral e abstrata, produzindo-se então, a norma jurídica individual e concreta respectiva, que, em sua estrutura hipotético-condicional, terá como antecedente a descrição do fato jurídico concretamente verificado e como conseqüente a relação jurídico-tributária constituída, ou seja, a obrigação tributária (CARVALHO 2009, p.503, 504).

Ora, se é certo que o surgimento das relações jurídicas reclama a produção de enunciados linguísticos, também a extinção de tais vínculos há de decorrer do advento de outro enunciado de linguagem (CARVALHO, 2015, p.264-265).

Assim, para a extinção da obrigação tributária é necessário que se produza linguagem jurídica competente, mediante a edição de norma jurídica individual e concreta por meio da qual se documente a colheita, no mundo fenomênico, dos eventos abstratamente delineados em normas gerais e abstratas como aptos a ensejar o encerramento do liame obrigacional.

De modo que, ao conferir a literalidade do art. 156 do CTN, apontou-se a descrição abstrata de eventos capazes de ensejar a extinção da obrigação tributária, sendo (i) o pagamento; (ii) a compensação; (iii) a transação; (iv) a remissão; (v) a prescrição e a decadência; (vi) a conversão de depósito em renda; (vii) o pagamento antecipado e a homologação do lançamento; (viii) a consignação em pagamento e a (ix) dação em pagamento em bens imóveis; e, ainda, arrolou, entre as “causas” extintivas, a (x) decisão administrativa irreformável e a (xi) decisão judicial passada em julgado que, não se tratando propriamente de ventos extintivos, funcionam como veículos introdutórios de outras normas de espécie individuais e concretas, produzidas em processo judicial ou administrativo capazes de documentar o fato jurídico da extinção.

À vista do rol apontado, focalizando-se apenas as “causas extintivas” da obrigação tributária que consistem em eventos, dependentes de juridicização por meio do adequado canal linguístico, torna-se possível aferir se, de fato, possui a transação a eficácia extintiva que lhe conferiu o legislador.

Seguindo o raciocínio ora proposto, tome-se em observação o exemplo do pagamento como causa de extinção da obrigação tributária. É certo que no plano da facticidade social, o mero ato do sujeito passivo de efetuar entregar dinheiro aos cofres públicos por meio de uma instituição bancária perfectibilizaria a sua ocorrência. Contudo, no plano da facticidade jurídica só o ato de pagar não logra êxito em extinguir o liame obrigacional, sendo essencial que o pagamento esteja acompanhado por documento em linguagem jurídica competente que o faça, mediante a emissão do documento de quitação, isto é, o recibo de pagamento.

O mesmo racional se aplica a todas demais causas extintivas existentes no artigo 156 do CTN. Contudo, percebe-se, claramente, que a transação tributária não consiste propriamente em um evento ou fato social que, por meio da linguagem jurídica, possa ser tomado como fato jurídico ensejador da extinção da relação jurídico-tributária.

Isso porque, quando o Fisco e Contribuinte celebram um acordo de transação, por intermédio dela definem apenas os meios para que sobrevenha a extinção do vínculo obrigacional, o que, direta ou indiretamente, ocorrerá pela via do pagamento.

Com profundidade, a partir das prescrições veiculadas por meio do termo de transação, é possível construir normas jurídicas individuais e concretas que disciplinarão uma série de condutas a serem adotadas pelo Fisco e pelo contribuinte, sempre no sentido de que se verifiquem os fatos sociais que a lei reconhece como causas de extinção da obrigação tributária, a fim de que, uma vez postas na esteira linguística adequada, possam, enfim produzir a eficácia extintiva almejada.

É diante dessa linha de raciocínio proposta que se pode aferir que, em que pese a inserção da transação como causa extintiva do crédito tributário, não possui conteúdo específico e não é evento ou fato social capaz de constituir por si só a extinção da obrigação tributária. Isto é, embora funcione de certo modo como um veículo introdutor de normas jurídicas, não chega a introduzir no sistema do direito positivo as normas extintivas da obrigação tributária, estabelecendo apenas condutas a serem adotadas pelas partes envolvidas, a fim de que se verifiquem, no mundo fenomênico, os eventos que efetivamente, mediante oportuna tradução em linguagem competente, documentarão a extinção da obrigação tributária.

Nesse contexto, para Lázaro Reis Pinheiro Silva, a eficácia jurídica da transação tributária desdobra-se em duas (SILVA, 2022, p.64):

- i) Uma eficácia mediata sobre a relação jurídico-tributária, uma vez que, por meio dela, se fixam normas jurídicas individuais e concretas prescritoras das condutas a serem adotadas pelo Fisco e pelo sujeito passivo, a fim de que se produzam, no mundo fenomênico, os eventos que mediante seus respectivos canais linguísticos, configurarão os fatos jurídicos extintivos;
- ii) Uma eficácia imediata sobre a relação processual, uma vez que, por meio da transação, se consolida a transigência entre as partes com vistas à determinação do litígio, fato jurídico que irá se sobrepor ao fato jurídico do conflito.

É certo, contudo, que não põe termo à relação processual de imediato, haja vista que seus efeitos jurídicos somente estarão exauridos quando adimplidos os deveres reciprocamente firmados entre as partes transigentes. Todavia, sobrepõe o fato jurídico da transigência ao fato jurídico do conflito, de modo que o processo passa a existir não mais em função da solução heterônoma de uma relação jurídica conflituosa, mas como instrumento de uma solução consensual, a fim de que seja restaurada a ordem jurídica violada (Ibidem, 2022).

Por outro lado, importa-nos destacar que há *uma segunda corrente* doutrinária, da qual discordamos, que defende a posição de que a transação tributária extingue, mediante uma *novação*, o crédito tributário constituído e a obrigação tributária subjacente, integralmente substituídos por um novo vínculo entre o contribuinte e a administração pública.

Nas palavras de Luis Eduardo Schoueri e Mateus Calicchio Barbosa (2022, p.219):

Também no ordenamento brasileiro, e inclusive nos programas de recuperação fiscal, o efeito de novação parece intrínseco à transação prevista no Código Tributário Nacional. Afinal, se o instituto é estabelecido ali entre as modalidades de extinção do crédito tributário, a existência de obrigação com a Administração que suceda a uma transação somente pode decorrer de novo vínculo obrigacional, diverso do crédito tributário – que se extinguiu, afinal, com a própria transação. É dizer: se da transação decorre um novo débito com o Fisco, em monta inferior ao débito original, é porque já se está *diante de novo vínculo entre as duas partes. O efeito legal da transação é extinguir a obrigação tributária preexistente, conforme liquidada em lançamento. Não é que, mediante uma transação, o crédito tributário somente se modifica pelas partes, aplicando-se descontos sobre a monta constituída em lançamento pelo Fisco; o que se tem é, sim, uma novação, implicando a extinção da obrigação anterior.*

Assim, o acordo de transação firmado entre contribuinte e administração pública teria o condão de extinguir o crédito tributário preexistente, que havia sido liquidado no lançamento, criando um novo vínculo obrigacional entre as partes, isto é, um novo débito do contribuinte para com a administração pública que não mais possui natureza tributária, mas, sim, torna-se um crédito público.

Nesse diapasão, cumpre observar que no direito pátrio, a novação não é negócio típico e autônomo, mas seus efeitos decorrem de atos ou contratos variados. Assim, pode a transação ter o efeito de novação sobre a obrigação existente e controversa entre as partes. Contudo, a mera definição de novo prazo, ou mesmo a mudança do valor não são suficientes para caracterizar a novação, haja vista que elas apenas modificam a dívida original, sem extingui-la. A novação, no ordenamento jurídico brasileiro, se dá quando “*o devedor contrai com o credor nova dívida, para extinguir e substituir a anterior*”, nos termos do artigo 360, I, do Código Civil<sup>7</sup>.

No caso da transação tributária, após firmar acordo com a administração pública, tendo o contribuinte usufruído dos benefícios legais possíveis, surge nova causa para a obrigação e, portanto, haveria uma novação.

Como se abordará mais a frente, para transacionar com a União deve o contribuinte aderir a um acordo, ou propor condições, tudo a depender do regime legal escolhido: por adesão ou por proposta. De todo o modo, a manifestação de vontade do contribuinte é sempre imprescindível.

---

<sup>7</sup> Art. 360. Dá-se a novação:

I - quando o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir e substituir a anterior;

Tendo em vista a necessária manifestação de vontade do contribuinte, é que defende Luis Eduardo Schoueri e Mateus Calicchio Barbosa (2022, p. 225):

Sublinhando o papel da vontade, cogita-se, mesmo, um “ato administrativo participativo” para designar a “norma individual e concreta” que contém a transação, dado que “a participação do contribuinte dá-se no processo de produção do ato administrativo, quando o sujeito passivo discute e acorda (na qualidade de portador de interesse seu, individual) com a Fazenda”. Incompatível com o regime jurídico da obrigação e crédito tributários, a manifestação de vontade passa a ser relevante para a nova obrigação. Tem-se, afinal, novação, porque constatada a nova causa jurídica (eficiente) para a obrigação acordada. Em síntese, se a obrigação tributária é ex lege, na transação se tem obrigação contraída ex voluntate. Basta essa mudança da causa eficiente, para que já não mais se possa negar a ocorrência de novação como efeito de uma transação.

Nesse sentido, para essa corrente doutrinária, o pilar central para se defender que a transação gera uma novação na dívida é, sem dúvida, se estabelecer que o crédito constituído em virtude da transação, que substitui o preexistente, já não é mais tributário, mas, sim, um crédito público, de onde há de descaber cogitar novo lançamento.

Isso porque, nessa linha de raciocínio, na transação, opera-se o crédito tributário já constituído, ou seja, não há de se cogitar a manifestação de vontade para o surgimento da obrigação. De modo diverso, a vontade opera em momento posterior, para a liquidação do crédito. Desse modo, cumpre destacar, que o legislador optou por prever essa modalidade de extinção do crédito (art. 156, III, CTN), onde, pela vontade do contribuinte, amparado em lei tributária específica, o crédito tributário lançado pelo Fisco e objeto de litígio é extinto, dando lugar ao novo vínculo obrigacional, baseado em acordo de vontades, inconfundível com a causa jurídica da obrigação tributária antes existente e ora extinta.

Porém, tendo em vista as duas posições doutrinárias, restaria a questão de saber se a extinção da parcela do crédito tributário a que as partes abriram mão se daria sob condição resolutória do posterior cumprimento do acordo ou não. Ou seja, resta saber se descumprido o acordo, restaura-se a parcela do crédito original que foi extinta ou não.

Como se sabe, o CTN tratou da transação como modalidade de extinção do crédito tributário, enumerando-a no artigo 156 e disciplinando-a no art. 171. Todavia, não esclareceu o momento em que se daria tal extinção. O que, em suma, uma parte da doutrina entende que se dá quando da celebração da transação, enquanto, para outros, só quando do cumprimento das condições pactuadas.

Ao analisar todas as ideias postas e confrontá-las com a Lei nº 13.988/20, que instituiu a transação tributária no âmbito federal, a posição do presente trabalho é concordar com a

*primeira corrente* doutrinária, que defende a inexistência da natureza extintiva da transação tributária.

Phelippe Toledo Pires de Oliveira já tinha analisado a questão quando o Projeto de Lei da transação federal quando ainda tramitava no legislativo (OLIVEIRA, 2015, p.233-235).

Confira-se:

O PL optou por atribuir o efeito extintivo do crédito somente quando efetivada essa etapa do procedimento transacional. Dispôs que a transação é ato jurídico que se aperfeiçoa e extingue o crédito tributário após o cumprimento integral das obrigações e condições pactuadas nas cláusulas do seu respectivo termo.

[...]

Com efeito, na forma em que redigido o projeto, a mera celebração da transação e assinatura do respectivo termo não tem per se o condção de extinguir o crédito tributário. No entanto, poder-se-ia sustentar que a parcela do crédito a que as partes abriram mão ao transacionar estaria extinta já a partir do momento da celebração da transação. Ainda que assim se entenda, a extinção dessa parte do crédito tributário ocorreria sob condição resolutória. É que sobrevindo o descumprimento das condições pactuadas, o crédito será cobrado em seu valor originário, com seus acréscimos.

Assim, analisando a legislação de regência, possivelmente para evitar discussões a respeito da matéria, o artigo 3º estipula que “*a proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados*”, fixando, ainda, compromissos mínimos a serem assumidos pelo devedor, o de “*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*”<sup>8</sup> e “*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*”<sup>9</sup>.

Ora, da leitura das prescrições citadas é possível notar que: (i) a transação não enseja a extinção das obrigações tributárias, limitando-se à definição dos meios pelos quais a extinção vai se operar (a eficácia mediata, que defende Lázaro Reis Pinheiro Silva); (ii) sua celebração implica o imediato rompimento do estado de conflituosidade, impondo-se ao sujeito passivo, como dever mínimo, o de desistir de impugnações ou recursos administrativos, bem como de

---

<sup>8</sup> Art. 3º A proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e estará condicionada, no mínimo, à assunção pelo devedor dos compromissos de: [...] IV - desistir das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos;

<sup>9</sup> 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:[...] 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).

renunciar às alegações de direito que sirvam de substrato a processos judiciais atuais ou futuros (eficácia imediata, que defende Lázaro Reis Pinheiro Silva).

Ainda, sobre os efeitos jurídicos da transação, o § 3º do artigo 3º da mesma lei estatui que “*os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo*”. Confira-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:

[...]

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

Assim, em resumo, nas palavras de Lázaro Reis Pinheiro Silva (2022, p.65):

Em que pese o artigo 156 do CTN tenha inserido a transação tributária entre as causas de extinção do crédito tributário, a literalidade do texto soçobra ao conteúdo do alcance da norma uma vez que ela (transação) em si não elimina qualquer dos elementos da obrigação tributária, já que não afeta nem os sujeitos, nem o objeto, nem o dever ou o direito, todos esses elementos compositivos da obrigação.

Por meio da transação tributária apenas se estabelecem as condutas a serem adotadas pelo Fisco e pelo sujeito passivo, a fim de que se verifiquem, no mundo fenomênico, os eventos que, efetivamente, mediante oportuna tradução em linguagem jurídica competente, documentarão os fatos jurídicos extintivos da obrigação tributária, o que culmina por caracterizá-la como um mecanismo meramente preparatório da extinção da obrigação tributária, que, em última análise, decorrerá do pagamento, após adimplidas as obrigações reciprocamente entabuladas entre as partes transigentes.

Portanto, entendemos que no que diz respeito à eficácia jurídica da transação, que ela não possui o condão de extinguir a obrigação tributária e, conseqüentemente, o crédito que lhe é respectivo, mas, sim, lhe serve como meio para atingir tal finalidade.

Esse entendimento servirá, inclusive, para de defender a possibilidade de se reaver o valor transacionado, caso, posteriormente, o crédito venha a ser declarado indevido, como se passa a demonstrar.

### **2.3 Do efeito extintivo da transação tributária e repetição do indébito**

Para o operador do direito que admitir a *segunda corrente* da doutrina descrita no tópico anterior, isto é, a de que a transação tributária implica em uma novação do crédito, surge como consequência relevante: se o crédito tributário foi extinto, sendo substituído por outro,

igualmente público, mas de causa distinta, o que se deve fazer no caso de se concluir que o crédito original não era devido?

O “fato gerador” do dito novo crédito, é a própria transação. Consequentemente, ainda que o débito original fosse indevido, depois da transação não há mais que se cogitar a repetição do indébito. Realizada a transação, não há mais pagamento indevido.

De modo que o crédito tributário teria sido extinto pela transação, e não pelo pagamento, o que impossibilitaria pleitear, nos termos do art. 165 do CTN, a repetição do indébito.

Luis Eduardo Schoueri e e Mateus Calicchio Barbosa (2022, p. 230), como representantes dessa corrente doutrinária, já se pronunciaram nesse sentido:

A conclusão tem lógica na própria ideia da transação: serve o instituto para resolver, de modo definitivo, questão antes controversa. Antes da transação, o crédito era objeto de litígio. Este, nos termos do artigo 171 do CTN, é pressuposto da transação. Conquanto o Fisco o entendesse por definitivo, o sujeito passivo a ele se opunha. A transação encerra o litígio. Não se indaga se estava certo o sujeito ativo ou o sujeito passivo: por acordo de vontades, o litígio desaparece e um novo crédito (público) surge. Ora, fosse possível visitar o tema, então já não teria sentido a própria transação.

Por outro lado, a posição do presente trabalho é a de que a transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, sendo que a extinção efetiva da obrigação na transação somente ocorre quando traduzida em linguagem competente, por ocasião do pagamento.

Assim, como vimos, o legislador cuidou, na Lei 13.988/20, para que a proposta de transação não implicasse, desde o aceite, a “*novação dos créditos por ela abrangidos*” (art. 12, Lei 13.988/20), dispondo que “*os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições previstas no respectivo termo*” (artigo 3º, Lei 13.988/20).

Nesse ínterim, pode o contribuinte rescindir a transação e prosseguir com o pleito de repetir o indébito, caso, eventualmente, os créditos objeto do acordo sejam declarados indevidos, haja vista que ainda não se operou a extinção do crédito tributário originalmente constituído contra si.

Em um paralelo, no que se refere ao parcelamento, a posição do Superior Tribunal de Justiça é “*no sentido de que o pedido de parcelamento interrompe o prazo prescricional, que recomeça a ser contado por inteiro da data em que há a rescisão do negócio jurídico celebrado em questão por descumprimento da liquidação das parcelas ajustadas no vencimento*”. O que se tem para a Corte é a “*interrupção do prazo prescricional, nos termos do inciso IV do artigo*

174, do CTN”, sendo que o “descumprimento do acordo” importa “iniciar novamente a contagem do prazo prescricional do crédito”<sup>10</sup>.

Por outro lado, rescindida a transação, o que se tem é o mesmo crédito tributário antes constituído, isto é a pretensão executória é a mesma que já assistia à Fazenda Nacional, desde a constituição definitiva do crédito tributário, apenas interrompida pelo reconhecimento do débito pelo devedor como no artigo 174 do CTN. De modo que, rescindida a transação, não cria novo vínculo entre as partes, mas reestabelece o crédito tributário constituído em lançamento.

De igual modo, havendo a declaração de inconstitucionalidade do tributo objeto da transação, é possível, caso o acordo ainda não tenha sido integralmente quitado, rescindi-la e propor a eventual ação de repetição de indébito no que tange às parcelas já adimplidas, nos termos do art. 165 do CTN.

## **2.4 Os efeitos da confissão do débito tributário na transação**

Outro ponto que se reputa importante analisar é a de que, o contribuinte, ao formalizar um acordo de transação com a administração pública, deve fazer uma *confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos pela transação*, conforme artigo 3º, § 1º, da Lei 13.988/20. Confira-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:

[...]

§ 1º A proposta de transação deferida importa em aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei e em sua regulamentação, de modo a constituir confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos pela transação, nos termos dos arts. 389 a 395 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL).

Ocorre que, é possível, posteriormente à formalização do acordo, se evidenciar que o tributo na verdade não era devido, seja porque não houve a ocorrência do respectivo fato gerador, ou que a base de cálculo é inconstitucional. Ou, em outro exemplo, após a formalização do acordo, venha a acontecer descumprimento de requisitos por parte do sujeito passivo, ou

---

<sup>10</sup> Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 945.956/RS, Relator Ministro José Delgado, julgado em 04.12.2007.

mesmo do Fisco, caso este ilegalmente decida colocar o acordo de lado e exigir toda a quantia inicialmente lançada.

A questão que surge é, nesses casos, a confissão efetivamente impede que o contribuinte se oponha à exigência, uma vez que a norma legal diz ser a confissão irretratável e irrevogável?

Cumpra anotar, de início, que a confissão aludida no art. 3º, §1º, da Lei nº 13.988/2020 diz respeito a fatos, consistindo em um meio de prova de que afirmações feitas em torno de fatos são verdadeiras.

Isso porque, questões de fato giram em torno de acontecimentos do mundo fenomênico, ao passo que questões de direito dizem respeito à existência, ao conteúdo, à validade, à significação e ao alcance das normas jurídicas, as quais são qualificação jurídica aos fatos.

Assim, questões de fato são objeto de prova, haja vista que podem corresponder à realidade afirmada ou não, podendo ser verdadeiras ou falsas. Já as questões de direito, não. As normas se consideram conhecidas por todos e não demandam comprovação de sua existência.

Tal análise é importante porque a confissão é um meio de prova, mas ela não tem nenhum efeito sobre os significados jurídicos de tais fatos. Com isso, é possível termos um primeiro esclarecimento em torno do sentido e alcance da “confissão” do art. 3º, §1º, da Lei nº 13.988/2020, qual seja, por mais irretratável e irrevogável que seja considerada, ela não impedirá a discussão dos efeitos ou dos significados jurídicos dos fatos “confessados”. Assim, o contribuinte que confessa ser devedor do tributo “x” e resolve liquidá-lo através de um acordo de transação, não está impedido de discutir a legalidade desse mesmo tributo caso seja declarada a ilegalidade da norma que embasava a obrigação originária o leve a tal circunstância, rescindindo a transação.

Em virtude de disposição semelhante já ter constado de leis anteriores, que disciplinam parcelamentos, o Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de se debruçar sobre o tema, manifestando-se no sentido de que a *“confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos os quais incide a norma tributária é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuado com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários”*<sup>11</sup>

Ou seja, o STJ reconheceu a irrelevância da confissão, no que tange aos elementos jurídicos-normativos formadores da relação tributária, tendo-a como pertinente apenas para a definição dos contornos fáticos, que não podem ser revistos, salvo se comprovado eventual vício no consentimento do sujeito passivo.

---

<sup>11</sup> Superior Tribunal de Justiça. REsp 113.3027/SP, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 13.10.2010, DJe 16.3.2011.

Em outra oportunidade, sob a sistemática dos recursos repetitivos, em uma ação que buscava o reconhecimento da ilegalidade de pagamentos confessados pelo contribuinte em programa de parcelamento, o STJ entendeu que a cláusula de confissão de dívida, que implica renúncia do direito em que se fundava a ação originária, não impediria a discussão judicial posterior se houver alteração de aspectos jurídicos envolvidos. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PARCELAMENTO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. DISCUSSÃO JUDICIAL. POSSIBILIDADE.

1. A confissão de dívida para fins de parcelamento dos débitos tributários não impede sua posterior discussão judicial quanto aos aspectos jurídicos. Os fatos, todavia, somente poderão ser reapreciados se ficar comprovado vício que acarrete a nulidade do ato jurídico.
2. Posição consolidada no julgamento do REsp 1.133.027-SP, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. para o acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 13.10.2010, pendente de publicação, submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/2008.
3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp n. 1.202.871/RJ, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 1/3/2011, DJe de 17/3/2011.)

Assim, a Corte considerou que a confissão não impede a propositura de nova ação, desde que comprovado o vício que acarrete a nulidade do ato jurídico. Ou seja, a cláusula que prevê a renúncia do direito de propor nova ação para questionar o crédito tributário deve ser interpretada quando a transação foi efetivada.

Contudo, o mesmo STJ, também já firmou entendimento de que a confissão do débito implicaria em renúncia do direito sobre o qual se funda a ação, culminando com a extinção do processo. A Corte entende juridicamente viável a existência dessa cláusula que atrela confissão do crédito à renúncia à pretensão de questioná-lo administrativamente ou judicialmente<sup>12</sup>.

Nesse contexto, a confissão em relação ao montante do crédito tributário e a renúncia do direito de discutir a sua legalidade somente podem ser mantidas se houver também a manutenção das condições iniciais em que elas foram efetivadas. Se a situação se alterar, com a eliminação da presunção de legalidade da norma que embasava a obrigação originária, a pretensão para o reconhecimento do vício de legalidade derivados dos efeitos da decisão *erga omnes* não estará abrangida nos limites da renúncia.

---

<sup>12</sup> Superior Tribunal de Justiça. EREsp 727.976/PR, Rel. p/ Acórdão Min. Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 09.08.2006, DJe 28.08.2006.

Isto é, enquanto não há decisão do STF com efeitos *erga omnes* reconhecimento a inconstitucionalidade de determinada norma que legitimou a obrigação originária, a cláusula é plenamente aplicável. Todavia, a situação será diferente se houver decisão vinculante, com eficácia que abrangeria os fundamentos do crédito transacionado, pois ela faria as vezes de nova causa de pedir, a legitimar a propositura de uma ação judicial.

Nas palavras de Carla de Lourdes Gonçalves (2022, p.278-282):

O reconhecimento da inconstitucionalidade de uma norma em uma sistemática repetitiva tem por efeito a introdução de uma nova norma, que passa a vigor no sistema recompondo os efeitos danosos da norma retirada. Nessa linha, representa uma nova causa de pedir autônoma, que legitimaria pedidos de nulidade do débito remanescente – e com isso da transação sobre ele realizada – ou mesmo do reconhecimento do indébito correspondente aos pagamentos realizados.

Há que se compreender que, para além de uma eventual inconstitucionalidade da aplicação do dispositivo do art. 3º, inciso V, da Lei 13.988/20 para afastar a possibilidade de questionar a legalidade do crédito transacionado, os limites semânticos da norma produzida já não atingiam novas pretensões fundadas nos efeitos *erga omnes* da declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade de normas, novo elemento de causa de pedir que transcende a pretensão original.

No mesmo sentido, para Hugo de Brito Machado Segundo (2022, p.167-273), o insucesso na transação não pode impedir que o contribuinte venha a questionar em juízo a cobrança, sob pena de existir evidente desproporcional assimetria. Confira-se:

Caso venha a ser desfeita a transação, as partes serão recolocadas no status quo ante, vale dizer, na situação em que se encontravam antes de tentarem a avença. Descontadas as parcelas já pagas, o valor da dívida é restabelecido, e corrigido, com a reinclusão de todas as multas e juros que haviam sido dispensados. Ou seja: o Fisco recobra tudo aquilo de que havia abdicado. Caso se tenda, nesse contexto, que o contribuinte não pode mais questionar a exigência, ou seja, que esse seu direito do qual abriu mão para transigir, não é restabelecido, haverá evidente e desproporcional assimetria.

Por isso, diante de mera desistência de impugnações ou recursos administrativos, o posterior insucesso da transação, fazendo com que ela não seja levada a termo, em rigor não impede o contribuinte de questionar em juízo a cobrança. Precisamente porque a obrigação tributária é compulsória, não fazendo a vontade parte de sua gênese, pouco importa se o contribuinte confessou ou admitiu a dívida quando da feitura da transação.

De todo o exposto, a confissão irrevogável e irretroatável do débito objeto da transação, assim como tudo o que o sujeito passivo é obrigado a aceitar como condição para realizar a transação, faz parte de um acordo. Contudo, essa confissão diz respeito apenas a fato, não o significado jurídico deles.

A renúncia ao direito de questionar futuramente o débito transacionado também é condição do acordo, assim, se a transação é desfeita, ou não se consuma, retornando as partes ao *status* anterior ao acordo, inclusive com o restabelecimento de multas e juros, a referida renúncia por igual não mais se sustenta, nada impedindo que o sujeito passivo, pelos caminhos processuais disponíveis, questione a validade do crédito tributário correspondente. Isso também vale para a situação em que houver decisão vinculante, com eficácia *erga omnes* – por exemplo, reconhecendo a inconstitucionalidade de uma norma que dá azo à cobrança do tributo transacionado, legitimar a propositura de ação judicial, por representar uma nova causa de pedir autônoma, como pedido de nulidade do débito remanescente no acordo firmado; ou mesmo do reconhecimento do indébito correspondente aos pagamentos realizados, como visto também no tópico anterior ao presente.

Diante do exposto, entendemos que, caso o contribuinte não possuísse ação judicial à época da transação, é possível rediscutir a obrigação tributária transacionada, tanto com base em alegações de direito atuais, quanto com base em alegações de direito futuras, devendo (i) ajuizar ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, no que se refere aos fatos geradores futuros; e (ii) ação de repetição de indébito das parcelas vencidas cumulada com pedido de não pagamento das parcelas vincendas.

Por outro lado, com relação ao contribuinte que possuía ação judicial e foi obrigado a renunciar ao direito sob o qual se fundava a ação para poder firmar o acordo de transação, temos que analisar outros aspectos relevantes.

Nessa esteira, é de suma importância destacarmos o recente posicionamento firmado pelo Supremo Tribunal Federal a respeito da possibilidade de se relativizar a coisa julgada.

Como amplamente noticiado, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) - no bojo dos recursos extraordinários - RE 955227 (Tema 885)<sup>13</sup> e RE 949297 (Tema 881)<sup>14</sup>, considerou que uma decisão definitiva (coisa julgada) que autorize o contribuinte a deixar de recolher tributos de forma continuada perde seus efeitos caso a Corte se pronuncie em sentido contrário em momento posterior. Ou seja: se um contribuinte foi autorizado pela Justiça a deixar de pagar um tributo, mas, tempos depois, o STF entender que a cobrança é devida, sua decisão individual deixa de valer e será necessário realizar o pagamento.

A corte também decidiu, por seis votos a cinco, que, em tais situações, não deve haver modulação de efeitos. Dessa maneira, a Receita Federal poderia cobrar o tributo a partir da publicação da ata de julgamento do STF que permitiu a cobrança.

---

<sup>13</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 955227. Relator Min. Roberto Barroso. Julgado em 08/02/2023.

<sup>14</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 949297. Relator Min. Edson Fachin. Julgado em 08/02/2023.

A discussão envolvia o interesse da União de voltar a recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de empresas que, em 1992, obtiveram decisão transitada em julgado que lhes concedeu o direito de não pagar o tributo. Em 2007, o STF validou a cobrança da CSLL.

A tese fixada foi a seguinte:

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo.
2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

Apesar do Acórdão do mencionado julgamento proferido pelo STF não estar disponível até o momento da elaboração do presente trabalho, notamos que através desse relevante julgamento, o STF nada mais fez do que harmonizar os efeitos de decisões proferidas em sede de controle concentrado e difuso, esclarecendo que o primeiro prevalece sobre o segundo. Algo que, até então, não havia sido feito no Brasil.

Assim, traçando um paralelo com o objeto do presente estudo, conforme já explicitado mais acima, é certo que, no caso de o contribuinte ter renunciado a ação judicial previamente à celebração da transação, isto é, tendo a ação judicial transitado em julgado com julgamento de mérito, a alegação futura de direito, por ocasião de modificação superveniente de jurisprudência persuasiva pelo STF (entendemos que o mesmo vale para STJ), não é acobertada pela coisa julgada material. Fato que, com a tese firmada pelo STF no bojo do julgamento dos Temas 881 e 885, esse entendimento é ainda mais certo.

Diante desse cenário, entendemos que, com a superveniência de entendimento persuasivo firmado pelo STF ou STJ a respeito do tributo transacionado, o sujeito passivo poderia pleitear a restituição das parcelas vencidas ou vincendas do acordo de transação a partir da data em que a Corte Superior fixou a tese que amparou o pleito.

No mais, sob a ótica de alegações de direito futuras que teriam sido renunciadas pelo sujeito passivo como condição à celebração da transação é cabível o ajuizamento de Ação Declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária sobre os fatos geradores futuros relativos à tese transacionada, onde, no nosso entendimento, é restrita aos casos em que a alegação de direito futura não está embasada em precedente persuasivo do STJ ou STF.

Como abordado, no caso da superveniência de um precedente persuasivo pelo STJ ou STF em momento posterior à celebração da transação, sequer seria necessário o ajuizamento de nova ação judicial para afastar a indevida incidência tributária em relação aos fatos geradores futuros relativos à tese transacionada e, diante da tese fixada nos Temas 881 e 885, entendemos que é possível pleitear as parcelas eventualmente pagas desde a data do julgamento que fixou o precedente persuasivo pelo STF/STJ, caso, por algum motivo, o contribuinte tenha continuado a quitar parcelas do acordo após a data da virada da jurisprudência persuasiva.

Sobre essa questão, inclusive, insta ressaltar que, a parte final do artigo 19, § 1º II, da Lei 13.988/20, no que tange às transações por adesão no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica, de forma concreta, faz-se uma ressalva importante ao determinar que “*a cessação da eficácia prospectiva da transação decorre do advento de precedente persuasivo*”. Confira-se:

Art. 19. Atendidas as condições estabelecidas no edital, o sujeito passivo da obrigação tributária poderá solicitar sua adesão à transação, observado o procedimento estabelecido em ato do Ministro de Estado da Economia.

§ 1º O sujeito passivo que aderir à transação deverá:

I - requerer a homologação judicial do acordo, para fins do disposto nos incisos II e III do caput do art. 515 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil);

II - sujeitar-se, em relação aos fatos geradores futuros ou não consumados, ao entendimento dado pela administração tributária à questão em litígio, ressalvada a cessação de eficácia prospectiva da transação decorrente do advento de precedente persuasivo nos termos dos incisos I, II, III e IV do caput do art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), ou nas demais hipóteses previstas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Ainda na ausência da tese firmada por ocasião dos Temas 881 e 885, Daniel de Paiva Gomes (2019, p.) já defendia relativização da coisa julgada por entendimento superveniente em sentido contrário. Vejamos:

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento, nos autos dos Embargos de divergência 1.135.878/RS, no sentido de que é possível nova discussão sobre tema anteriormente acobertado por sentença transitado em julgado desde que as circunstâncias fáticas tenham sido modificadas posteriormente, haja vista a aplicabilidade da cláusula rebus sic stantibus. A Corte Superior entende, em nosso sentir de forma acertada, que a cláusula rebus sic stantibus condiciona a manutenção da produção de efeitos do provimento jurisdicional que transitou em julgado, para declarar a inexistência da relação jurídico-tributária, à inalterabilidade das premissas fáticas e normativas que lhe deram suporte.

Contudo, não há dispositivo normativo semelhante ao citado acima que seja direcionado especificamente à transação individual ou por adesão na cobrança da dívida ativa da União e à transação por adesão no contencioso de pequeno valor. Da mesma forma, inexistente dispositivo sobre o tema nas Portarias PGFN nº 6.757/22 ou RFB nº 247/22.

Ainda, cumpre observar a existência do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, que já previa, mesmo antes do julgamento dos Temas 881 e 885 pelo STF que a superveniência de precedente do STF favorável ao contribuinte ou ao Fisco implicaria a modificação do estado de direito, com a cessação automática de eficácia vinculante da decisão transitada em julgado, reconhecendo-se a possibilidade de “voltar a cobrar o tributo, ou deixar de pagá-lo, em relação a fatos geradores futuros”, a depender do reconhecimento, pela Corte Suprema, da constitucionalidade ou inconstitucionalidade da exação fiscal.

Em vista de todo o exposto, no nosso sentir, a teleologia da norma inserta na parte final do inciso II, 1º, do artigo 19 da Lei nº 13.988/20, interpretada de forma sistemática com o entendimento firmado no julgamento dos Temas 881/STF e 885/STF e Parecer PGFN/CRJ nº 429/2011, evidencia que, independentemente da modalidade de transação realizada, deverá ser reconhecida, pela Autoridade Fiscal e independentemente de nova ação judicial do sujeito passivo da obrigação tributária, a ilegitimidade da exigência da exação fiscal, ainda que a tese tenha sido transacionada, na hipótese de sobrevir precedente persuasivo do STJ e do STF reconhecendo a ilegalidade ou a inconstitucionalidade do tributo, sendo desconsiderada a renúncia feita pelo sujeito passivo como condição à celebração da transação tributária.

No mesmo sentido, caso a alegação de direito futura do contribuinte não esteja relacionada com a superveniência de precedente persuasivo pelo STF ou STJ, entendemos que é necessário o manejo de ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária ou de ação de repetição de indébito das parcelas vencidas cumulada com pedido de não pagamento das parcelas vincendas. Por outro lado, ainda no caso em que inexistir superveniência de precedente persuasivo das Cortes Superiores, é inviável o ajuizamento de nova ação declaratória ou repetição de indébito com base nas alegações atuais da ação pretérita – isto é alegações de direito contemporâneas à renúncia para firmar o acordo de transação.

### **3 O CICLO DE POSITIVAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM ÂMBITO FEDERAL**

Como mencionado anteriormente, a ideia da indisponibilidade do interesse público e a vedação de dispor do crédito tributário, apesar de já superado, como vimos, foi, por muito tempo, um grande obstáculo para a regulamentação da transação tributária no sistema jurídico brasileiro.

Todavia, é certo que, apesar da Medida Provisória nº 899/2019, que se transformou na Lei nº 13988/20, ter regulamentado a transação tributária em âmbito federal, já existiam normas nesse sentido esparsamente positivadas pelos legisladores estaduais e municipais há bastante tempo, como exemplo, temos a Lei Municipal nº 8.532/2017, do Município de Blumenau/SC (2017), e a Lei nº 16.675/09, do Estado de Goiás (2009).

Mas, como o objeto do presente estudo se atém à análise da legislação federal de regência, isso é, a Lei nº 13.988/20, alterada pela Lei nº 14.375/22, vamos focar no ciclo de posituação dessa norma específica.

#### **3.1 Do Contexto**

Como brevemente abordado acima, a retirada da transação tributária federal do campo das conjecturas demorou anos de latência pragmática até vir à tona recentemente.

Em nossa concepção, é interessante fazer a análise e o registro de ordem temporal, porque, cumpre-nos olhar para o passado quase inexistente do instituto (não fossem os exemplos de normas estaduais e municipais) e analisá-lo em conjunto com as novidades postas no cenário jurídico tributário atual, maturando perspectivas para o futuro.

Assim, parece certo que a instituição da transação tributária foi bastante influenciada pela grave crise de efetividade pela qual vinha (e vem) passado o Poder Judiciário brasileiro, fruto do altíssimo grau de litigiosidade vigente refletido nos dados oficiais fornecidos por sistemas como o da “Justiça em Números”, divulgado pelo CNJ<sup>15</sup> e o “PGFN em números”, divulgado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> CNJ. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 12 jan. de 2023.

<sup>16</sup> PGFN. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>. Acesso em: 12 jan. 2023.

Nesse sentido, é possível perceber que a cultura de litigiosidade entre fisco e contribuinte tem perpetuado uma ineficiente perseguição do crédito tributário e que, portanto, persistir nesse malsinado modelo certamente não trata resultados diferentes do até aqui vistos.

Segundo o sistema do CNJ, o Poder Judiciário finalizou ao no de 2021 com 77,3 milhões de processos em tramitação, aguardando alguma solução definitiva (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2022, p.104), sendo que as Execuções Fiscais possuem uma taxa de congestionamento de 90%, ou seja, de cada 100 Execuções Fiscais que tramitaram no ano de 2021, apenas 10 foram baixadas (Ibidem, 2022, p.171).

Em segundo grau, o tema mais recorrente é sobre contribuições sociais, em direito tributário. O primeiro grau da Justiça Federal, porém, é encabeçado, nas três primeiras posições, por Direito Tributário, abrangendo a dívida ativa (execução fiscal), as contribuições corporativas e as contribuições sociais. Em quinto lugar, figura dívida ativa tributária (Ibidem, 2022, p.276).

Historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. O processo de execução fiscal chega ao Poder Judiciário depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa.

Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas ou com tentativas prévias de cobranças e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação.

Seguindo a mesma linha, a PGFN, através do “PGFN em números”, divulgou que no ano de 2022, o estoque da dívida ativa é de R\$ 2.7 trilhões de reais (PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA, 2022, p.14). Desse montante, R\$ 1.2 trilhões de reais são classificados como de “difícil recuperação”, ou seja, com baixa expectativa de êxito em eventual processo de cobrança. Ainda, 99,5% do total de devedores são considerados médios ou pequenos devedores (PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA, 2022, p.14).

Todos esses dados deixam bastante claro a gravidade do cenário da litigiosidade brasileira e certamente vem sensibilizando o comportamento de alguns dos atores tributários brasileiros, em especial a Fazenda Nacional.

### **3.2 As influências do Código de Processo Civil de 2015**

O Código Civil de 2015, vigente a partir de 18 de março de 2016, trouxe nova roupagem para a realidade processual nacional. Destaca-se, nesse novel contexto, valores como o da cooperação e o da busca pela consensualidade.

Além disso, o Código de Processo Civil de 2015 inaugurou o que se chama de sistema “multiportas” de métodos de auto e heterocomposição, que podemos representar sistematicamente pelo (i) contencioso judicial; (ii) contencioso administrativo; (iii) transação; (iv) mediação; e (v) arbitragem<sup>17</sup>.

A expressão “multiportas” se traduz no sentido de que não se coloca uma simples alternativa à atividade jurisdicional, mas sim como um complemento à solução adjudicada de resolução de conflitos, ou seja, como um conjunto de métodos compostos de diferentes técnicas que são integradas ao modelo tradicional.

Nessa senda, importa destacar Paulo Cesar Conrado (2015, p.):

[...] toda lei pode e deve ser vista como uma espécie de sintoma; ela, em si, não seria a representação direta (como se espelho fosse) do “problema” que gerou sua produção; como fato-sintoma, ela indicia a sua existência (do tal ‘problema’), dando-lhe estatura jurídica; o faz na intenção de que o intérprete-aplicador o componha. Usando outros termos: se há norma que enfatiza uma dada situação é de se presumir que essa tal situação foi ‘sentida’ como um elemento debilitado.

Sendo assim, sob uma perspectiva normativa, o momento propício para a edição da Lei nº 13.988/20, para a regulamentação do artigo 171 do CTN, somente se consumou com a edição do Código de Processo Civil de 2015.

Esse novo ambiente normativo, mais permeável a figuras como a conciliação, arbitragem e o negócio jurídico processual, constitui verdadeiro marco para a realidade jurídica nacional, indo, ainda, além do campo estritamente processual.

Como previamente exposto, de acordo com o artigo 171 do CTN, a transação é instrumento de solução de conflito entre fisco e contribuinte, que pressupõe, para tanto, interesses antagônicos entre o sujeito arrecadador e aquele que resiste ao pagamento do tributo.

---

<sup>17</sup> Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

§ 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei.

§ 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

§ 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

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

Assim, se o objetivo da transação tributária é encerrar a lide, será no ato normativo processual que objetiva encerrar estados de conflituosidade, isto é, o CPC/2015, onde serão identificados os sustentáculos desse instrumento.

A Professora Camila Campos Vergueiro defende que são três os pilares do Código de Processo Civil que suportam a transação tributária: (i) a efetividade; (ii) a cooperação entre os sujeitos do processo (art. 6º do CPC/15<sup>18</sup>); e (iii) a pretensão de desjudicialização de conflitos (VERGUEIRO, 2022, p.32).

Desse modo, segundo Camila Campos Vergueiro, no que se tange a efetividade (2022, p.33):

[...] solucionar de maneira efetiva a lide é eliminar o grau de conflituosidade, permitindo que, na vida real, os sujeitos de dada relação material observem as respectivas condutas tal como postas no direito positivo. É reconhecer que o processo atingiu seu objetivo maior: o de encerra o conflito de interesse.

Quanto a cooperação entre os sujeitos do processo (VERGUEIRO, 2022, p.35):

[...] para que seja possível compreender a transação como mecanismo de efetivação do processo cooperativo, deve ser promovida uma releitura da expressão “decisão de mérito”, de maneira que a cooperação processual por meio da transação consagrar-se-á porque permite uma “solução do conflito” entre fisco e o particular justa (já que a transação admite concessões mútuas), em tempo razoável e de forma efetiva (uma vez que põe termo à lide.

E, por fim, no que se refere ao estímulo à desjudicialização (VERGUEIRO, 2022, p.36):

[...] desjudicializar não é negar acesso ao judiciário, o que, deveras, seria inconstitucional à luz do que o inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal/1988 assegura, o princípio ad inafastabilidade da jurisdição judicial, mas, sim, prever mecanismos que estimulem o consenso entre as partes e a solicitação da intervenção do Judiciário de forma excepcional.

Diante dessas premissas, pode-se concluir que o Código de Processo Civil de 2015 serviu como propulsor da transação tributária no Brasil.

Não é à toa que logo após o início da vigência do Código de Processo Civil de 2015, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) começou a introduzir normas no sistema jurídico que deram início a mudança de paradigma trazido por aquele diploma.

Primeiro, publicou a Portaria PGFN nº 396/2016, norma que instituiu o chamado “regime diferenciado de cobranças de créditos”, seguido pela Portaria PGFN nº 33/2018, de

---

<sup>18</sup> Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

onde se extraem inúmeras manifestações de anseios de ruptura com o ambiente litigioso tributário, por exemplo, criando a possibilidade de o contribuinte questionar a dívida inscrita através do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) e o Negócio Jurídico Processual (NJP). Em seguida, foi publicada a Portaria PGFN nº 742/2018, que criou o negócio jurídico processual em execução fiscal.

E, finalmente, talvez em razão do contexto orçamentário, urgência e necessidade de arrecadação pela máquina pública, o que reforça a tese da efetividade de tal instituto tributário, tivemos a transação tributária de débitos federais introduzida no sistema jurídico por meio da Medida Provisória nº 899/19.

Uma vez caducada a MP, o Congresso Nacional votou e aprovou o texto de Lei, sendo sancionada em 14 de abril de 2020 pelo então Presidente Jair Messas Bolsonaro, convertendo, então a Medida Provisória 899/19, na Lei nº 13.988/20, que mais recentemente sofreu alterações pela Lei nº 14.375/2022, como veremos a seguir.

### **3.3 A Lei nº 13.988/20, alterada pela Lei nº 14.375/22**

Feitas as digressões a respeito do universo que circunda a Lei Federal de Transação Tributária, cumpre-nos analisá-la no detalhe, a fim de entender suas nuances e evolução desde a sua edição.

Como já previamente defendido, o principal pilar da lei da transação tributária é uma resposta que o legislador busca dar à excessiva litigiosidade no âmbito tributário. Diante da introdução desenvolvida acima, é possível perceber que a transação regulamentada pela Lei nº 13.988/20 tem por objetivo dar maior efetividade à recuperação do crédito tributário, por meio diferente do tradicional, isto é, jurisdicional, mais precisamente por intermédio da autocomposição, onde a postura das partes envolvidas é pautada, principalmente, pela cooperação.

Pois bem. Adentrados às minúcias da Lei nº 13.988/20, convém observar que, em princípio, foram positivados, resumidamente:

- três formas de transação: (i) a transação individual por iniciativa do Contribuinte; (ii) a transação individual por iniciativa da Procuradoria-Geral da União; ou (iii) transação por adesão<sup>19</sup>;

---

<sup>19</sup> Art. 10. A transação na cobrança da dívida ativa da União, das autarquias e das fundações públicas federais poderá ser proposta, respectivamente, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela Procuradoria-Geral

- benefícios como: (i) concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade competente; (ii) o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; (iii) o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições<sup>20</sup>;
- vedações como: (i) redução do montante principal do crédito; (ii) descontos superiores a 50% (cinquenta por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados; (iii) prazo de quitação superior a 84 (oitenta e quatro) meses<sup>21</sup>

Todavia, passados dois anos da promulgação da Lei 13.988/20, com o precípuo escopo de instituir nova modalidade de transação tributária com o fito de estabelecer os requisitos e as condições para realização das transações resolutivas de litígio relativas à cobrança de créditos do Fundo de Financiamento Estudantil (Fies), foi promulgada a Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022, que, para além de seu objetivo principal, alterou a chamada Lei do “Contribuinte Legal” (13.988/20), possibilitando novos benefícios aos Contribuintes em Acordos de Transação firmados junto à RFB/PGFN.

Em relação à participação dos envolvidos, a principal mudança foi relacionada à atuação direta da Receita Federal nas negociações de dívidas existentes com os contribuintes. Dentre as inovações trazidas pela Lei 14.375/2022, a principal diz respeito à possibilidade de se aplicar a transação tributária para débitos ainda na esfera administrativa. Assim, além dos débitos já passíveis de cobrança judicial, também podem ser objeto da Transação aqueles ainda em discussão administrativa<sup>22</sup>.

Esse fato nos parece ser bastante relevante, pois, sob as mesmas condições de descontos, parcelas, prazos e etc, a transação com a RFB tende a ser mais vantajosa do que aquela feita

---

Federal, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor, ou pela Procuradoria-Geral da União, em relação aos créditos sob sua responsabilidade.

<sup>20</sup> Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios[...]

<sup>21</sup> Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefício [...]

§ 2º É vedada a transação que:

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

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

§ 2º É vedada a transação que [...]

IV - envolva créditos não inscritos em dívida ativa da União, exceto aqueles sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da União ou em contencioso administrativo fiscal de que trata o art. 10-A desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

com a PGFN. Isso porque, com a inscrição do crédito em dívida ativa, há o acréscimo de encargo de 20% calculado sobre o valor atualizado, nos termos do Decreto-Lei nº 1.025/69.

Nesse particular, a possibilidade de solução do conflito ainda na via administrativa é algo que interessa tanto ao Fisco, como aos contribuintes, haja vista que poderão antecipar a negociação de condições mais favoráveis para quitação de dívidas ainda fora de fase de execução, considerando a perspectiva de vitória e as eventuais reduções oferecidas.

E mais, a possibilidade de transação na fase administrativa permite aos contribuintes avaliarem e pleitearem sua regularização em momento em que os débitos ainda não comprometem a possibilidade de renovação da Certidão de Regularidade Fiscal ou sujeitam o contribuinte a constrição involuntária de seu patrimônio.

Além disso, a Lei nº 14.375/2022 também alterou os limites máximos dos benefícios nas negociações das dívidas, que antes se limitavam a 50% do crédito constituído, a ser pago em até 84 prestações, agora podem sofrer uma redução de até 65% do montante, a serem pagas em até 120 parcelas<sup>23</sup>.

Ainda, a lei de 2022 inovou quanto ao pagamento de débitos fiscais transacionados também pode ser feito com utilização de prejuízo fiscal (IRPJ) e de base de cálculo negativa (CSLL), até o limite de 70% da dívida após descontos, bem como pelo uso de precatórios ou de direito creditório que o contribuinte possua contra a Fazenda<sup>24</sup>. Essa hipótese permite ao contribuinte devedor utilizar ativos de menor liquidez e ainda diminuir o impacto da adesão em seu caixa.

Outra vantagem é a possibilidade de oferecimento de quaisquer garantias previstas em lei para assegurar o cumprimento da transação. É permitida a cessão de direitos creditórios e a alienação fiduciária de bens ou direitos, bem como os créditos líquidos e certos contra a União reconhecidos em decisão transitada em julgado<sup>25</sup>. Apesar disso, a eventual impossibilidade de oferecimento de garantias pelo contribuinte não é impeditiva para a realização de transação.

---

<sup>23</sup> § 2º É vedada a transação que [...]

II - implique redução superior a 65% (sessenta e cinco por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados;  
III - conceda prazo de quitação dos créditos superior a 120 (cento e vinte) meses;

<sup>24</sup> Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios [...]

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

V - o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros.

<sup>25</sup> Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios [...]

§ 6º Na transação, poderão ser aceitas quaisquer modalidades de garantia previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios e alienação fiduciária de bens móveis ou imóveis ou de direitos, bem como créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União reconhecidos em decisão transitada em julgado, observado, entretanto, que não constitui óbice à realização da transação a impossibilidade

Por fim, a Lei 14.375/2022 prevê também que os descontos concedidos na Transação não serão considerados na base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), nem das contribuições ao PIS e da COFINS.

Nesse sentido, importa notar a evolução de um instituto que, antes de ser instituído por lei, a única exceção ao fatalismo da expropriação judicial de bens e da prescrição intercorrente eram os parcelamentos. A via alternativa até então existente era uma só: aderir a uma modalidade de parcelamento e pagar prestações mensais em número suficiente para saldar a dívida. Concebidos como benefícios fiscais disponíveis a todo e qualquer contribuinte, esses parcelamentos estruturavam-se no binômio vontade–adequação: bastava que o contribuinte manifestasse a vontade de aderir a eles, submetendo-se aos requisitos previstos na lei para ingresso, permanência e liquidação.

Nesse momento, à Administração Tributária descabia qualquer juízo de conveniência ou oportunidade, pois, por presunção, tal juízo havia sido realizado politicamente no âmbito do processo legislativo com a edição da lei concessiva do parcelamento. Mas não só, por serem concedidos mediante ato administrativo plenamente vinculado, a litigiosidade subjacente a esses parcelamentos circunscrevia-se a alguma margem interpretativa dada pela legislação tributária quanto às causas de rescisão, quase sempre na dicotomia direito subjetivo do contribuinte (artigo 155-A, CTN) *versus* autotutela da Administração Pública (artigo 155, CTN c/c artigo 53, Lei nº. 9.784/1999).

A transação altera esta lógica. De fato, ela retira o equacionamento do passivo fiscal da inexorabilidade da execução forçada excepcionada pelo direito subjetivo a parcelamentos, alçando-o à possibilidade negocial, em que os critérios de conveniência e oportunidade assumem papel central na resolução do conflito (artigo 1º, § 1º, Lei nº 13.988/2020).

Nessa perspectiva, é certo que o instituto sofreu importante atualização com as inovações trazidas pela Lei 14.375/2022, reforçando a transação tributária como uma importante alternativa à alta litigiosidade enraizada na cultura brasileira.

---

material de prestação de garantias pelo devedor ou de garantias adicionais às já formalizadas em processos judiciais.

#### **4 AS PORTARIAS PGFN Nº 6.757/22 E RFB 247/22**

Como vimos, a Lei 14.375/2022, sancionada em junho de 2022, alterou significativamente a Lei 13.988/20 (Lei do “Contribuinte Legal”), trazendo diversas novidades para a transação tributária.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com o intuito de regulamentar as novidades incluídas na legislação, editou a Portaria nº 6.757/22, publicada em 01/08/2022, estabelecendo as regras a serem observadas nos acordos de transação de sua alçada, ou seja, relativamente a débitos inscritos em dívida ativa da União.

No que tange à interpretação da Lei por parte da Receita Federal do Brasil, por meio da Portaria nº 208, de 12 de agosto 2022, estabelece-se as regras a serem observadas nos acordos de transação cuja alçada seja da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, ou seja, de débitos não inscritos em dívida ativa da União.

Contudo, com evidente escopo de aprimorar a abordagem dada ao instituto, a RFB revogou a Portaria nº 208/22, por meio da Portaria nº 247, de 18 de novembro de 2022.

Vejamos.

#### **4.1 Os tratamentos dados ao instituto por meio da Portaria PGFN nº 6.757/22 e RFB 247/22**

Com o objetivo de aprofundar o estudo quanto a abordagem dada ao instituto pela PGFN e RFB, importa-nos analisar pontos relevantes constantes de cada uma das Portarias que vieram a regulamentar a aplicação da Lei nº 13.988/20 por cada um dos órgãos em destaque.

##### **4.1.1 Dos parâmetros para celebração do acordo**

Em primeiro lugar, destaque-se que ambas as Portarias conjugam de objetivos comuns que permeiam a transação tributária, quais sejam, encontrar um equilíbrio de interesses entre Fisco e contribuintes, por meio de concessões mútuas, visando a cobrança menos gravosa para a extinção do litígio.

Pois bem. Tanto a PGFN, como a RFB, analisará oito parâmetros para celebrar a transação, dentre eles, a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo.

Nesse sentido, é o art. 19 da Portaria PGFN nº 6.757/22:

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

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

Da mesma forma, prevê o art. 17, da Portaria RFB nº 247/22:

Art. 17. Na celebração de transação serão observados, isolada ou cumulativamente:

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

Assim, para firmar o acordo, é obrigação do Contribuinte fazer prova de sua situação econômica<sup>26</sup>, sendo que sua capacidade de pagamento será calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos, no prazo de 05 (cinco) anos, sem descontos<sup>27</sup>.

A capacidade de pagamento individualizada tornou-se o critério de referência para as negociações subjacentes à celebração da transação, de maneira que todo e qualquer acordo para solução do passivo fiscal depende das condições econômico-financeiras e patrimoniais apuradas, presumida ou concretamente, para cada devedor interessado em transacionar.

De modo que, quando a capacidade de pagamento não for suficiente para a liquidação integral de todo o passivo fiscal e do FGTS, os prazos ou os descontos serão graduados de

---

<sup>26</sup> Art. 20. A situação econômica dos contribuintes será mensurada a partir da verificação das informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas à Administração Tributária Federal ou aos demais órgãos da Administração Pública (Portaria PGFN nº 6.757/2022).

<sup>27</sup> 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 (Portaria PGFN nº 6.757/2022).

acordo com a possibilidade de adimplemento dos débitos, observados os limites previstos na Lei 13.988/20.

A partir desse ponto, os créditos serão classificados em ordem decrescente de recuperabilidade, nos termos do art. 24 da Portaria PGFN nº 6.757/22. Veja-se:

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

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

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

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

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

III - de titularidade de devedores:

- a) falidos;
- b) em recuperação judicial ou extrajudicial;
- c) em liquidação judicial; ou
- d) em intervenção ou liquidação extrajudicial.

IV - de titularidade de devedores pessoa jurídica cuja situação cadastral no CNPJ seja:

- a) baixado por inaptidão;
- b) baixado por inexistência de fato;
- c) baixado por omissão contumaz;
- d) baixado por encerramento da falência;
- e) baixado pelo encerramento da liquidação judicial;
- f) baixado pelo encerramento da liquidação;
- g) inapto por localização desconhecida;
- h) inapto por inexistência de fato;
- i) inapto omissivo e não localização;
- j) inapto por omissão contumaz;
- k) inapto por omissão de declarações; ou
- l) suspenso por inexistência de fato;

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

VI - os respectivos processos de execução fiscal estiverem arquivados com fundamento no art. 40 da [Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980](#), há mais de 3 (três) anos.

*Parágrafo único. As situações descritas nos incisos III, IV e V do caput deste artigo devem constar, respectivamente, nas bases do CNPJ e do CPF perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia até a data da proposta de transação, cabendo ao devedor as medidas necessárias à efetivação dos registros.*

Na Portaria RFB nº 247/22, serão utilizados o grau de recuperabilidade e a capacidade de pagamento aferidos pela PGFN ajustados para considerar em seus cálculos os créditos

tributários sob gestão da RFB<sup>28</sup> e serão considerados automaticamente irrecuperáveis os créditos tributários em contencioso administrativo há mais de 10 (dez) anos, observados (i) o período de cobrança dos débitos; (ii) a baixa expectativa de priorização de julgamento; (iii) a baixa perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais de cobrança e (iv) o custo da cobrança administrativa e judicial<sup>29</sup>.

Nesse diapasão, cumpre destacar, ainda, que, recentemente, foi publicada pela Presidência da República o Decreto nº 11.379/2023, que instituiu o Conselho de Acompanhamento e Monitoramento de Riscos Fiscais Judiciais, no âmbito da Advocacia-Geral da União, com vistas a, dentre outros pontos, aprimorar a governança em relação ao macroprocesso de acompanhamento de riscos fiscais judiciais da União, das suas autarquias e fundações. Dentre outras disposições, o Decreto estabelece que, ao Conselho de Acompanhamento e Monitoramento de Riscos Fiscais Judiciais, compete (i) propor estratégias de aprimoramento da governança sobre os riscos fiscais judiciais da União; (ii) identificar e propor atualizações em relação aos procedimentos para reconhecimento, mensuração e evidenciação dos passivos contingentes oriundos de demandas judiciais; (iii) propor medidas de articulação entre os órgãos integrantes do macroprocesso de acompanhamento e monitoramento de riscos fiscais judiciais da União; (iv) promover reuniões periódicas de acompanhamento dos trabalhos de monitoramento de riscos fiscais judiciais; (v) elaborar relatórios periódicos de diagnósticos e medidas de aprimoramento da gestão de riscos fiscais judiciais; (vi) elaborar estudos sobre a evolução dos riscos fiscais judiciais no tempo com vistas a indicar possíveis fatores de estilo de litigiosidade, bem como sugerir medidas para a prevenção e a resolução de litígios que envolvam o Poder Público; (vii) requisitar informações aos órgãos integrantes do macroprocesso de acompanhamento e monitoramento dos riscos fiscais judiciais da União, inclusive relacionadas ao impacto econômico de teses judiciais e à respectiva metodologia de cálculo; (viii) articular-se com órgãos e entidades públicas e privadas para buscar soluções tecnológicas para o aprimoramento do monitoramento dos riscos fiscais judiciais da União; (ix) requisitar, no âmbito da administração pública federal, informações a

---

<sup>28</sup> Art. 17. Na celebração de transação serão observados, isolada ou cumulativamente: [...] § 1º Serão utilizados o grau de recuperabilidade e a capacidade de pagamento aferidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ajustados para considerar em seus cálculos os créditos tributários sob gestão da RFB.

<sup>29</sup> Art. 17. Na celebração de transação serão observados, isolada ou cumulativamente: [...] § 2º Consideram-se irrecuperáveis os créditos tributários em contencioso administrativo há mais de 10 (dez) anos, observados como parâmetros:  
I - o período de cobrança dos débitos;  
II - a baixa expectativa de priorização de julgamento;  
III - a baixa perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais de cobrança; e  
IV - o custo da cobrança administrativa e judicial.

respeito das despesas com precatórios e requisições de pequeno valor e de outros assuntos correlatos; e (x) elaborar e aprovar o seu regimento interno e decidir sobre as alterações propostas por seus membros.

Nota-se, assim, um mecanismo criado para ser empreendido no sentido de resolução de litígios que envolvam o Poder Público, que certamente impactará a celebração dos acordos de transação tanto pela PGFN, como pela RFB, haja vista que a norma expressamente dispõe a cerca de medida para a “prevenção e resolução, inclusive por autocomposição, de litígios que envolvam o Poder Público, além do que, como já citado, a perspectiva de êxito em medida judiciais ser um dos critérios a serem observados nos acordos a serem firmados tanto com PGFN, como RFB. A esse respeito, confira-se:

Art. 2º Ao Conselho de Acompanhamento e Monitoramento de Riscos Fiscais Judiciais compete:

[...]

VI - elaborar estudos sobre a evolução dos riscos fiscais judiciais no tempo, com vistas a:

- a) indicar possíveis fatores de estímulo de litigiosidade; e
- b) sugerir medidas para a prevenção e a resolução, inclusive por autocomposição, de litígios que envolvam o Poder Público;

Ambas as Portarias ainda preveem a possibilidade de revisão da capacidade de pagamento aferida segundo a sistemática acima detalhada, através da elaboração de um pedido diretamente no Centro Virtual de Atendimento (e-CAC), conforme artigo 18 e seguintes da Portaria RFB nº 247/2022 e art. 27 e seguintes da Portaria PGFN nº 6757/2022.

Por fim, é importante destacar que a possibilidade de concessão de descontos nos acordos de transação é apenas para débitos irrecuperáveis e de difícil recuperação (*rating* “C” ou “D”, de acordo com a escala gradativa das Portarias) e jamais atingem o principal da dívida. Isso tudo em decorrência de disposição expressa na Lei nº 13.988/20<sup>30</sup>.

#### **4.1.2 Da utilização de Prejuízo Fiscal (PF) e Base de Cálculo Negativa (BCN)**

---

<sup>30</sup> Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade competente, nos termos do parágrafo único do art. 14 desta Lei [...].

§ 2º É vedada a transação que:

I - reduza o montante principal do crédito, assim compreendido seu valor originário, excluídos os acréscimos de que trata o inciso I do caput deste artigo;

Esse é um dos pontos que mais trouxeram assuntos relacionados à transação tributária à tona em meados de 2022. E, também, é um tema que apresentar grandes divergências de interpretação entre PGFN e RFB.

Na Portaria PGFN nº 6757/20, após a incidência de descontos, se houver, será admitida a liquidação de até 70% (setenta por cento) do saldo remanescente com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).<sup>31</sup>

Contudo, essa utilização não pode ocorrer de forma desmedida, devendo respeitar alguns critérios. Veja-se:

Art. 36. A utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL será excepcional, quando demonstrada sua imprescindibilidade para composição do plano de regularização e somente será cabível:

I - em relação a créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, nos termos desta Portaria;

III - se inexistentes ou esgotados outros créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou precatórios federais expedidos em favor do sujeito passivo.

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

Art. 38. A existência, regularidade escritural, disponibilidade dos créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL deve ser certificada por profissional contábil com registro regular no Conselho Regional de Contabilidade.

Parágrafo único. O profissional de que trata o caput deverá apresentar relatórios analíticos da composição, origem, período a que se referem e disponibilidade dos montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

Art. 39. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional realizará a análise da regularidade da utilização dos créditos previstos nesta Portaria, com base nas informações fiscais a serem prestadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil acerca da existência e suficiência dos montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL indicados pelo contribuinte.

§ 1º A análise de que trata o caput poderá ser realizada até a liquidação integral do acordo ou no prazo máximo de 5 (cinco) anos, contados da data de sua celebração, o que for posterior.

§ 2º A pessoa jurídica que utilizar os créditos previstos neste capítulo deverá manter, durante todo o período previsto no parágrafo anterior, os livros e os documentos exigidos pelas normas fiscais, inclusive comprobatórios dos montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, promovendo, nesse caso, a baixa dos valores nos respectivos livros fiscais.

---

<sup>31</sup> Art. 35. A exclusivo critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, após a incidência dos descontos ajustados, se houver, será admitida a liquidação de até 70% (setenta por cento) do saldo remanescente com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

§ 3º A cobrança do saldo liquidado com uso de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL nos termos desta Portaria ficará suspensa até a confirmação dos créditos utilizados, mantendo-se as garantias eventualmente existentes.

Ou seja, a utilização do “PF” e “BCN” no âmbito da PGFN é bem delimitado de forma extremamente restritiva, isto é, cabível apenas para créditos irrecuperáveis (*rating* D) ou de difícil recuperação (*rating* C) e se inexistentes ou esgotados outros créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado, ou precatórios federais expedidos em favor do sujeito passivo, além de ser expressamente vedada nas transações na modalidade por adesão e individual simplificada, portanto, sendo possível apenas para a transação individual.

Já a RFB aborda o benefício de forma diferente. Para os débitos não inscritos a utilização do “PF” e da “BCN” se dá de forma menos restritiva que na PGFN, podendo, inclusive, abranger o principal. Confira-se o artigo 23 e seguintes da Portaria RFB nº 247/22:

Art. 23. A exclusivo critério da RFB, após a incidência dos descontos ajustados, se houver, será admitida a liquidação de até 70% (setenta por cento) do saldo remanescente com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

§ 1º Para fins do disposto no caput, a transação poderá compreender a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL de titularidade do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, de pessoa jurídica controladora ou controlada, de forma direta ou indireta, ou de sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma pessoa jurídica, apurados e declarados à RFB, independentemente do ramo de atividade, no período previsto pela legislação tributária.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a utilização de créditos de empresas controladas direta ou indiretamente somente poderá ser realizada se a vinculação com a empresa controladora for anterior a 31 de dezembro do ano anterior à celebração da transação, por controladas domiciliadas no País, e desde que se mantenham nessa condição até a data da efetivação da transação.

§ 3º O valor dos créditos a que se refere o caput será determinado:

I - por meio da aplicação das alíquotas do IRPJ previstas no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre o montante do prejuízo fiscal; e

II - por meio da aplicação das alíquotas da CSLL previstas no art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, sobre o montante da base de cálculo negativa da contribuição.

Art. 24. A utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL será cabível na transação de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal a ser proposta pela RFB, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor.

§ 1º Os créditos a que se refere o caput poderão ser utilizados para amortizar valor principal do crédito tributário e demais acréscimos legais.

§ 2º A utilização dos créditos a que se refere o caput extingue os débitos sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 3º A RFB dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para a análise dos créditos utilizados na forma prevista no caput.

§ 4º Na hipótese de utilização de crédito decorrente de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, primeiramente deverão ser utilizados os créditos próprios.

§ 5º Os créditos de que trata este artigo não podem ser utilizados, sob qualquer forma ou a qualquer tempo:

I - na compensação com a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL, salvo no caso de rescisão da transação ou da sua não efetivação; ou

II - em qualquer outra forma de compensação ou restituição.

§ 6º Os créditos indicados para liquidação somente serão confirmados após a aferição da existência de montantes acumulados de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, não utilizados na compensação com a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL, suficientes para atender à liquidação solicitada.

§ 7º Na hipótese de indeferimento da utilização dos créditos a que se refere este artigo, no todo ou em parte, será concedido o prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência, para o sujeito passivo efetuar o pagamento em espécie dos débitos amortizados indevidamente com créditos não reconhecidos pela RFB.

§ 8º Caso seja constatada fraude na declaração dos montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ou dos demais créditos, será realizada cobrança imediata dos débitos recalculados em razão do cancelamento da liquidação realizada, e não será permitida nova indicação de créditos, sem prejuízo de eventuais representações contra os responsáveis, inclusive para fins penais.

§ 9º A pessoa jurídica que utilizar créditos para a liquidação prevista neste artigo deverá manter, durante todo o período de vigência da transação, as escriturações e os demais documentos exigidos pela legislação fiscal, inclusive comprobatórios do montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, promovendo, nesse caso, a baixa dos valores nas respectivas escriturações fiscais.

Assim, na RFB, é possível utilizar PF e BCN próprios, de corresponsável, de controladas e controladora, para liquidar até 70% do salvo remanescente, inclusive principal, após os descontos, se houver. Além disso, é possível tanto na transação individual por proposta do devedor, como na transação por adesão ou por proposta da RFB.

#### **4.1.3 Da utilização de créditos de precatórios**

No que se refere à utilização de precatórios, próprios ou de terceiros, para amortização do acordo, também temos diferentes tratamentos dados pelas duas Portarias em estudo.

Em princípio, cumpre observar que, como já citamos previamente, no âmbito da PGFN, a utilização de precatórios para fins de saldar o passivo tributário objeto de transação é preferencial à utilização de Prejuízo Fiscal ou Base de Cálculo Negativa de CSLL. Veja-se:

Art. 36. A utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL será excepcional, quando demonstrada sua imprescindibilidade para composição do plano de regularização e somente será cabível:

[...]

III - se inexistentes ou esgotados outros créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou precatórios federais expedidos em favor do sujeito passivo.

Além disso, em quaisquer das modalidades de transação que trata a Portaria PGFN nº 6.757/22, o contribuinte devedor é obrigado a autorizar a compensação, no momento da efetiva disponibilização financeira, de valores relativos a precatórios federais de que seja credor.

A PGFN ainda publicou a Portaria nº 10.826/22, que regulamentou os requisitos formais, a documentação necessária e os procedimentos a serem observados uniformemente para a utilização de créditos líquidos e certos decorrentes de decisões transitadas em julgado para quitação de débitos inscritos em dívida ativa da União.

Já no que tange à RFB, não existe a ordem preferencial criada pela PGFN. Em tese, na transação de débitos não inscritos e em contencioso administrativo, é possível a utilização de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL em concomitância com créditos de precatórios.

Caso exista saldo devedor no acordo de transação após a utilização dos créditos de precatórios, o contribuinte devedor deverá continuar o pagamento das parcelas, recalculadas em função do saldo devedor remanescente. Por outro lado, caso remanesça saldo de precatório depositado, os valores poderão ser devolvidos para o devedor-cedente, podendo optar pela utilização desses valores para amortização ou liquidação de saldo devedor de débitos em aberto administrados pela RFB, inclusive parcelados, caso existam.

Em ambas as Portarias a utilização de créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou precatórios federais, próprios ou de terceiros, poderá ocorrer na transação por adesão ou individual, podendo ser parcial ou total.

#### **4.1.4 Da transação individual**

Como previamente mencionado, uma das modalidades existentes para transacionar é a Transação Individual. Em ambas as Portarias, para que o contribuinte faça uso dessa modalidade é necessário que se observem os requisitos dos arts. 31 da Portaria RFB nº 247/2022 e 46 da Portaria PGFN nº 6757/22. Confirma-se, respectivamente:

Art. 31. Sem prejuízo da possibilidade de adesão à proposta de transação formulada pela RFB, nos termos do respectivo edital, poderão propor ou receber proposta de transação individual:

I - contribuintes que possuam débitos objeto de contencioso administrativo fiscal com valor superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);  
II - devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial;  
III - autarquias, fundações e empresas públicas federais; e  
IV - estados, Distrito Federal e municípios e respectivas entidades de direito público da administração indireta.

§ 1º Poderão propor ou receber proposta de transação individual simplificada os contribuintes que possuam débitos objeto de contencioso administrativo fiscal com valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e inferior ao limite previsto no inciso I do caput.

§ 2º A transação de débitos em contencioso administrativo fiscal cujo valor seja igual ou inferior aos previstos neste artigo será realizada exclusivamente por adesão à proposta da RFB, devendo ser não conhecidos, nesses casos, os pedidos de propostas individuais.

§ 3º Os limites de que trata este artigo serão calculados com base no valor total do contencioso administrativo fiscal transacionado.

E,

Art. 46. Sem prejuízo da possibilidade de adesão à proposta de transação formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do respectivo edital, poderão propor ou receber proposta de transação individual:

I - devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União for superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) ou cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa do FGTS for superior a R\$ 1.000.000,00 (milhão de reais);

II - devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial;

III - autarquias, fundações e empresas públicas federais;

IV - Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas entidades de direito público da administração indireta; e

V - devedores cujo valor consolidado dos débitos seja superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) inscritos na dívida ativa da União ou R\$ 100.000,00 (cem mil reais) inscritos na dívida ativa do FGTS e que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia.

§ 1º Poderão propor ou receber proposta de transação individual simplificada os devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União seja superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e inferior ao limite previsto no inciso I do caput deste artigo.

§ 2º A transação de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS cujo valor consolidado seja igual ou inferior aos previstos neste artigo será realizada exclusivamente por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, devendo ser não conhecidos, nesses casos, os pedidos de propostas individuais.

§ 3º Os limites de que trata este artigo será calculado considerando o somatório de todas as inscrições do devedor elegíveis à transação.

Assim, a principal diferença entre as abordagens dadas pelas duas Portarias, está no fato que na PGFN, permite a transação individual para devedores cujo valor consolidado dos débitos seja superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) inscritos na dívida ativa da União ou R\$

100.000,00 (cem mil reais) inscritos na dívida ativa do FGTS, que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia.

E mais, na transação individual da PGFN, o sujeito passivo é obrigado a incluir todas as inscrições no acordo, sendo vedada a adesão parcial. A única situação em que o sujeito passivo pode deixar inscrições de fora do acordo é caso ele demonstre que sua situação econômica impede o equacionamento de todo o passivo elegível, coisa que não acontece no âmbito da RFB.

Em ambas as Portarias, a decisão que recusa a proposta de transação individual apresentada pelo contribuinte, deve apresentar, de forma clara e objetiva, a fundamentação que permita a exata compreensão das razões de decidir e deve considerar a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo e a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais, bem como o custo da cobrança judicial (no caso da PGFN). Ainda é possível a interposição recurso administrativo no prazo de 10 (dez) dias da data da notificação da decisão de recusa.

Já no que se refere à proposta de transação individual por iniciativa da PGFN ou da RFB, temos que a proposta será enviada para notificação do devedor por via eletrônica ou postal e deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e envolverá, alternativa ou cumulativamente, todas as obrigações, exigências e concessões, além da capacidade de pagamento presumida, acompanhada da metodologia de cálculo, a relação e inscrições do contribuinte, acompanhada dos percentuais e valores estimados de desconto, se for o caso, inclusive com os indicadores de inscrição com vedação de desconto ou cujo percentual de desconto calculado atinja o principal inscrito, outras informações consideradas relevantes e demais condições para formalização do acordo, a exemplo da necessidade de manutenção ou oferecimento de garantias próprias ou de terceiros e o prazo para aceitação da proposta.

#### **4.1.5 Da transação individual simplificada**

Ambas as Portarias em estudo criaram uma modalidade de transação que não existia até a publicação da Lei 14.375/22, que alterou a Lei 13.988/20, da qual as Portaria RFB 247/22 e PGFN 6757/22 possuem fundamento de validade. Trata-se da transação individual simplificada.

Ela poderá ser proposta pelo devedor e ocorrerá exclusivamente por meio do e-CAC, no caso de débitos não inscritos e em contencioso administrativo sob os cuidados da RFB; ou via REGULARIZE, no caso de débitos já inscritos e sob a alçada da PGFN.

Como já citado, ela poderá ser utilizada por aqueles devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União ou objeto de contencioso administrativo fiscal seja superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e inferior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).

A proposta deverá ser apresentada com a indicação do plano de pagamento para a integral quitação dos débitos, sendo, no âmbito da RFB:

Art. 49. A transação individual simplificada poderá ser proposta pelo devedor e ocorrerá exclusivamente por meio do e-CAC, disponível no endereço referido no caput do art. 18.

Parágrafo único. O devedor apresentará proposta de transação com indicação do plano de pagamento para integral quitação dos débitos em contencioso administrativo fiscal, o qual conterá:

I - o valor a ser pago a título de entrada;

II - o prazo e o escalonamento, se for o caso, para pagamento das prestações pretendidas;

III - o desconto pretendido, segundo sua capacidade de pagamento;

IV - a relação de bens e direitos que poderão ser arrolados e demais instrumentos de garantia oferecidos ao acordo a ser firmado; e

V - os documentos que fundamentam suas alegações.

E no âmbito da PGFN:

Art. 64. A transação individual simplificada poderá ser proposta pelo devedor e ocorrerá exclusivamente via REGULARIZE.

§ 1º O devedor apresentará, conforme formulários disponibilizados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, proposta de transação indicando o plano de pagamento para integral quitação dos débitos inscritos na dívida ativa da União e do FGTS, o qual conterá:

I - o valor a ser pago a título de entrada;

II - o prazo e o escalonamento, se for o caso, para pagamento das prestações pretendidas;

III - o desconto pretendido, segundo sua capacidade de pagamento;

IV - os bens e direitos que constituirão as garantias do acordo a ser firmado, inclusive de terceiros; e

V - os documentos que suportem suas alegações.

§ 2º As demais cláusulas do acordo observarão termo padrão a ser disponibilizado no REGULARIZE.

Não sendo o caso de deferimento imediato do pedido, o Procurador da Fazenda Nacional (no caso da PGFN), ou o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, poderão formular contraproposta, submetendo-a à apreciação do devedor.

Da decisão que rejeita a proposta de transação individual simplificada em ambos os órgãos é possível a interposição de recurso administrativo no prazo de 10 (dez) dias, contados da notificação da decisão.

#### 4.1.6 Da transação por adesão

Por fim, é de se observar a modalidade de transação por adesão à proposta da RFB ou da PGFN.

De caráter mais generalista, essa modalidade será realizada mediante a publicação de edital por parte da PGFN ou da RFB, onde o devedor deverá analisar os termos postos e definir de adere ou não às condições lá descritas.

Nesse sentido, o edital no âmbito da RFB deve observar o disposto no artigo 26 da Portaria RFB nº 247/22. Veja-se:

Art. 26. A proposta de transação por adesão será realizada mediante publicação de edital pela RFB.

§ 1º O edital a que se refere o caput deverá conter:

I - o prazo para adesão à proposta;

II - os critérios para elegibilidade dos créditos tributários à transação por adesão;

III - os critérios impeditivos à transação por adesão, se for o caso;

IV - as modalidades de transação por adesão à proposta da RFB, podendo estipular modalidades distintas para créditos tributários relativos às contribuições sociais de que tratam a alínea “a” do inciso I e o inciso II do caput do art. 195 da Constituição Federal;

V - os compromissos e obrigações adicionais a serem exigidos dos devedores;

VI - a descrição do procedimento para adesão; e

VII - as hipóteses de rescisão do acordo e a descrição do procedimento para apresentação de impugnação.

§ 2º O edital será publicado no site da RFB, no endereço eletrônico <www.gov.br/receitafederal>.

Por outro lado, na PGFN:

Art. 41. A proposta de transação por adesão será realizada mediante publicação de edital pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 1º O edital deverá conter:

I - o prazo para adesão à proposta;

II - os critérios para elegibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS à transação por adesão;

III - os critérios impeditivos à transação por adesão, quando for o caso;

IV - as modalidades de transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, podendo estipular modalidades distintas para débitos relativos às contribuições sociais de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput do art. 195 da [Constituição Federal](#);

V - os compromissos e obrigações adicionais a serem exigidos dos devedores;

VI - a descrição do procedimento para adesão à proposta formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

VII - a relação de devedores com inscrições elegíveis à transação nas modalidades que especificar; e

VIII - as hipóteses de rescisão do acordo e a descrição do procedimento para apresentação de impugnação.

§ 2º O Edital será publicado no sítio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional disponível na internet <[www.gov.br/pgfn](http://www.gov.br/pgfn)> e, quando envolver também a possibilidade de negociação de créditos devidos ao FGTS, no sítio eletrônico da Caixa Econômica Federal.

§ 3º Os procedimentos para adesão dos créditos inscritos na dívida ativa da União e do FGTS devem ser realizados, respectivamente, no REGULARIZE e na plataforma da Caixa Econômica Federal indicada no Edital.

§ 4º Fica delegada ao Procurador-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS a competência para a elaboração das propostas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e edição dos respectivos editais de transação por adesão na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS e no contencioso de pequeno valor relativo ao processo de cobrança da dívida ativa da União e do FGTS.

Cumpre, ainda, observar importante distinção entre os tratamentos dados pelas duas Portarias em relação à adesão à proposta de transação.

Segundo a Portaria PGFN nº 6757/22, é vedada a adesão parcial. Isso é, a transação deverá abranger todas as inscrições elegíveis do sujeito passivo, podendo, no caso da transação por adesão, combinar uma ou mais modalidades disponíveis de forma a equacionar todo o passivo fiscal elegível. Confira-se:

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

§ 1º Na transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o sujeito passivo poderá combinar uma ou mais modalidades disponíveis, de forma a equacionar todo o passivo fiscal elegível.

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

§ 3º Na transação individual é lícito ao sujeito passivo deixar de incluir uma ou mais inscrições no acordo, caso demonstre que sua situação econômica impede o equacionamento de todo o passivo elegível.

§ 4º Na transação que envolva parcelamento de créditos inscritos na dívida ativa do FGTS, o pagamento da totalidade dos débitos de contribuição de FGTS rescisório deverá ser realizado na primeira prestação, assim como os débitos de contribuições mensais devidas a trabalhadores com vínculos rescindidos à época da contratação e que reúnam as condições legais para a utilização de valores de sua conta vinculada.

Isso é, no âmbito da PGFN, qualquer que seja a modalidade, o sujeito passivo somente poderá deixar de incluir no acordo de transação inscrições que estejam garantidas, parceladas ou suspensas por decisão judicial, o que não existe no âmbito da RFB, onde é permitida a adesão parcial à transação, assim considerada a que não abranger todos os créditos tributários elegíveis do sujeito passivo.

Ainda, para a transação por adesão no contencioso de pequeno valor, a Lei 13.988/20, alterada pela Lei 14.375/22, possui Capítulo específico (IV), que concede tratamento diferenciado para, observados os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência, ter regulamentação especial para esses créditos cujo lançamento fiscal ou controvérsia que não supere 60 (sessenta) salários-mínimos.

Por fim, cumpre destacar que em ambas as Portarias, para os devedores com transação rescindida é vedado, por 02 (dois) anos, contados da data da rescisão, a formalização de nova transação, ainda que relativa a créditos tributários distintos.

## 5 A MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.160/23

Com a transição do Governo Bolsonaro para o Governo Lula, uma das primeiras medidas tomada pela nova gestão foi a publicação da Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023, que dispõe a proclamação do resultado do julgamento, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e sobre a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, alterando a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade.

Tal mudança, além de refletir intensa discussão no âmbito tributário, especialmente pela alteração na sistemática do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, também atribuiu função à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para prevenir conflitos envolvendo temas tributários. Confira-se:

Art. 2º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda poderá:

I - disponibilizar métodos preventivos para a autorregularização de obrigações principais ou acessórias relativas a tributos por ela administrados; e

II - estabelecer programas de conformidade para prevenir conflitos e assegurar o diálogo e a compreensão de divergências acerca da aplicação da legislação tributária.

§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, a comunicação ao sujeito passivo para fins de resolução de divergências ou inconsistências, realizada previamente à intimação, não configura início de procedimento fiscal.

§ 2º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda poderá disciplinar o disposto neste artigo.

O artigo 4, da MP nº 1.160/23, alterou o artigo 27-B da Lei 13.988/20, para incluir no contencioso administrativo de baixa complexidade o lançamento fiscal ou controvérsia que não supere mil salários-mínimos.

Art. 4º A Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 27-B. Aplica-se o disposto no art. 23 ao contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, assim compreendido aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere mil salários mínimos.” (NR).

Essa alteração é importante, haja vista que, uma vez considerado de “baixa complexidade”, o lançamento fiscal ou controvérsia que não supere mil salários-mínimos estará dentro do campo de incidência das disposições do Capítulo IV, a Lei 13.988/20, que trata da

transação por adesão no contencioso de pequeno valor, conforme a nova redação dada pela MP ao art. 27-B da Lei Federal<sup>32</sup>.

A esse respeito, cumpre observar que o artigo 23, ao qual o artigo 27-B faz remissão, dispõe a respeito da possibilidade de regulamentação para a adoção de métodos alternativos e solução de litígio, inclusive, transação, envolvendo processos de pequeno valor. Confira-se:

Art. 23. Observados os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência, ato do Ministro de Estado da Economia regulamentará:

I - o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere 60 (sessenta) salários mínimos;

II - a adoção de métodos alternativos de solução de litígio, inclusive transação, envolvendo processos de pequeno valor.

Parágrafo único. No contencioso administrativo de pequeno valor, observados o contraditório, a ampla defesa e a vinculação aos entendimentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o julgamento será realizado em última instância por órgão colegiado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aplicado o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, apenas subsidiariamente.

Isso nos leva a crer que para o lançamento fiscal ou controvérsia que não supere mil salários-mínimos, poderá ser criado novos editais de transação por adesão que contemplem os benefícios dados pela legislação ao contencioso de pequeno valor, dentre os quais, incluem-se, a possibilidade de concessão de descontos no limite de 50% (cinquenta por cento) do valor total do crédito, bem como o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluindo o diferimento e a moratória, obedecido o prazo máximo de quitação de 60 (sessenta) meses<sup>33</sup>

A esse respeito, coincidentemente ou não, também no dia 12 de janeiro de 2023, houve a criação do Programa de Redução da Litigiosidade Fiscal – PRLF, uma espécie de transação por adesão, pela PGFN/RFB, através da Portaria Conjunta nº 01/2023, que veremos a seguir.

---

<sup>32</sup> Por outro lado, entendemos que essa alteração é extremamente nefasta aos contribuintes, sendo um evidente ataque ao direito de defesa, à interdição ao devido processo legal perpetrados contra toda uma massa de administrados, em face dos quais sejam lavrados autos de infração com valores de até R\$ 1.302.000,00, impedindo-os de acessar o órgão máximo de resolução de litígios na via administrativa que é o CARF.

<sup>33</sup> Art. 25. A transação de que trata este Capítulo poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - concessão de descontos, observado o limite máximo de 50% (cinquenta por cento) do valor total do crédito;

II - oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória, obedecido o prazo máximo de quitação de 60 (sessenta) meses; e

III - oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constrições.

§ 1º É permitida a cumulação dos benefícios previstos nos incisos I, II e III do **caput** deste artigo.

§ 2º A celebração da transação competirá:

I - à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, no âmbito do contencioso administrativo de pequeno valor;

e

II - à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nas demais hipóteses previstas neste Capítulo.

Ainda, também no dia 12 de janeiro de 2023, a Presidência da República publicou o Decreto nº 11.379/23, que instituiu o Conselho de Acompanhamento e Monitoramento de Riscos Fiscais Judiciais, órgão que, segundo o artigo 1º, tem caráter consultivo, no âmbito da Advocacia-Geral da União, com vistas a, entre outros pontos, aprimorar a governança em relação ao macroprocesso de acompanhamento de riscos fiscais judiciais da União, das suas autarquias e fundações<sup>34</sup>.

Dentre outras disposições, o Decreto estabelece que, ao Conselho de Acompanhamento e Monitoramento de Riscos Fiscais Judiciais, compete (i) propor estratégias de aprimoramento da governança sobre os riscos fiscais judiciais da União; (ii) identificar e propor atualizações em relação aos procedimentos para reconhecimento, mensuração e evidenciação dos passivos contingentes oriundos de demandas judiciais; (iii) propor medidas de articulação entre os órgãos integrantes do macroprocesso de acompanhamento e monitoramento de riscos fiscais judiciais da União; (iv) promover reuniões periódicas de acompanhamento dos trabalhos de monitoramento de riscos fiscais judiciais; (v) elaborar relatórios periódicos de diagnósticos e medidas de aprimoramento da gestão de riscos fiscais judiciais; (vi) elaborar estudos sobre a evolução dos riscos fiscais judiciais no tempo com vistas a indicar possíveis fatores de estilo de litigiosidade, bem como sugerir medidas para a prevenção e a resolução de litígios que envolvam o Poder Público; (vii) requisitar informações aos órgãos integrantes do macroprocesso de acompanhamento e monitoramento dos riscos fiscais judiciais da União, inclusive relacionadas ao impacto econômico de teses judiciais e à respectiva metodologia de cálculo; (viii) articular-se com órgãos e entidades públicas e privadas para buscar soluções tecnológicas para o aprimoramento do monitoramento dos riscos fiscais judiciais da União; (ix) requisitar, no âmbito da administração pública federal, informações a respeito das despesas com precatórios e requisições de pequeno valor e de outros assuntos correlatos; e (x) elaborar e aprovar o seu regimento interno e decidir sobre as alterações propostas por seus membros.

Ou seja, um órgão que certamente influenciará nos rumos a serem tomados pela transação a partir de 2023 e na criação de outros métodos de autocomposição, como mediação

---

<sup>34</sup> Art. 1º Fica instituído o Conselho de Acompanhamento e Monitoramento de Riscos Fiscais Judiciais, colegiado de caráter consultivo, no âmbito da Advocacia-Geral da União, com a finalidade de:

I - propor medidas de aprimoramento da governança em relação ao macroprocesso de acompanhamento de riscos fiscais judiciais da União, das suas autarquias e das suas fundações; e

II - fomentar a adoção de soluções destinadas a fortalecer e subsidiar as atividades dos órgãos de representação judicial da União, das suas autarquias e das suas fundações, no acompanhamento de eventos judiciais capazes de afetar as contas públicas, com vistas a ampliar a previsibilidade e a segurança na condução da gestão fiscal da União, observadas as diretrizes da [Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000](#).

e arbitragem, haja vista que, dentre suas principais atribuições, está a de elaborar estudos sobre a evolução dos riscos fiscais judiciais no tempo, sugerindo medidas para a prevenção e a resolução, inclusive por autocomposição, de litígios que envolvam o Poder Público<sup>35</sup>.

Também será criado no âmbito do colegiado o Comitê Técnico de Acompanhamento e Monitoramento de Riscos Fiscais Judiciais, que terá a atribuição de prestar suporte e assessoramento direto ao conselho e será composto por representantes do Tesouro Nacional, da Receita Federal, dos ministérios da Fazenda e do Planejamento e Orçamento, bem como da própria AGU, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da Procuradoria-Geral da União, da Procuradoria-Geral Federal, da Secretaria-Geral de Contencioso<sup>36</sup>.

Assim, vê-se que, cada vez mais, tem se criado “braços” para a atuação da administração pública prevenir a intensa litigiosidade que ainda impera no cenário tributário nacional.

---

<sup>35</sup> Art. 2º Ao Conselho de Acompanhamento e Monitoramento de Riscos Fiscais Judiciais compete [...] VI - elaborar estudos sobre a evolução dos riscos fiscais judiciais no tempo, com vistas a:

a) indicar possíveis fatores de estímulo de litigiosidade; e  
b) sugerir medidas para a prevenção e a resolução, inclusive por autocomposição, de litígios que envolvam o Poder Público;

<sup>36</sup> Art. 8º Fica criado, em caráter permanente, o Comitê Técnico de Acompanhamento e Monitoramento de Riscos Fiscais Judiciais, composto por um representante dos seguintes órgãos:

I - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II - Procuradoria-Geral da União;

III - Procuradoria-Geral Federal;

IV - Secretaria-Geral de Contencioso da Advocacia-Geral da União;

V - Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda;

VI - Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda;

VII - Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda;

VIII - Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento; e

IX - Secretaria-Executiva do Ministério do Planejamento e Orçamento.

§ 1º Compete ao Comitê colaborar diretamente com o Conselho de Acompanhamento e Monitoramento de Riscos Fiscais Judiciais, por meio de suporte e assessoramento na implementação das decisões do Conselho.

§ 2º Cada membro do Comitê terá um suplente, que o substituirá em suas ausências e seus impedimentos.

§ 3º Os membros titulares e suplentes do Comitê serão indicados pelos titulares dos órgãos que representam e designados em ato do Advogado-Geral da União.

## 6 A PORTARIA PGFN/RFB Nº 01/23

Como previamente abordado, no pacote de alterações que circunscrevem a transação tributária criados pelo novo Governo eleito, houve a influência para a publicação da Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 01/23.

Esse novo instrumento normativo, criou uma espécie de transação por adesão, chamado de Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal - PRLF, estabelecendo condições para transação excepcional na cobrança da dívida em contencioso administrativo tributário no âmbito de Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e de pequeno valor no contencioso administrativo ou inscrito em dívida ativa da União. O PRLF será válido de das 8h de 1º de fevereiro de 2023 até às 19h, horário de Brasília, do dia 31 de março de 2023<sup>37</sup>.

Nos termos do artigo segundo do diploma normativo em análise, os objetivos do PRLF são permitir, mediante concessões recíprocas, a resolução de conflitos fiscais, a manutenção da fonte produtora, do emprego e da renda dos trabalhadores, assegurar a cobrança dos créditos em contencioso administrativo tributário seja realizada de forma a ajustar a expectativa de recebimento a capacidade de geração de resultados dos contribuintes e efetivar o princípio constitucional da razoável duração dos processos no âmbito da administração tributária federal<sup>38</sup>.

Já o artigo terceiro, descreve os créditos tributários passíveis de inclusão no PRLF, sendo aqueles em contencioso administrativo fiscal com recurso pendente de julgamento no âmbito de DRJ, CARF e de pequeno valor no contencioso administrativo ou inscrito em dívida ativa da União, observadas as condições que serão vistas a seguir<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> Art. 6º A adesão ao PRLF poderá ser formalizada das 8h de 1º de fevereiro de 2023 até às 19h, horário de Brasília, do dia 31 de março de 2023.

<sup>38</sup> Art. 2º São objetivos do Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal - PRLF:

I - permitir, mediante concessões recíprocas, a resolução de conflitos fiscais;

II - permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego e da renda dos trabalhadores;

III - assegurar que a cobrança dos créditos tributários em contencioso administrativo tributário seja realizada de forma a ajustar a expectativa de recebimento à capacidade de geração de resultados dos contribuintes; e

IV - efetivar o princípio constitucional da razoável duração dos processos no âmbito da Administração Tributária Federal.

<sup>39</sup> Art. 3º São passíveis de transação por meio do Programa de Redução da Litigiosidade Fiscal os créditos tributários em contencioso administrativo fiscal com recurso pendente de julgamento no âmbito de DRJ, CARF e de pequeno valor no contencioso administrativo ou inscrito em dívida ativa da União, observadas as condições e modalidades estabelecidas nesta Portaria.

Pois bem. Para créditos tributários com recurso pendente de julgamento no âmbito de DRJ ou CARF poderão ser liquidados via PRLF por dois caminhos dados pelos artigos 10 e 11 da norma em análise. Veja-se:

Art. 10. Os créditos tributários com recurso pendente de julgamento no âmbito de DRJ ou CARF poderão ser liquidados no âmbito do PRLF:

I - se classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, com redução de até 100% (cem por cento) do valor dos juros e das multas, observado o limite de até 65% (sessenta e cinco por cento) sobre o valor total de cada crédito objeto da negociação, sendo:

a) no mínimo, 30% (trinta por cento) do saldo devedor pago em dinheiro, em até 9 (nove) prestações mensais e sucessivas; e

b) o restante com uso de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL apurados até 31 de dezembro de 2021; ou

II - se classificados com alta ou média perspectiva de recuperação, mediante pagamento de:

a) no mínimo, 48% (quarenta e oito por cento) do valor consolidado dos créditos transacionados, em 9 (nove) prestações mensais e sucessivas; e

b) o restante do saldo devedor com uso de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL apurados até 31 de dezembro de 2021.

Art. 11. Os créditos tributários com recurso pendente de julgamento no âmbito de DRJ ou CARF poderão ser negociados no âmbito do PRLF mediante pagamento, a título de entrada, de valor equivalente a 4% (quatro por cento) do valor consolidado dos créditos transacionados, e o restante pago com redução de até 100% (cem por cento) do valor dos juros e das multas, observado o limite de até:

I - 65% (sessenta e cinco por cento) sobre o valor total de cada crédito objeto da negociação, em até 2 (duas) prestações mensais e sucessivas;

II - 50% (cinquenta por cento) sobre o valor total de cada crédito objeto da negociação, em até 8 (oito) prestações mensais e sucessivas;

§ 1º. O valor da entrada poderá ser pago em até 4 (quatro) parcelas mensais e sucessivas

§ 2º. Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa, empresa de pequeno porte, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a [Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014](#), ou instituições de ensino, os limites máximos de redução previstos nos incisos I e II serão, respectivamente, 70% (setenta por cento) e 55% (cinquenta e cinco por cento).

Art. 12. Em qualquer das modalidades previstas nesta Seção, o percentual efetivo de desconto observará a capacidade de pagamento do contribuinte.

Nesse ponto, destaca-se uma crítica ao PRLF, haja vista que, esse novo Programa nos parece que não tem o condão de empolgar à adesão das Empresas, especialmente, aquelas que possuem um passivo fiscal grande.

Isso porque, os descontos continuam restritos àquelas que têm débitos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação. Além disso, o número de parcelas possível é bastante inferior ao das modalidades de transação individual e transação individual

simplificada, previstas na Portaria 247/2022, da Receita Federal, que também abrangem o contencioso administrativo.

Como vimos, enquanto no PRLF o parcelamento máximo é de até 12 vezes, com entrada dividida em quatro vezes e o resto em até oito parcelas, a transação individual e a transação individual simplificada, nas quais o contribuinte pode propor negociação à Receita, permitem até 120 parcelas, além de todos os benefícios previstos no artigo 11, da Lei 13.988/20<sup>40</sup>.

Além disso, como veremos com mais profundidade a seguir, apesar do art. 4º, § único, da Portaria Conjunta nº 01/23, dispor que os créditos em contencioso administrativo há mais de 10 anos serão considerados irrecuperáveis<sup>41</sup>, ou seja, em tese, haveria a maior gradação de desconto possível para um contribuinte que tenha créditos nessa situação (até 100% de desconto sobre multa e juros, limitado a 65% do valor total de cada crédito).

Contudo, o artigo 12 da mesma Portaria<sup>42</sup> vem a dispor que em qualquer das modalidades previstas (com exceção da transação no contencioso de pequeno valor), o percentual efetivo de desconto observará a capacidade de pagamento do contribuinte, o que, sem sombra de dúvidas, cria uma enorme dúvida, e, conseqüentemente, uma insegurança em aderir ao acordo proposto pelo PRLF, especialmente para aquele contribuinte que possuía uma boa capacidade de pagamento, mas, de outro lado, créditos em contencioso administrativo há mais de 10 anos, que seriam, portanto *rating* D de recuperabilidade. Nesse caso, como fica a aplicabilidade de descontos nessa questão? É uma pergunta que nos parece difícil de responder em razão da dúvida interpretação literal dos dispositivos. Veremos no tópico a seguir.

---

<sup>40</sup> Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade competente, nos termos do parágrafo único do art. 14 desta Lei;

II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e

III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

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

V - o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros.

<sup>41</sup> Art. 4º Para os fins do disposto nesta Portaria, o grau de recuperabilidade dos créditos elegíveis ao Programa de Redução da Litigiosidade Fiscal obedecerá o disposto no Capítulo II da Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022.

Parágrafo único. Para os fins do disposto nesta Portaria, são também considerados irrecuperáveis os créditos tributários em contencioso administrativo fiscal, no rito do Decreto nº 70.235, 6 de março de 1972, há mais de 10 (dez) anos.

<sup>42</sup> Art. 12. Em qualquer das modalidades previstas nesta Seção, o percentual efetivo de desconto observará a capacidade de pagamento do contribuinte.

De todo o modo, nos parece que, com o início de um novo Governo Federal, o PRLF foi criado com o intuito principal de aumentar a arrecadação já na largada do mandato, mas não se preocupou em oferecer melhores condições àqueles que possuem uma dívida maior.

Em nosso sentir, essa nova espécie de transação por adesão é atraente apenas para as pessoas físicas e empresas de pequeno porte com débitos de pequeno valor, ou seja, até 60 salários-mínimos.

Isso porque, para esse nicho, é possível descontos de até 50% sobre o valor total da dívida (inclusive sobre o principal) independente da classificação fiscal, não sendo, portanto, preciso que sejam irre recuperáveis ou de difícil recuperação. Confira-se:

Art. 13. Independente da Capacidade de Pagamento do contribuinte ou classificação da dívida, os créditos com valor de até 60 (sessenta) salários mínimos que tenham como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte poderão ser negociados no âmbito do PRLF mediante pagamento, a título de entrada, de valor equivalente a 4% (quatro por cento) do valor consolidado dos créditos transacionados, pagos em até 4 (quatro) prestações mensais e sucessivas, e o restante pago:

I - em até 2 (dois) meses, com redução de 50% (cinquenta por cento), inclusive o montante principal do crédito; ou

II - em até 8 (oito) meses, com redução de 40% (quarenta por cento), inclusive o montante principal do crédito.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se também aos créditos inscritos na dívida ativa da União há mais de 1 (um) ano, realizando-se a adesão por meio do REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, disponível no endereço <[www.regularize.pgfn.gov.br](http://www.regularize.pgfn.gov.br)> .

Contudo, nos termos do artigo 22 da Portaria Conjunta nº 01/23, a norma prevê que essas disposições não se aplicam às Empresas optantes pelo Simples Nacional – regime simplificado adotado pela maioria das Empresas.

Art. 22. Esta Portaria não se aplica aos créditos apurados na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Dessa forma, nos parece que, a transação tributária tem tido forte evolução nesses quase 03 (três) anos de existência em âmbito federal (desde a conversão da Lei 13.966/20), tendo atraído os olhares de todos os envolvidos com as disputas tributárias em âmbito nacional. Contudo, é certo que ainda estamos trilhando um extenso caminho a fim de se aperfeiçoar o instituto.

## 7 CONTROVÉRSIAS

### 7.1 Da ausência de metodologia da mensuração da capacidade de pagamento e da situação econômica do contribuinte e suas possíveis discrepâncias.

Como já abordado, tanto a Portaria PGFN nº 6.757/2022, como a Portaria RFB nº 247/2022, estabeleceram critérios para a aferição do grau de recuperabilidade das dívidas e os parâmetros para aceitação da transação. Nesse sentido, importa destacar os dois dispositivos que estabelecem os parâmetros para tal.

No âmbito da PGFN, temos o art. 19, da Portaria PGFN nº 6.757/22, em que se estabelece que “*a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo*” devem ser um dos critérios para a celebração da transação. Sendo que, os artigos 20 e seguintes da mesma norma vão estabelecer o que se entende por “*situação econômica*” e pela “*capacidade de pagamento*” do sujeito passivo. Confira-se:

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

I - o tempo em cobrança;

II - a suficiência e liquidez das garantias associadas aos débitos;

III - a existência de parcelamentos, ativos ou rescindidos;

IV - a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais;

V - o custo da cobrança administrativa e judicial;

VI - o histórico de parcelamentos dos débitos;

VII - o tempo de suspensão de exigibilidade por decisão judicial; e

**VIII - a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo.**

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

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

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

§ 2º Havendo mais de uma pessoa física ou jurídica responsável, conjuntamente pelo débito, a capacidade de pagamento do grupo poderá ser

calculada mediante a soma da capacidade de pagamento individual de cada integrante do grupo econômico.

**Art. 22. Para mensuração da capacidade de pagamento dos sujeitos passivos, além das informações prestadas à Administração Tributária Federal e demais órgãos da Administração Pública, poderão ser consideradas informações prestadas no momento da adesão e durante a vigência do acordo.**

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

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

I - créditos tipo A: créditos com alta perspectiva de recuperação;

II - créditos tipo B: créditos com média perspectiva de recuperação;

III - créditos tipo C: créditos considerados de difícil recuperação; ou

IV - créditos tipo D: créditos considerados irrecuperáveis. [grifos nossos]

Em sentido bastante similar, temos o art. 17, da Portaria RFB nº 247/22, também apontando “*a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo*” como um dos critérios para a celebração da transação, deixando claro, ainda, que o grau de recuperabilidade e a capacidade de pagamento aferidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para a transação de créditos sob a gestão da RFB. Veja-se:

Art. 17. Na celebração de transação serão observados, isolada ou cumulativamente:

I - o período de cobrança dos débitos;

II - a suficiência e liquidez das garantias associadas aos débitos;

III - a existência de parcelamentos, ativos ou rescindidos;

IV - a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais de cobrança;

V - o custo da cobrança administrativa e judicial;

VI - o histórico de parcelamentos dos débitos;

VII - o tempo de suspensão de exigibilidade por decisão judicial; e

**VIII - a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo.**

**§ 1º Serão utilizados o grau de recuperabilidade e a capacidade de pagamento aferidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ajustados para considerar em seus cálculos os créditos tributários sob gestão da RFB.**

§ 2º Consideram-se irrecuperáveis os créditos tributários em contencioso administrativo há mais de 10 (dez) anos, observados como parâmetros:

I - o período de cobrança dos débitos;

II - a baixa expectativa de priorização de julgamento;

III - a baixa perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais de cobrança; e

IV - o custo da cobrança administrativa e judicial. [grifos nossos]

Sendo assim, nos parece que, embora existam, como apontado, conceitos e indicadores na norma, não há uma metodologia para mensurar a capacidade de pagamento e a situação econômica do contribuinte de uma forma clara. A importância disso se traduz na negociação

para classificação do crédito, definição do grau de recuperabilidade e para viabilizar o aproveitamento de descontos e utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, conforme já explorado no presente trabalho.

Isso porque, como estampado no artigo 21, da Portaria PGFN nº 6.757/22, a capacidade de pagamento decorre da situação econômica do devedor e será aferida de forma a estimar se o sujeito passivo mantém condições de efetuar o pagamento integral dos débitos, observado o prazo de cinco anos, sem a aplicação dos descontos.

E a capacidade econômica, será verificada a partir das informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas à administração fazendária ou demais órgãos da administração pública, assim como quaisquer outras informações pertinentes no momento da negociação e durante a vigência do acordo (art. 22, Portaria PGFN nº 6.757/22).

É, também, verdade, que ao ser cientificado da sua capacidade de pagamento, o contribuinte poderá, caso discorde, apresentar pedido de revisão da conclusão matemática, conforme artigos 27 e seguintes da Portaria PGFN nº 6.757/22 e 18 e seguintes da Portaria RFB nº 247/22.

Entretanto, não existe na lei ou em qualquer norma infralegal a metodologia de aferição prescrita de forma clara e objetiva, o que, certamente, prejudica o contribuinte em rebater o cálculo estimado pelos sistemas da PGFN/RFB e torna o procedimento de revisão da capacidade de pagamento prejudicado.

Quando analisa a transação individual proposta pelo devedor, essa indeterminação é confirmada, haja vista que o artigo 54, §2º, inciso I, da Portaria PGFN 6.757/2022, dispõem que somente após a avaliação documental pela PGFN é que a capacidade de pagamento “presumida” será revelada ao contribuinte, acompanhada de sua metodologia de cálculo. Confira-se:

Art. 54. Recebida a proposta, o Procurador da Fazenda Nacional deverá:  
[...]

§ 2º Concluída a análise documental, o Procurador da Fazenda Nacional deverá apresentar ao contribuinte:

I - a capacidade de pagamento presumida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, acompanhada de sua metodologia de cálculo;

Ora, se a capacidade de pagamento é um critério determinante para que se determine as condições da transação sejam admitidas ou recusadas, é certo que sua metodologia carece de

normatização, especialmente em razão da incidência do princípio da transparência, que norteia os procedimentos de transação, nos termos do art. 1º, § 2º e 3º, da Lei 13.988/20<sup>43</sup>.

Até porque, o fato do ente fazendário possuir as informações e métodos capazes de presumir a capacidade de pagamento e não abri-los ao contribuinte, figura-se verdadeiro ato autocrático estatal, em clara afronta ao próprio ideal por detrás da transação tributária em si, que tem como objetivos assegurar que a cobrança dos créditos tributários seja realizada de forma a “*equilibrar os interesses da União e dos contribuintes*”; “*menos gravosa para União e para os contribuinte*” e, aos contribuintes em dificuldade financeira “*nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias*”, conforme dispõe o artigo 3º, da Portaria RFB nº 247/2022<sup>44</sup> e art. 3º da Portaria PGFN nº 6.757/2022<sup>45</sup>.

Como sabemos, em um sistema democrático, é necessário que o cidadão (no caso, o contribuinte) tenha acesso ao conteúdo da norma de forma clara, precisa e de forma horizontal, de modo que a imprecisão da norma ou censura prévia de metodologia, estar acessível somente a um dos entes do vínculo jurídico, faz cercear a participação isonômica das partes.

---

<sup>43</sup> Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

[...]

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

§ 3º A observância do princípio da transparência será efetivada, entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo.

<sup>44</sup> Art. 3º São objetivos da transação dos créditos tributários sob administração da RFB:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do contribuinte, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, e 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 tributários seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes;

IV - assegurar que a cobrança dos créditos tributários seja realizada de forma menos gravosa para União e para os contribuintes; e

V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

<sup>45</sup> Art. 3º São objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica;

II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas;

III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS;

IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União, para o FGTS e para os contribuintes; e

V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes.

A verdade é que a Fazenda Pública não pode homoziar a metodologia de cálculo da capacidade de pagamento e da situação econômica, seja presumida ou real, eis que esse parâmetro é relevante para o procedimento de transação, para que o contribuinte tenha condições de elaborar a melhor proposta e por resultar num provimento estatal, cujos parâmetros devem ser previsíveis, acessíveis e conhecidos de todas as partes envolvidas no procedimento.

Por tais razões, mostra-se pertinente iniciar o tópico das controvérsias criadas a partir da normatização da transação tributária em âmbito federal, que não se encerram por aqui, como se verá, a fim de, humildemente, buscar-se contribuir para o aperfeiçoamento da abordagem do instituto da transação tributária.

## **7.2 Da dúvida interpretação quanto à aplicabilidade de descontos no confronto entre Capacidade de Pagamento (CAPAG) e rating do crédito e consequente insegurança gerada aos contribuintes.**

Além do quanto já abordado no tópico adjacente, inicialmente, importa destacar que não existe norma descritiva, com mera função de transmitir informação de como as coisas são. Conforme ensina Humberto Ávila, *“as normas são enunciados prescritivos, com função de “modificar, dirigir ou influenciar o comportamento do destinatário (2018, p.17)”*<sup>34</sup>.

Pois bem. Para concluirmos o raciocínio que se propõe, é importante tecer uma diferenciação entre, (i) a situação econômica do contribuinte e a sua capacidade de pagamento; e, (ii) o grau de recuperabilidade do crédito em si – isto é, o *rating* do crédito.

Isso porque, como vimos, o mecanismo de aferição da situação econômica do contribuinte e de sua capacidade de pagamento, por si só, pode causar um descolamento da realidade. Por outro lado, na atual conjectura das diretrizes infralegais, nos parece ser possível existir, de um lado, contribuinte considerado “bom pagador”, como, por exemplo, uma instituição financeira de grande porte, como um Banco- a partir do obscuro cálculo elaborado para aferição da sua capacidade de pagamento e situação econômica; e, de outro lado, um débito tributário do tipo “D”, ou seja, irrecuperável, bastando que esse débito esteja dentro do rol do artigo que regula a gradação de recuperabilidade nas normas infralegais, como, por exemplo, um débito com exigibilidade suspensa por decisão judicial há mais de 10 anos (art. 25, I, Portaria PGFN nº 6.757/22<sup>46</sup>). Ou seja, nesse exemplo, teremos um bom pagador (Banco), com

---

<sup>46</sup> Art. 25. Para os fins do disposto nesta Portaria, são considerados irrecuperáveis os créditos:

a maior gradação possível de desconto para esse hipotético débito entendido como irrecuperável (“D”) aos olhos da PGFN.

Nesse contexto, vamos começar a análise da situação de extrema insegurança criada pelas normas infralegais revisitando a situação contraditória que já abordamos no Capítulo anterior, no tópico onde se analisou a Portaria Conjunta PGFN e RFB nº 01/23, que instituiu o Programa de Redução da Litigiosidade Fiscal (PRLF).

Isso, pois, apesar do art. 4º, § único, da Portaria Conjunta nº 01/23, dispor que os créditos em contencioso administrativo há mais de 10 anos serão considerados irrecuperáveis, como já vimos, ou seja, em tese, haveria a maior gradação de desconto possível para um contribuinte que tenha créditos nessa situação (até 100% de desconto sobre multa e juros, limitado a 65% do valor total de cada crédito), o artigo 12 da mesma Portaria vem a dispor que em qualquer das modalidades previstas (com exceção da transação no contencioso de pequeno valor), o percentual efetivo de desconto observará a capacidade de pagamento do contribuinte, o que, sem sombra de dúvidas, cria uma enorme dúvida, e, conseqüentemente, uma insegurança em aderir ao acordo proposto pelo PRLF, especialmente para aquele contribuinte que possuía uma boa capacidade de pagamento, mas, de outro lado, créditos em contencioso administrativo há mais de 10 anos, que seriam, portanto *rating* D de recuperabilidade. Confira-se:

Art. 4º Para os fins do disposto nesta Portaria, o grau de recuperabilidade dos créditos elegíveis ao Programa de Redução da Litigiosidade Fiscal obedecerá o disposto no Capítulo II da Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022. Parágrafo único. Para os fins do disposto nesta Portaria, são também considerados irrecuperáveis os créditos tributários em contencioso administrativo fiscal, no rito do Decreto nº 70.235, 6 de março de 1972, há mais de 10 (dez) anos.

Art. 12. Em qualquer das modalidades previstas nesta Seção, o percentual efetivo de desconto observará a capacidade de pagamento do contribuinte.

Nesse caso, de forma bastante infeliz, a Portaria Conjunta não elucida de forma satisfatória como se dará a harmonização do percentual previsto no PRLF (artigos 10 e 11 da Portaria Conjunta) com o desconto teórico aferido com base na "capacidade de pagamento", que também é expresso em percentual.

A RFB, por meio de seu “simulador”<sup>47</sup> e em pronunciamentos sobre o assunto, indica a existência de duas regras, uma geral e outra específica:

---

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

<sup>47</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/servicos/aderir-ao-acordo-de-transacao-tributaria-pelo-programa-litigio-zero-junto-a-receita-federal>. Acesso em: 04 mar.2023.

- i. A *Regra Geral* prevê que o desconto será o menor valor entre o percentual de redução previsto para a classificação do crédito em análise (ou seja, redução de 100% de multa e juros, limitada a 65% do valor total dos débitos) e o percentual calculado com base na "capacidade de pagamento". Portanto, a interpretação conferida pela RFB/PGFN é de que o desconto é alternativo, devendo-se aplicar o de menor valor;
- ii. A *Regra Específica* prevê que "*quando ocorrer algum dos critérios objetivos de irrecuperabilidade*", deverá ser considerado apenas o percentual de redução previsto no PRLF (ou seja, redução de 100% de multa e juros, limitada a 65% do valor total dos débitos), sem considerar a "capacidade de pagamento" dos contribuintes.

A esse respeito, em evento realizado pelo Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias (IBATT), a Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil e Supervisora da Equipe Nacional de Transação, senhora Sandra Maria Holanda Ponte Ribeiro, fez a seguinte explicação:

[...] Mas também nós temos outra vertente de irrecuperabilidade dos débitos, que se chama irrecuperabilidade presumida, **aí eu não vou olhar para a capacidade do devedor, mas vou olhar para a classificação do débito. Então aqueles débitos, por exemplo, que já têm mais de 10 anos no contencioso, nós não vamos olhar a capacidade, ele já é grau de rating 'D', já vai ter descontos naquela primeira modalidade que eu apresentei, que são débitos irrecuperáveis ou de difícil recuperação.** Nesse caso, nós não olhamos a 'Capag', a irrecuperabilidade nesse caso já é presumida, o crédito tributário já está há dez anos no contencioso e terá o desconto conforme a Portaria. Chamo a atenção que não só os dez anos, tem outros critérios de irrecuperabilidade presumida, que levam em conta a situação cadastral, que são os débitos de empresas baixadas, suspensas, inaptas, que também leva em conta os débitos de falecidos, empresas em recuperação judicial. Então, todos esses débitos são considerados irrecuperáveis, e é o que chamamos de irrecuperabilidade presumida [...]. [grifos nossos]

Mas, voltamos a ressaltar, em nenhum momento a Portaria Conjunta nº 01/23 responde de forma satisfatória como se dá pragmaticamente o cotejo entre a classificação do crédito em análise e a capacidade de pagamento do contribuinte.

E mais, concomitantemente a elaboração do presente trabalho, por coincidência, a PGFN publicou o Edital PGDAU nº 2/2023<sup>48</sup>, que institui uma transação por adesão de débitos inscritos, chamada de transação por adesão “*com capacidade de pagamento*”.

Nos termos do artigo 2º do Edital em análise, serão elegíveis a essa modalidade de transação por adesão os créditos inscritos na dívida ativa da União, mesmo em fase de execução ajuizada ou objeto de parcelamento anterior rescindido, com exigibilidade suspensa ou não, cujo valor consolidado a ser objeto da negociação seja igual ou inferior a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais), possibilitando descontos e prazos ampliados para contribuinte com classificação “C” ou “D”. Confira-se:

Art. 2º São elegíveis à transação de que trata este Edital os créditos inscritos na dívida ativa da União, mesmo em fase de execução ajuizada ou objeto de parcelamento anterior rescindido, com exigibilidade suspensa ou não, cujo valor consolidado a ser objeto da negociação seja igual ou inferior a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais).

Parágrafo único. A transação de que trata este Edital envolverá:

I - possibilidade de parcelamento, com ou sem alongamento em relação ao prazo ordinário de 60 (sessenta) meses previsto na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, observados os prazos máximos previstos na lei de regência da transação;

II - oferecimento de descontos aos créditos inscritos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observados os limites máximos previstos na lei de regência da transação; e

III - a possibilidade de utilização de créditos líquidos e certos, devidos pela União, suas autarquias e fundações públicas, próprios do interessado ou por ele adquiridos de terceiros, decorrentes de decisões transitadas em julgado para quitação ou amortização do saldo devedor da transação.

Ora, nos parece difícil explicar ao devedor que, de acordo com a PGFN/RFB ele detém, *presumidamente*, capacidade de pagamento favorável, sendo que com base na sua avaliação, antes mesmo de ingressar com o pedido de negociação, essa capacidade foi aferida de modo desfavorável e, ainda, caso opte pela modalidade de transação por adesão destacada, ele não poderá conseguir os melhores benefícios possíveis por conta da mesma capacidade de pagamento presumidamente “boa”, isto é, “A” ou “B”.

E essa situação de extrema insegurança criada pelas normas infralegais no que diz respeito ao cotejo entre o classificação quanto ao grau de recuperabilidade do crédito e a

---

<sup>48</sup> BRASIL, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – Edital PGDAU nº 02, de 17 de janeiro de 2023, disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/edital-pgdau-no-2-de-17-de-janeiro-de-2023.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2023.

capacidade de pagamento do contribuinte não se limita às transações por adesão que se evidenciou acima (antes fosse!).

De igual modo, nas normas infralegais gerais acerca do instituto, isso é, Portaria RFB nº 247/22 e PGFN nº 6757/22, fazem diferentes abordagens em relação ao que é considerado crédito irrecoverável, mas em momento algum deixam claro como deve ser feito o cotejo analítico-pragmático do seu confronto com a capacidade de pagamento. Vejamos.

De proêmio, vamos analisar a Portaria da RFB, que vai estabelecer em seu artigo 17 o que é considerado como crédito irrecoverável, bem como, supostamente é feito o auferimento da capacidade de pagamento.

**PORTARIA RFB Nº 247, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2022**

Art. 17. Na celebração de transação serão observados, isolada ou cumulativamente:

- I - o período de cobrança dos débitos;
  - II - a suficiência e liquidez das garantias associadas aos débitos;
  - III - a existência de parcelamentos, ativos ou rescindidos;
  - IV - a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais de cobrança;
  - V - o custo da cobrança administrativa e judicial;
  - VI - o histórico de parcelamentos dos débitos;
  - VII - o tempo de suspensão de exigibilidade por decisão judicial; e
  - VIII - a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo.
- § 1º Serão utilizados o grau de recuperabilidade e a capacidade de pagamento aferidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ajustados para considerar em seus cálculos os créditos tributários sob gestão da RFB.
- § 2º Consideram-se irrecoveráveis os créditos tributários em contencioso administrativo há mais de 10 (dez) anos, observados como parâmetros:
- I - o período de cobrança dos débitos;
  - II - a baixa expectativa de priorização de julgamento;
  - III - a baixa perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais de cobrança; e
  - IV - o custo da cobrança administrativa e judicial. [grifos nossos]

Ou seja, quanto ao grau de recuperabilidade e a capacidade de pagamento, a norma faz remissão ao suposto cálculo que é elaborado pela PGFN, sob a ressalva que podem ser feitos ajustes (quais? como? em quais circunstâncias?) para considerar os créditos sob gestão da RFB. Além disso, apesar de existirem créditos de alta, média e difícil probabilidade de recuperação, a norma apenas deixa claro de forma objetiva o que são considerados créditos irrecoveráveis, isto é, aqueles em contencioso administrativo há mais de 10 (dez) anos.

Todavia, causando ainda mais perplexidade no intérprete, o § 2º, do artigo 17, da Portaria em questão, apesar de, pelo menos, esclarecer o que são considerados créditos irrecoveráveis, os condicionam a quatro parâmetros: (i) o período de cobrança dos débitos; (ii) a baixa expectativa de priorização de julgamento; (iv) a baixa expectativa de êxito das

estratégias administrativas e judiciais de cobrança e (v) o custo da cobrança administrativa e judicial. Ou seja, esses parâmetros auferem grau de subjetividade a uma disposição que, em tese, seria objetiva em classificar créditos nessas condições como irrecuperáveis. A situação é teratológica.

Ora, numa situação em que o contribuinte com capacidade de pagamento classificada em “A”, isto é, um bom pagador, que tenha créditos tributários há mais de 10 anos em discussão administrativa no âmbito da RFB, terá algum desconto aplicável ao firmar o acordo de transação? A resposta parece ser imbuída nas mais profundas dúvidas, haja vista que não há norma que esclareça como é feito o cotejo analítico-pragmático da capacidade de pagamento em confronto com o grau de recuperabilidade do crédito.

A resposta, repita-se, *pode* ser que se aplique as regras geral e específica que elucidamos acima. Contudo, tais regras foram criadas pelos intérpretes das normas positivadas, não havendo qualquer respaldo normativo quanto à sua efetividade. Ou seja, o contribuinte está diante de uma situação de extrema insegurança, o que certamente o afastará do potencial acordo para quitar tais créditos em transação tributária, seja qual for a sua modalidade.

Por sua vez, a Portaria PGFNº 6757/22 é ligeiramente mais objetiva que a Portaria da RFB quanto à critérios objetivos para se classificar os créditos como irrecuperáveis. Contudo, de igual forma, não há nenhuma disposição quanto aos créditos “A”, “B” e “C”, isto é, de alta, média ou difícil recuperação.

Igualmente, não há qualquer dispositivo que esclareça ao contribuinte como será feito o cotejo da capacidade de pagamento e da classificação dos créditos para fins de aplicação do benefício do desconto. Vejamos.

#### **PORTARIA PGFN Nº 6757, DE 29 DE JULHO DE 2022**

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

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

Art. 20. A situação econômica dos contribuintes será mensurada a partir da verificação das informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais

prestadas à Administração Tributária Federal ou aos demais órgãos da Administração Pública.

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

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

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

Art. 22. Para mensuração da capacidade de pagamento dos sujeitos passivos, além das informações prestadas à Administração Tributária Federal e demais órgãos da Administração Pública, poderão ser consideradas informações prestadas no momento da adesão e durante a vigência do acordo.

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

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

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

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

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

IV - de titularidade de devedores pessoa jurídica cuja situação cadastral no CNPJ seja:

- a) baixado por inaptidão;
- b) baixado por inexistência de fato;
- c) baixado por omissão contumaz;
- d) baixado por encerramento da falência;
- e) baixado pelo encerramento da liquidação judicial;
- f) baixado pelo encerramento da liquidação;

- g) inapto por localização desconhecida;
- h) inapto por inexistência de fato;
- i) inapto omissivo e não localização;
- j) inapto por omissão contumaz;
- k) inapto por omissão de declarações; ou
- l) suspenso por inexistência de fato;

V - de titularidade de devedores pessoa física com indicativo de óbito; ou  
VI - os respectivos processos de execução fiscal estiverem arquivados com fundamento no art. 40 da [Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980](#), há mais de 3 (três) anos.

Parágrafo único. As situações descritas nos incisos III, IV e V do caput deste artigo devem constar, respectivamente, nas bases do CNPJ e do CPF perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia até a data da proposta de transação, cabendo ao devedor as medidas necessárias à efetivação dos registros. [grifos nossos]

Repisa-se, conforme o artigo 25 da mencionada Portaria da PGFN, os critérios para definir as condições das quais se baseia a classificação dos créditos como irrecuperáveis, são mais objetivas do que o que foi visto na RFB e em normas de transação por adesão já mencionadas. Contudo, não resolve o problema do confronto com a capacidade de pagamento. Portanto, o contribuinte com débitos inscritos em dívida ativa também possui uma legítima insegurança em propor ou aderir a um acordo de transação com a PGFN.

É certo que, para que o contribuinte possa ter condições de se programar para ingressar, se manter em uma negociação de crédito tributário ou mesmo discordar da metodologia utilizada pela fazenda é necessário, em nome do devido processo legal e segurança jurídica, que tais parâmetros sejam revelados na norma jurídica que trata da capacidade de pagamento, viabilizando que a proposta do devedor já alcance os parâmetros delineados no texto normativo e atinja os objetivos propostos pela lei de forma eficaz.

A se reforçar tal linha de raciocínio, da totalidade de todos os devedores considerados no informativo disponibilizado pela PGFN e já mencionado no presente trabalho, 99,5% são “não grandes devedor” e apenas 0,5% são considerados grandes devedores, sendo que, proporcionalmente, o valor dos débitos dos “não grandes devedores” é de apenas 31,9%<sup>49</sup>.

Ou seja, os “não grandes devedores” formam, (i) em quantidade, a maior parte do passivo tributário sob gestão da PGFN; mas, (ii) em valor, representam menos da metade do total das dívidas ativas. E de todos os devedores lidos em conjunto, 62,9% são do tipo “C” (15,4%) e “D” (47,5%) atualmente. De modo que, essa discrepância criada pela subjetividade

---

<sup>49</sup> BRASIL, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) – “PGFN em números”. Disponível em: [https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn\\_em\\_numeros25042022-compressed.pdf](https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros25042022-compressed.pdf). Acesso em: 15 fev. 2023.

de aferição do grau de capacidade de pagamento e situação econômica, poderá levar a transação tributária a um enorme contrassenso, ainda mais quando se leva em consideração a ausência de previsão quanto à forma que se dá o cotejo analítico-pragmático da capacidade de pagamento e dos créditos envolvidos em decorrência do seu grau de recuperabilidade.

Isso porque, a partir do sistema “multiportas” inaugurado pelo Código de Processo Civil de 2015, um dos principais baluartes do instituto da transação tributária, é funcionar como um método alternativo à via judicial na resolução do conflito tributário, buscando-se, assim, a redução do volume de processos judiciais ajuizados diariamente.

Assim, em existindo a margem de presunção já debatida no tópico anterior, bem como a insegurança gerada quanto ao confronto da capacidade de pagamento com a classificação dos créditos debatida no presente tópico, é certo que injustiças podem ser cometidas a partir de dados inverídicos que levem a presunção de uma capacidade contributiva equivocada e, sem a possibilidade de se entender as minúcias dessa cálculo, o contribuinte não conseguirá contestá-lo com excelência e ficará privado de conseguir adimplir o crédito tributário devido com boas condições, impossibilitando o pagamento e, certamente, gerando demandas judiciais executivas por parte da PGFN, no caso de débitos inscritos e da RFB, no caso de créditos não inscritos. Além disso, remanesce, ainda, o problema em confrontar essa capacidade de pagamento com a classificação do crédito para conseguir descontos, conforme explicitado acima.

Nessa esteira, importa destacar importante lição de Phelippe Toledo Pires de Oliveira (2015, p. 70) no sentido de que:

[...] é justamente na discricionariedade atribuída à administração tributária que reside um outro desafio ao instituto da transação tributária. Isso porque considera-se que o excesso de discricionariedade centrado na mão do fisco pode gerar desvios na utilização desse importante instrumento de resolução de conflitos.

Não se olvida ao fato de que a transação se erige a partir de uma análise do perfil econômico-fiscal dos sujeitos passivos, investigando para tanto situações objetivas de signos presuntivos de riqueza, que indicam a existência de atividade econômico-financeira. Nesse ponto, ainda que haja dúvidas em relação a como é feito o cálculo para se auferir a capacidade de pagamento do contribuinte, em se corrigindo essa lacuna nas normas infralegais (quanto à forma de cálculo da capacidade de pagamento), nos parece legítimo que para aqueles considerados com *rating* “A” e “B”, tenham menos benesses do que aqueles com *rating* “C” ou “D”. Afinal, estamos falando de concessões mútuas, buscando a conformidade fiscal.

Contudo, quando deixamos a capacidade de pagamento de lado e olhamos exclusivamente para a classificação do crédito, nos parece surgir um grande problema e situação de extrema insegurança, quando tanto a RFB, como a PGFN, fizeram questão de elucidar apenas quais são os critérios para se considerar um crédito como irrecuperável. E sendo irrecuperável, em tese, independentemente da sua capacidade de pagamento esse crédito terá descontos no limite do possível através das disposições constantes na própria Lei 13.988/22, isto é, até 100% de desconto em multa e juros, limitado a 65% do valor total de cada crédito.

Senão, vejamos:

#### **Portaria PGFN nº 6.757/22**

Art. 8º As modalidades de transação previstas nesta Portaria poderão envolver, a exclusivo critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as seguintes concessões, observados os limites previstos na legislação de regência da transação:

I - oferecimento de descontos e a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) aos débitos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; [...]

#### **Portaria RFB nº 247/22**

Art. 8º As transações celebradas com base nesta Portaria poderão prever:  
[...]

II - descontos em relação a débitos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação; [...]

Portanto, em uma análise normativa e literal, em sendo irrecuperável ou de difícil recuperação, ou seja, *rating* “D” ou “C”, a classificação do crédito, é possível se conceder descontos ao contribuinte. Contudo, ambas as normas infralegais dizem que para firma o acordo também será considerada a capacidade de pagamento (art. 17, VIII, da Portaria RFB nº 247/22 e arts. 19, VII, 21, § 1º e 24 da Portaria PGFN nº 6.757/22).

Em arremate, diante do cenário que se busca elucidar a partir desse trabalho, é preciso tratar a transação tributária com parcimônia, aperfeiçoando os mecanismos de mensuração do grau de recuperabilidade das dívidas, bem como da situação econômica e capacidade de pagamento dos sujeitos passivos, bem como o consequente confronto com a classificação do crédito para se evitar situações discrepantes em que se fira frontalmente o interesse público e o interesse particular, para que, então, sejam coroados os pressupostos basilares de uma transação tributária, quais sejam, as concessões mútuas em nome do interesse comum das partes, que impliquem em terminação de litígio.

### 7.3 Da delimitação do conceito de “contencioso administrativo” e limites dos atos infr legais

Outro ponto que merece uma abordagem especial é a limitação do conceito de “contencioso administrativo” por meio da Portaria RFB nº 247/22 e a possibilidade de tal veiculação da norma por meio de um ato infr legal.

Em primeiro lugar, importa-nos responder: o que é contencioso administrativo fiscal?

Pois bem. Entendemos como “contencioso administrativo fiscal” toda e qualquer pretensão fiscal resistida, isto é qualquer ponto de tensão ou indefinição entre as partes (fisco e contribuinte), que leve à instauração de um litígio administrativo que desague na produção de uma norma perpetrada por um órgão da administração pública.

Nas palavras de Rodrigo Dalla Pria (2021, p.41-42):

O sistema processual tributário não está circunscrito às normas disciplinadoras da atividade jurisdicional típica, assim entendida como aquela desenvolvida pelos órgãos e autoridades que compõem o Poder Judiciário. Outro importante campo de manifestação da processualidade tributária diz respeito às normas disciplinadoras da atividade jurisdicional perpetrada, atipicamente, pelos órgãos judicantes da administração pública.

São as normas de “direito tributário administrativo-processual”, produzidas no âmbito das competências constitucionais das várias pessoas políticas tributantes, que disciplinam a forma de atuação da jurisdição tributária desempenhada, no exercício de função jurisdicional atípica, pela Administração Pública nos três planos federativos (União, Estados e Municípios).

Nesse sentido, cumpre destacar que a primeira Portaria publicada pela RFB regulamentando a transação de créditos tributários sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil foi a de nº 208, de 11 de agosto de 2022.

Nela, previa-se que a transação dos créditos sob administração da RFB seria restrita àqueles em discussão administrativa; e, por “*contencioso administrativo*”, entendia-se instaurado com a “*apresentação pelo sujeito passivo da obrigação tributária das petições e recursos previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, em matéria tributária*”. Confira-se:

Art. 4º São modalidades de transação dos créditos tributários em contencioso administrativo fiscal sob administração da RFB:

I - transação por adesão à proposta da RFB;

- II - transação individual proposta pela RFB; e
- III - transação individual proposta pelo contribuinte.

Art. 5º Instaura-se o contencioso administrativo fiscal com a apresentação pelo sujeito passivo da obrigação tributária das petições e dos recursos previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, em matéria tributária.

Parágrafo único. A transação poderá ser realizada na pendência de impugnação, de recurso, de petição ou de reclamação administrativa.

Ocorre que a mencionada Portaria RFB nº 208, de 11 de agosto de 2022, foi revogada pela Portaria RFB nº 247, de 18 de novembro de 2022, basicamente para se alterar a conceituação de “*contencioso administrativo fiscal*”, mantendo-se praticamente intacto o restante do texto da norma.

A nova redação dada pela Portaria de novembro de 2022 ao dispositivo é a seguinte:

Art. 5º Instaura-se o contencioso administrativo fiscal com a apresentação, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de impugnação, manifestação de inconformidade ou de recurso previsto:

- I - no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972;
- II - no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011; ou
- III - na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, quando referente a:
  - a) compensação não declarada;
  - b) arrolamento de bens e direitos, quando a transação tratar de substituição da garantia;
  - c) decisão de cancelamento ou não reconhecimento de ofício de declaração retificadora; e
  - d) programas de parcelamento.

Ou seja, entre agosto e o início de novembro de 2022, a RFB entendia que “*contencioso administrativo fiscal*” era limitado genericamente à apresentação das petições e recursos previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

A partir de novembro de 2022, a RFB alterou o conceito de “*contencioso administrativo fiscal*” para incluir menção expressa à apresentação de impugnação, manifestação de inconformidade ou de recurso previsto nas mencionadas normas, sendo que, no que tange à Lei nº 9.784/99, fez questão de deixar claro que os recursos nela previstos - e que serão considerados como de “contencioso administrativo fiscal” - são aqueles referentes a (i) compensação não declarada; (ii) arrolamento de bens e direitos, quando a transação se tratar de substituição de garantia; (iii) decisão de cancelamento ou não reconhecimento de ofício de declaração retificadora; e (iv) programas de parcelamento.

Contudo, aqui cabe questionar: uma norma infralegal poderia inovar no ordenamento jurídico ao delimitar o que se entende por “*contencioso administrativo fiscal*”, como fez a RFB?

Em primeiro lugar, cumpre destacar que a Lei 14.375/22, que alterou a Lei 13.988/20, para possibilitar a transação dos créditos tributários sob a administração da RFB, limitou-se em prever “*contencioso administrativo fiscal*” de forma ampliativa, sem reduzir o campo de abrangência desse conceito. Confira-se:

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

I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, na cobrança de créditos que seja da competência da Procuradoria-Geral da União, **ou em contencioso administrativo fiscal;**

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

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

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

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

A Lei ainda prevê que compete ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil disciplinar por ato próprio os procedimentos, condições e formatos da transação do crédito em contencioso administrativo fiscal, mas, em momento algum, dispõe a respeito da competência da RFB em conceituar e limitar a sua abrangência. Veja-se:

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

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

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

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

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

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

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

Nesse sentido, entendemos que as condições para que se realize a transação dos créditos em contencioso administrativo devem observar estritamente o princípio da legalidade, de modo que atos infralegais, como a Portaria RFB nº 208/22 e 247/22, não possuem autorização para delimitar o conceito e condições previstas na lei de regência do instituto.

De modo que, não deveria a Portaria nº 208/22 ter abordado a contencioso administrativo, reduzindo-o a genericamente “à apresentação das petições e recursos” previstos nas normas supramencionadas; bem como, de mesmo modo, não precisaria a Portaria nº 247/22, vir a “corrigir” ou “ampliar” essa conceituação, haja vista que tal conceituação já havia sido esgotada pela Lei de regência, conforme destacado.

Cumprido destacar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), já se posicionou da mesma forma em situação bastante parecida à presente, em caso de parcelamento. Confira-se:

(...) O acórdão não incorreu nas omissões apontadas. **Esta Corte já se posicionou no sentido de que deve ser observado o princípio da legalidade, bem como o da hierarquia das normas, não sendo possível restringir, por meio de ato infralegal, a possibilidade concedida por lei aos contribuintes, de pagarem seus débitos tributários através de parcelamento. Dessa forma, não poderia a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15/2009, inovar no ordenamento jurídico, estabelecendo limite máximo de valor para a concessão do parcelamento simplificado, uma vez que a lei assim não o fez.** Precedente: (APELREEX Nº 27309/SE; REL.: DESEMBARGADOR FEDERAL ROGÉRIO FIALHO MOREIRA. DJ: 31/05/2013). (...) (RECURSO ESPECIAL Nº 1.569.034 – PB, RELATORA: MINISTRA REGINA HELENA COSTA, DOU 01/06/2016). [grifos nossos]

Sendo assim, toda e qualquer pretensão resistida, isto é qualquer ponto de tensão ou indefinição entre as partes (fisco e contribuinte) que leve a um litígio administrativo, pode se figurar como “contencioso administrativo fiscal”, sendo, portanto, possível de se transacionar, nos termos da legislação de regência.

Nessa perspectiva, cabe destacar, por exemplo, casos de compensação tida como não declarada. Como se sabe, em relação à decisão que considera como não declarada uma compensação, cabe apenas recurso administrativo, dirigido à própria Secretaria da Receita Federal, nos termos da interpretação conjunta do § 13 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 e do art. 56 da Lei 9.784/99.

Nos termos da primeira Portaria publicada pela RFB (208/22) para regulamentar as alterações Lei 13.988/20, vimos que tal situação não configuraria expressamente hipótese de “contencioso administrativo fiscal”.

Todavia, a Portaria RFB nº 247/22, veio a dispor sobre essa possibilidade ao conceituar o recurso previsto na Lei 9.784/99, quando referente a compensação não declarada, como uma hipótese de “contencioso administrativo”, conforme art. 5º, III, “a”, do mencionado instrumento normativo infralegal, isto é, ampliando o entendimento a respeito de contencioso administrativo fiscal que havia sido veiculado pela Portaria RFB nº 208/22.

Assim, entendemos que, tendo a Lei de regência, ou seja, a Lei 13.988/20, com alterações da Lei 14.375/22, definido que a transação de créditos sob a administração da RFB englobaria aqueles em “*contencioso administrativo fiscal*” de forma ampla, um instrumento normativo infralegal como a Portaria RFB nº 208/22 ou a Portaria RFB nº 247/22, não poderia vir a reduzi-lo ou delimitá-lo, como foi feito.

#### **7.4 Da concessão de descontos sobre o principal dos débitos considerados de pequeno valor**

Outro ponto que chama a atenção no tratamento normativo dado ao instituto da transação tributária através das normas infralegais e inúmeros editais de transação por adesão já publicados, é o fato de que a Lei 13.988/20 veda expressamente a redução do montante principal do crédito, ou seja, o seu valor originário, sem os acréscimos de juros, multas e encargos legais.

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

§ 2º É vedada a transação que:

I - reduza o montante principal do crédito, assim compreendido seu valor originário, excluídos os acréscimos de que trata o inciso I do caput deste artigo.

Embora exista essa previsão na Lei de regência, nota-se que a Portaria Conjunta nº 01/23, que instituiu o Programa de Redução da Litigiosidade Fiscal (PRLF) acabou por prever condições bastante benéficas para microempresas, empresas de pequeno porte ou pessoas físicas que possuam créditos com valor de até 60 (sessenta salários-mínimos), dentre tais condições, previu-se a redução exatamente sobre o montante principal do crédito.

Nesse sentido, confira-se:

Art. 13. Independente da Capacidade de Pagamento do contribuinte ou classificação da dívida, os créditos com valor de até 60 (sessenta) salários mínimos que tenham como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte poderão ser negociados no âmbito do PRLF mediante pagamento, a título de entrada, de valor equivalente a 4% (quatro por cento) do valor consolidado dos créditos transacionados, pagos em até 4 (quatro) prestações mensais e sucessivas, e o restante pago:

I - em até 2 (dois) meses, com redução de 50% (cinquenta por cento), **inclusive o montante principal do crédito;** ou

II - em até 8 (oito) meses, com redução de 40% (quarenta por cento), **inclusive o montante principal do crédito.**

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se também aos créditos inscritos na dívida ativa da União há mais de 1 (um) ano, realizando-se a adesão por meio do REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, disponível no endereço <[www.regularize.pgfn.gov.br](http://www.regularize.pgfn.gov.br)> . [grifos nossos]

Assim, nota-se que o PRLF criou condições pouco benéficas para contribuintes em geral, conforme já detalhado no capítulo 7 do presente trabalho, mas o cenário muda em se tratando de empresa de pequeno porte, microempresa ou pessoa física que seja sujeito passivo de créditos de até 60 salários-mínimos.

Nessa condição, conforme dispositivo transcrito, a norma prevê, inclusive, a irrelevância da Capacidade de Pagamento do contribuinte e, até mesmo, a classificação da dívida, concedendo condições muito interessantes de pagamento, com descontos corroendo o montante principal do crédito.

Nesse contexto, é imperioso destacar que a norma infralegal não agiu sozinha em prever condições benéficas e favorecidas para créditos de pequeno valor de pessoas físicas, empresas de pequeno porte e microempresas. Na verdade, a Lei 13.988/20 possui Capítulo específico para tratar da transação por adesão no contencioso de pequeno valor – o que nos parece ser o caso do art. 13 da Portaria Conjunta nº 01/23 – e prevê a possibilidade de concessão de benefícios especiais para créditos sob essa condição.

Tais benefícios, estão especificamente elencados no art. 25, da Lei 13.988/20. Veja-se:

Art. 25. A transação de que trata este Capítulo poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - concessão de descontos, observado o limite máximo de 50% (cinquenta por cento) do valor total do crédito;

II - oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória, obedecido o prazo máximo de quitação de 60 (sessenta) meses; e

III - oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constrações.

§ 1º É permitida a cumulação dos benefícios previstos nos incisos I, II e III do caput deste artigo.

§ 2º A celebração da transação competirá:

I - à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, no âmbito do contencioso administrativo de pequeno valor; e

II - à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nas demais hipóteses previstas neste Capítulo.

Desse modo, o inciso I do dispositivo prevê a possibilidade de concessão de descontos, observado o limite máximo de 50% (cinquenta por cento) do valor total do crédito, embora em nenhum momento se faz menção ao valor principal.

Sendo assim, em uma análise superficial, em tese, poderia se afirmar que a norma infralegal extrapolou a regra geral da vedação à concessão de descontos sobre o valor principal dos créditos prevista na Lei nº 13.988/20, cometendo uma ilegalidade.

Contudo, cumpre-nos analisar a questão sob diferentes prismas, a fim de atingir uma conclusão mais apurada acerca da questão.

Antes de mais nada, importante lembrar que a Constituição Federal dispõe sobre o tratamento diferenciado e favorecido que deve ser atribuído a microempresas e para empresas de pequeno porte, conforme artigos. 146, III, “d” e 179, ambos da Constituição Federal/88<sup>50</sup>. Nessa perspectiva, nota-se que o constituinte se empenhou em favorecer contribuintes que se enquadrem nessa classificação empresarial e, nesse ponto, é acertado o Capítulo dedicado à tal na Lei 13.988/20, quando prevê condições e benefícios especiais para a transação tributária desses contribuintes.

No que se refere ao artigo 13 da Portaria Conjunta nº 01/23, como vimos, extrapolou os limites legais da Lei 13.988/20 ao conceder descontos sobre o valor principal dos créditos de pequeno valor, mas o fez de forma *benéfica* ao Contribuinte, e ressalta-se, ao *Contribuinte pessoa física, microempresa e empresa de pequeno porte*.

---

<sup>50</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre [...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Sendo assim, entendemos que, embora tenha ido além do que prevê a Lei de regência, o artigo 13, da Portaria Conjunta nº 01/23 não feriu o princípio da legalidade, pois o fez de forma benéfica ao contribuinte, em última análise, “reduzindo” a tributação por meio de ato infralegal.

Nesse diapasão, entendemos que a legalidade é uma “via de mão única”, porque, tanto em sua dimensão de regra quanto em sua dimensão de princípio, é um limite ao poder de tributar e um direito individual, não sendo uma garantia estatal, conforme artigos 4º, II e 150, I, ambos da Constituição Federal<sup>51</sup>.

Além disso, em decorrência do quanto afirmado, o art. 97 do Código Tributário Nacional<sup>52</sup> jamais poderia complementar a legalidade de forma a adicionar a tal norma constitucional uma garantia estatal.

E, por fim, a norma reconstruída a partir do § 6º do art. 150 da Constituição Federal<sup>53</sup> não impede que lei autorize a *redução* de tributação ou a *concessão de benefícios especiais de pagamento a microempreendedores, empresas de pequeno porte ou pessoas físicas* por meio de atos infralegais.

Nesse sentido, a legalidade é norma que tem como objetivo proteger o indivíduo frente a ânsia arrecadatória do Estado. Se um contribuinte pessoa física, empresa de pequeno porte ou

---

<sup>51</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes [...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>52</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

<sup>53</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

microempresa, em litígio com o Estado, vislumbra, a partir da transação tributária que lhe concede benefícios favoráveis, a oportunidade de quitar os créditos sob litígio que não superam 60 salários-mínimos, é legítimo que o faça, ainda que se reduza o montante principal, como prevê a norma infralegal.

Nas palavras de Eduardo Kowarick Halperin (2021, p. 525), a legalidade:

[...] mais do que um escudo, que isola completamente o indivíduo, a legalidade é uma peneira: protege o indivíduo das impurezas estatais, mas permite que cheguem até ele eventuais vantagens concedidas pelo Estado. Essa constatação é suportada por três argumentos: um argumento linguístico, um argumento teleológico e um argumento sistemático.

O argumento linguístico decorre da constatação de que o constituinte empregou determinadas expressões, tais como “garantias asseguradas ao contribuinte” (art. 150, caput), “exigir ou aumentar tributo” (art. 150, I) e “garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País” (art. 5º, II), que só fazem sentido num contexto de proteção do indivíduo frente ao Estado. Sem a introdução de elementos normativos adicionais, não há como se ler “garantias asseguradas ao contribuinte” como “garantias asseguradas ao contribuinte e ao Estado”, assim como não há como se ler “aos brasileiros e aos estrangeiros” como “aos brasileiros, aos estrangeiros e ao Estado”. Nesse sentido, o constituinte até poderia ter empregado linguagem diversa na redação do texto constitucional, determinando, por exemplo, que “somente lei pode dispor sobre matéria tributária”, mas não o fez.

O argumento teleológico decorre da constatação de que a finalidade de se exigir uma lei em sentido formal para determinada matéria é, de um lado, garantir que essa matéria seja objeto de participação democrática (princípio democrático) e, de outro lado, assegurar que as normas reconstruídas a partir do texto legal sejam gerais, promovendo a confiabilidade, a cognoscibilidade e a calculabilidade do ordenamento jurídico (princípio da segurança jurídica). Por um lado, essas finalidades são compatíveis com uma regra que pretende proteger o contribuinte frente ao Estado, exigindo lei formal para a instituição ou para o aumento de tributos. Por outro lado, nenhuma dessas finalidades é compatível com uma regra que exija lei em sentido formal para a redução de tributos. Seria no mínimo estranho um contribuinte que reclamasse da falta de participação democrática na decisão que gerou a redução da sua carga tributária (“no tax reduction without representation”) ou que protestasse contra a redução “surpreendente” das alíquotas dos seus tributos.

Essa finalidade de proteção do indivíduo é ainda mais evidente na legalidade tributária. A tributação envolve a restrição de liberdades asseguradas pela Constituição, de forma que há uma necessidade ainda maior de se permitir aos cidadãos que possam calcular as consequências dessas restrições e de se garantir que tais restrições só ocorrerão mediante a sua concordância, manifestada por meio do parlamento. Em suma: a finalidade da legalidade, especialmente da legalidade tributária, não é estabelecer uma regra geral a respeito da necessidade de se editar leis formais para quaisquer matérias tributárias, mas sim proteger o cidadão de restrições aos seus direitos fundamentais.

O argumento sistemático, mais precisamente topográfico, decorre da constatação de que o enunciado a partir do qual se reconstrói a norma geral da legalidade está elencado no Título II da Constituição Federal (“Dos Direitos e Garantias Fundamentais”), dispondo que “ninguém será obrigado a fazer ou

deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II). Já o enunciado a partir do qual se reconstrói a norma da legalidade tributária, por sua vez, foi incluído na Seção II do Título VI (“Das Limitações do Poder de Tributar”) – caso desejasse que a legalidade fosse uma “via de mão dupla”, o constituinte poderia ter inserido o referido enunciado na Seção anterior, que dispõe acerca dos “Princípios Gerais” do Sistema Tributário Nacional. É dizer: a localização topográfica do enunciado a partir do qual se reconstrói a norma não deve ser encarada como uma simples contingência do processo constituinte ou legiferante, mas sim como um importante indicativo acerca de qual interpretação é mais coerente com o ordenamento jurídico.

Assim, a legalidade tributária é uma norma que funciona como um escudo, a fim de proteger o contribuinte frente ao Estado. Se a norma constitucional diz que é vedado exigir ou instituir, é porque não vedou reduzir os tributos, como no nosso caso, através da concessão de benefícios especiais para microempresas, empresas de pequeno porte e pessoas físicas, como fez a Lei 13.988/20 e o art. 13 da Portaria Conjunta nº 01/23.

Cumpra aqui destacar que nessa análise sistemática, não há que se falar ainda em ofensa ao princípio da separação de poderes, norma estruturante do sistema jurídico e do próprio Estado de Direito, conforme art. 2º da Constituição Federal<sup>54</sup>, haja vista que, no caso em análise, o Poder Executivo não concedeu condições mais benéficas de pagamento, reduzindo o montante principal do crédito tributário, portanto, reduzindo a carga tributária, em completa ofensa a autorização legal, haja vista que a Lei 13.988/20 dedica um capítulo inteiro apenas para ditar condições especiais para créditos de pequeno valor e para microempresas ou empresas de pequeno porte, respeitando ainda, a vontade do constituinte, conforme acima descrito.

Ou seja, a Portaria Conjunta nº 01/23, ao prever condições mais benéficas aos créditos de pequeno valor que tenham como sujeito passivo as microempresas, empresas de pequeno porte e pessoas físicas, o fez em completa e válido privilégio ao favorecimento destes.

Portanto, nota-se legítima a disposição do art. 13, da Portaria Conjunta nº 01/23, que prevê a condições de pagamento especial para créditos de pequeno valor de pessoas físicas, microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive prevendo que o desconto potencialmente concedido atinja o principal dos créditos.

---

<sup>54</sup> Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

## 8 CONCLUSÃO

Após tantos anos de entrada em vigor do Código Tributário Nacional, a transação tributária é hoje uma grata realidade.

Feito um recorte da análise da transação tributária em âmbito federal, o presente trabalho buscou analisar os contornos do modelo instituído no Brasil, evidenciando o contexto de seu nascimento, suas nuances e sua evolução, bem como elaborando análise de temas controvertidos e atuais que a permeiam.

Em um primeiro momento, analisou-se o art. 171 do Código Tributário Nacional, fazendo um cotejo sobre as “concessões mútuas” das partes envolvidas, onde se verificou a superação da suposta indisponibilidade do interesse público no que diz respeito à transação tributária, bem como, longe de dissipar as controvérsias que virão em torno dos efeitos jurídicos da transação, afirmou-se, no que diz respeito à eficácia jurídica, que ela não possui o poder de extinguir a obrigação tributária, mas, tão somente, serve como meio para tanto.

Buscou-se demonstrar que a transação decorre do amadurecimento do direito tributário, nitidamente saturado dos modelos de regularização que ignoravam as características econômico-fiscais de cada contribuinte.

É nesse contexto de transformação do Direito Tributário que se insere a transação. Ela está intrinsecamente ligada à necessidade de se conferir uma maior legitimidade social à tributação, à busca pela maior eficiência na gestão administrativa-tributária, e ao estreitamento de relações entre Fisco e Contribuintes.

Nesse ponto, diferentemente dos programas de refinanciamento anteriores, o que justifica o instituto não é uma situação econômica atípica que atinge, em maior ou menor grau, todos os contribuintes, mas a situação transitória de crise econômico-financeira específica do sujeito passivo, bem como assegurar que a cobrança dos créditos tributário seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes, que a cobrança dos créditos seja realizada de forma menos gravosa para ambas as partes, em estímulo à autorregularização, conformidade fiscal e a redução da litigiosidade.

Também se destacou a postura proativa da Fazenda Pública, seja pelo seu papel regulamentador, seja por meio do oferecimento de editais de transação recorrentes, pela abertura ao diálogo quando da concretização de transações individuais.

Observadas essas premissas, nota-se que a Lei nº 14.375/22, que alterou a Lei nº 13.988/22 veio a aumentar o calibre do instituto, acompanhada das consequentes Portarias PGFN nº 6.757/22 e RFB nº 247/22.

Registre-se, a possibilidade assegurada pelo novo diploma de formalização de transação tributária, por adesão ou por proposta individual, para fins de quitação de débitos não inscritos em dívida ativa, isto é, aqueles em contencioso administrativo, retirando-se a limitação anterior, que a restringia a créditos tributários inscritos em dívida ativa.

Além disso, maiores benefícios são outorgáveis ao contribuinte com a alteração legislativa de 2022. Por um lado, viu-se a criação da possibilidade de utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, além da utilização de precatórios (inclusive, de forma cumulativa).

Em clara intenção da atualização legislativa em dar mais potência ao instituto, quanto ao prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL, podem ser aproveitados no contexto de ser de titularidade do responsável ou de corresponsável pelo débito, de pessoa jurídica controladora ou controlada, de forma direta ou indireta, ou de sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma pessoa jurídica apurados e declarados à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, independentemente do ramo de atividade, no período previsto pela legislação tributário.

Outro ponto relevante, foi o valor máximo dos descontos conferíveis ter aumentado de 50% para 65% do valor total dos créditos transacionados, aumentando, igualmente, o limite temporal dos parcelamentos, de 84 meses para até 120 meses.

Mas nem tudo é positivo. Na fase atual, após três anos que com ela convivemos, considera-se que o instituto da transação tributária é de extrema relevância para o sistema jurídico brasileiro e, sem dúvidas, tem sofrido constantes e importantes aprimoramentos a fim de perseguir seu aperfeiçoamento. Contudo, como criticado no presente trabalho, ainda existem muitos pontos dos quais é necessário depositar maior atenção, a fim de elevar a aplicabilidade do instituto no Brasil.

Em relação a tais pontos de aprimoramento, o presente estudo selecionou alguns principais temas controvertidos para análise, na perspectiva do autor.

Como se destacou, um dos principais pontos que devem ser aprimorados na aplicação do instituto se relaciona com a deficitária metodologia da mensuração da capacidade de pagamento e da situação econômica do contribuinte, haja vista que, nos moldes atualmente postos, onde se verifica completa ausência de informações de como é feita a aferição prescrita de forma clara e objetiva, a possibilidade do contribuinte em rebater o cálculo estimado pelos sistemas da PGFN/RFB se torna bastante prejudicado, tornando discrepante a aplicação do procedimento de revisão da capacidade de pagamento, também trazido como novidade pela alteração legislativa e normas infralegais estudadas.

Além disso, também nos debruçamos sobre a dúbia interpretação quanto à aplicabilidade de descontos no confronto entre capacidade de pagamento e *rating* do crédito tributário a ser transacionado e sua consequente insegurança gerada aos contribuintes. É que, da forma atualmente posta nas normas relacionadas, é legítima a dúvida do contribuinte quanto aos critérios objetivos a serem utilizados para a concessão efetiva de descontos quando colocados em xeque a capacidade de pagamento e o *rating* do crédito, o que, certamente, gera insegurança e os afasta da utilização do instituto da transação tributária para fins de regularização do passivo fiscal, especialmente no que se refere à transação do contencioso administrativo. Há uma regra geral e outra específica para a concessão de descontos nessas situações? A resposta é inconclusiva, haja vista que pela análise normativa não se mostra possível responder a esse questionamento.

Também se abordou o limite dos atos infralegais para fins de delimitação do conceito de “contencioso administrativo”, como fez a Portaria RFB nº 247/22, Entendemos que um instrumento normativo infralegal como é uma Portaria não poderia vir a reduzir ou delimitar esse conceito, como foi feito, sob pena de ofensa à legalidade e hierarquia das normas.

Noutro giro, quanto ao avanço da Portaria Conjunta nº 01/23 em relação à Lei nº 13.988/20 quanto à concessão de descontos sob o principal dos créditos para microempresas, empresas de pequeno porte ou pessoas físicas que possuam crédito com valor de até 60 (sessenta salários-mínimos), entendemos ser válido o privilégio e favorecimento destes, em observância aos ditames constitucionais a respeito do tratamento dado à esses contribuintes e do entendimento que a legalidade tributária é uma norma que funciona como um escudo ao contribuinte frente ao Estado.

Assim, certo de que os primeiros passos foram dados, com pontos muito positivos e outros que ainda merecem evoluir, nosso intento com o presente trabalho foi amplificar a análise e compreensão do instituto da transação tributária, para, humildemente, cooperar para seu emprego legítimo e eficaz na sua definitiva incorporação da vida prática tributária dos contribuintes.

Em arremate, a conclusão em que se chega ao final do estudo é de que o instituto da transação tributária é de suma importância para a progressão civilizatória, em detrimento de uma jurisdição executiva marcada pela ideia de expropriação patrimonial, além de questões penais em que atua na privação de liberdade e da agressão estatal, evidenciando em que sentido a transação tributária se interpõe, atraindo o consenso entre os interessados e afastando o braço de força do Estado. Contudo, vimos que a transação não é elemento estático e é necessário se atentar para a dinamicidade das relações que a circunscrevem, onde se evidencia os seus pontos

fracos que não se mostram ajustados à realidade prática. Só o tempo nos dirá o quão longe podemos ir.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. *In: O direito público em tempos de crise: estudos em homenagem a Ruy Ruben Ruschel*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

BLUEMENAU/SC. Lei Ordinária nº 8.532, de 13 de dezembro de 2017. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sc/b/blumenau/lei-ordinaria/2017/854/8532/lei-ordinaria-n-8532-2017-dispoe-sobre-transacao-de-creditos-tributarios-e-nao-tributarios-do-municipio-de-blumenau-objeto-de-execucao-fiscal-ajuizada-ate-31-12-2014-ou-de-litigio-judicial-nas-hipoteses-que-especifica-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 12 jan. 2023.

BOSSA, Gisele Barra. VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. Capítulo 2 – Arbitragem tributária e a reconstrução do interesse público. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.

BRASIL. **Conselho Nacional de Justiça**. Justiça em Números 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 12 jan. 2023.

BRASIL. Lei nº 10.406/02. **Código Civil**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 15 dez. 2022.

BRASIL. Lei nº 13.105/15. **Código De Processo Civil**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 15 dez. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.988/20**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses em que especifica. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2019-2022/2020/lei/113988.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/lei/113988.htm). Acesso em: 15 de dez. 2022.

BRASIL. **Medida Provisória nº 899, 16 de outubro de 2019**. Exposição de motivos. Distrito Federal, 2019.

BRASIL. **Ministério da Fazenda**. Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 01/2023. Dispõe sobre o Programa de Redução da Litigiosidade Fiscal. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=128395>. Acesso em: 12 fev. 2023.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. PGFN em números 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>. Acesso em: 12 jan. 2023.

BRASIL. **Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Portaria PGFN nº 6757/22. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 1º jan. 2023.

BRASIL. **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. Edital PGDAU nº 02, de 17 de janeiro de 2023, disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/edital-pgdau-no-2-de-17-de-janeiro-de-2023.pdf>. Acesso em: 03 mar. 2023.

BRASIL. **Receita Federal do Brasil**. Portaria RFB nº 247/22. Regulamenta a transação de créditos tributários sob administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127311>. Acesso em: 01 de jan. 2023.

BRASIL. **Receita Federal do Brasil**. Simulador do Programa Litígio Zero. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/servicos/aderir-ao-acordo-de-transacao-tributaria-pelo-programa-litigio-zero-junto-a-receita-federal>. Acesso em: 04 mar. de 2023.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. EREsp 727.976/PR, Rel. p/ Acórdão Min. Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 09.08.2006.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial nº 945.956/RS, Relator Ministro José Delgado, julgado em 04.12.2007.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 113.3027/SP, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 13.10.2010.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE nº 949297. Relator Min. Edson Fachin. Julgado em 08.02.2023.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE nº 955227. Relator Min. Roberto Barroso. Julgado em 08.02.2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e método**. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 10ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

CONRADO, Paulo Cesar e ARAUJO, Juliana Furtado Costa. **A transação tributária na prática da Lei 13.988/20**. Coordenação. 2ª edição. São Paulo. Thomson Reuters Brasil, 2022.  
CONRADO, Paulo Cesar. **Perspectivas do contencioso tributário com o novo Código de Processo Civil**. São Paulo: Noeses, 2015.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 1ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

GOIÁS. Lei nº 16.675, de 28 de julho de 2009. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=128761>. Acesso em: 12 jan. 2023.

GOMES, Daniel de Paiva. GOMES, Eduardo de Paiva. Capítulo 5 - A transação tributária e sua (obrigatória) utilização e situações de calamidade pública: o caso da pandemia da COVID-19 In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.).

**Transação Tributária na prática da Lei nº 13.988/20.** 2ª Edição. São Paulo: Thomson Reuters Brasil.

GOMES, Daniel de Paiva. Os limites subjetivos da coisa julgada nas ações antiexacionais preventivas em operações de transformação e incorporação. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Org.). **Processo Tributário Analítico** Volume IV: Coisa Julgada. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2019.

GONÇALVES, Carla de Lourdes. Capítulo 8 – **Rescisão da transação individual diante da declaração de inconstitucionalidade pelo STF** In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação Tributária na prática da Lei nº 13.988/20.** 2ª Edição. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Três Observações sobre a Legalidade Tributária.** Revista Direito Tributário Atual, n.47. p.525-553. São Paulo: IBDT, 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. (Im)possibilidade de discussão judicial de aspectos jurídicos do crédito após a confissão irretratável e irrevogável. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho.** Belo Horizonte: Fórum, 2022.

MENDOÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem e transação tributária.** 1ª Edição. Brasília, DF: Gazeta Jurídica, 2014.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária – Série Doutrina Tributária v. XVIII.** São Paulo: Quartier Latin, 2015.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário – 2ª Edição, rev. e atual –** São Paulo: Noeses, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. **Transação e novação: a extinção do crédito tributário pelo artigo 171 do CTN e a (im)possibilidade de repetição do indébito.** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho.** Belo Horizonte: Fórum, 2022.

SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. Capítulo 3 – Transação como mecanismo preparatório para a extinção da obrigação tributária In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação Tributária na prática da Lei nº 13.988/20.** 2ª Edição. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

VERGUEIRO, Camila Campos. Capítulo 2 – CPC/2015, regulamentação da transação e suas modalidades In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Transação Tributária na prática da Lei nº 13.988/20.** 2ª Edição. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.