

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL SOB A VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.988/2020:
FERRAMENTA PARA SUPERAÇÃO DA CULTURA DO CONTENCISO FISCAL**

EDUARDO BARBOSA TORRES DE MELO

RIO DE JANEIRO

2022

EDUARDO BARBOSA TORRES DE MELO

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL SOB A VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.988/2020:
FERRAMENTA PARA SUPERAÇÃO DA CULTURA DO CONTENCISO FISCAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito, **sob orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.**

RIO DE JANEIRO

2022

FICHA CATALOGRÁFICA

CIP - Catalogação na Publicação

MM528t Melo, Eduardo Barbosa Torres de
Transação tributária federal sob a vigência da
Lei nº 13.988/2020: ferramenta para superação da
cultura do contencioso fiscal / Eduardo Barbosa
Torres de Melo. -- Rio de Janeiro, 2022.
61 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Direito tributário e financeiro. 2. Transação
tributária federal. 3. Contencioso fiscal. 4.
Crédito tributário. 5. Resolução consensual. I.
Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos
pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

EDUARDO BARBOSA TORRES DE MELO

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL SOB A VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.988/2020:
FERRAMENTA PARA SUPERAÇÃO DA CULTURA DO CONTENCISO FISCAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito, **sob orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.**

Data da Aprovação: __ / __ / ____

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Eduardo Maneira - Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2022

*Não tenha medo de desistir do bom
para obter o excelente
John D. Rockefeller*

AGRADECIMENTOS

Por mais incrível que possa soar, com absoluta certeza, essa é a parte mais difícil do trabalho de conclusão do curso. Resumir em poucas páginas o carinho por certas pessoas e momentos marcantes durante 05 anos de graduação é extremamente desafiador.

Para aqueles que me conhecem, certamente sabem que a FND/UFRJ me proporcionou não apenas o título acadêmico de bacharel em Direito em uma renomada faculdade reconhecida mundialmente, mas além disso, foi responsável por me mostrar os verdadeiros valores da vida, quais sejam, o amor incondicional da família, o apoio dos amigos e de diversos sentimentos proporcionados ao longo dessa trajetória.

Em um primeiro momento, registro o meu agradecimento aos meus pais Simone e Alvaro, que me incentivaram em todos os meus anseios. Lembro-me, já com os olhos marejados, das inúmeras vezes que falhei e ali estavam eles com uma palavra de força, um abraço reconfortante ou apenas um olhar de esperança. É difícil mensurar minha gratidão em poucas palavras, mas que saibam que essa conquista é deles também.

Ao meu pai Alvaro, agradeço por me ensinar o mais puro sentimento de carinho pela família, de resiliência nos momentos de dificuldade e por ser meu melhor amigo. À minha mãe Simone, as palavras não são suficientes para retribuir todos os atos de cuidado e proteção para que nada faltasse ao meu dia a dia, e que ainda poderei compensar todo o possível e impossível que abdicou de si para ver a minha felicidade.

Ao meu irmão Bruno, uma referência que sempre me blindou de cometer os erros já enfrentados e me guiou pelo caminho das pedras para desfrutar apenas de momentos felizes. Exemplo de perseverança e minha maior saudade diária.

Dedico esse momento, também, àqueles que foram inspirações não apenas profissionais, mas como patriarcas, ao meu avô materno Gildásio e ao meu avô paterno Carlos Alberto, que na oportunidade já não se encontram mais aqui.

Não poderia deixar de mencionar meu carinho por minha avó materna, tios e primos que sempre acompanharam minha caminhada desde meu ingresso na FND/UFRJ.

Aos irmãos que a vida me apresentou, Guido e Lucas, agradeço por confiarem sempre no meu potencial e por me fazerem acreditar ainda mais em mim. Compartilhar conquistas com vocês é sensacional, ainda mais sabendo do futuro brilhante que teremos pela frente. A amizade iniciada há mais de 18 anos, sempre repleta de risadas e bons momentos, foi essencial nos momentos mais desafiadores até hoje.

À minha namorada, Giovanna, sou grato por tornar tudo mais leve e mais divertido. Encontrar alguém que possamos ser genuinamente quem somos no íntimo é uma sensação indescritível, ainda mais quando se buscam os mesmos objetivos. A distância Rio de Janeiro e São Paulo nunca foi capaz de impedir nossos sonhos, muito menos o nosso companheirismo de sempre.

Deixo meu registro também aos amigos que a FND/UFRJ me possibilitou dividir importantes momentos, Matheus, Guilherme, Outair, Vinicius, Victor, Matheus, que fizeram parte da minha rotina diária na Moncorvo Filho nº 08, assim como nos Jogos Jurídicos, nas festas da faculdade e em nossas viagens. Espero carregar daqui em diante a amizade com meus futuros colegas de profissão.

Não poderia deixar de mencionar também que a FND/UFRJ me apresentou os amigos Aída, Ana Paula e João Pedro, que me acompanharam durante altos e baixos na graduação, sempre ajudando uns aos outros.

Agradeço, ainda, à minha equipe do escritório Barbosa Müssnich Aragão Advogados, que me acolheram e me mostraram as mais incríveis singularidades do direito tributário. Espero que essa caminhada se prolongue por muitos anos, agora na posição de advogado e, que eu possa retribuir com comprometimento e resultados.

Registro, também, o agradecimento ao Professor Doutor Eduardo Maneira e ao advogado Guilherme Picinini, pelo auxílio na presente produção acadêmica, que simboliza o fim de um ciclo importante para todo bacharel em Direito e futuro advogado.

Aos que não pude citar nominalmente nessa breve passagem, saibam que estão guardados na minha memória com muito carinho e construíram parte do que sou hoje como pessoa e profissional.

Por fim, gostaria de agradecer ao que a Faculdade Nacional de Direito me proporcionou e tenho certeza de que continuará me abrindo portas. E deixo um presságio de que o Eduardo de daqui a 10, 30, 50, ou quanto mais a vida me permita desfrutar, possa agradecer ao Eduardo de hoje, que mais essa etapa completou com tanta dedicação.

RESUMO

A presente pesquisa tem por objetivo a análise dos desafios e dos propósitos respectivos à regulamentação do instituto da transação tributária federal e de que forma a implementação e aplicabilidade prática da modalidade de extinção do crédito tributário no ordenamento jurídico brasileiro consolida a superação da cultura do contencioso fiscal e, também, como corrobora para o fortalecimento da resolução alternativa do crédito tributário, mediante a análise de dados e de casos concretos.

Palavras-chave: Transação tributária federal; Litigiosidade; Métodos adequados de solução de conflitos. Extinção do crédito tributário.

ABSTRACT

The present research aims to analyze the challenges and purposes of regulating the federal tax transaction and how the implementation and practical applicability of this method of extinguishing the tax credit in the Brazilian legal system consolidates the overcoming of the tax litigation culture, and also how it contributes to the strengthening of the alternative resolution of the tax credit, by analyzing specific data and concrete cases.

Keywords: Federal tax transaction; Litigiousness; Adequate methods of conflict resolution or alternative dispute resolution. Extinction of the tax credit.

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

INSPER – Instituto de Ensino Superior e Pesquisa

PIB – Produto Interno Bruto

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

FIRJAN - Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro

TRF – Tribunal Regional Federal

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

CPC – Código de Processo Civil

IBATT – Instituto Brasileiro de Transação Tributária

MP – Medida Provisória

ABDF – Associação Brasileira de Direito Financeiro

ABRAT – Associação Brasileira de Direito Tributário

ABAT – Associação Brasileira de Advocacia Tributária

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

RFB – Receita Federal do Brasil

FGV – Faculdade Getúlio Vargas

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO 1 – O CONTENCIOSO FISCAL NO BRASIL	15
1.1 Poder de tributar	15
1.2 Procedimento fiscalizatório	16
1.3 A ausência de diálogo e suas consequências	18
1.4 A acentuação dos problemas inerentes ao contencioso fiscal	19
1.5 A desconstrução de tabus sociais frente à mudança de postura da Administração Pública	21
CAPÍTULO 2 – A DISPOSIÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO E OS LIMITES LEGAIS	24
2.1 O tratamento do crédito no âmbito do direito tributário	24
2.2 O interesse público e a viabilidade da transação tributária federal	25
2.3 O entrave jurídico entre a indisponibilidade do crédito tributário e o princípio da eficiência pública	27
2.4 Os limites para negociação do crédito na transação tributária federal face aos princípios constitucionais	28
CAPÍTULO 3 – A REGULAMENTAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL	32
3.1 As tentativas anteriores de implementação pelo Poder Legislativo	32
3.2 O advento da MP nº 899/2019 e o projeto de conversão na Lei nº 13.988/2020	33
3.3 A regulamentação da transação tributária federal e a pandemia da COVID-19	35
3.4 As modalidades da transação tributária federal e os objetivos	37
3.5 As diferenças entre a transação tributária federal e os parcelamentos especiais	40
CAPÍTULO 4 – OS DESAFIOS, OS RESULTADOS E O QUE ESPERAR	43
4.1 As dificuldades para a potencialização da transação tributária federal	43
4.2 O esforço da Administração Pública para atingimento de metas	47
4.3 Os reflexos da transação tributária federal para os Estados e Municípios	51
CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58

INTRODUÇÃO

Diante dos crescentes debates sobre a reforma tributária e das inúmeras tentativas do Estado brasileiro em equilibrar o custo de manutenção da máquina pública com a arrecadação fiscal, identifica-se uma atuação dos legisladores e dos intérpretes da lei voltada para o tratamento responsável do crédito fiscal. Nesse sentido, uma importante conquista para o Fisco e os contribuintes, se deu com a recente regulamentação do artigo 156, inciso III, do Código Tributário Nacional, por meio da Lei nº 13.988/2020.

Em razão da inutilização da ferramenta por mais de cinquenta anos, em consequência da inércia do legislador, que não estabeleceu as diretrizes e os parâmetros legais para sua respectiva aplicação prática, evidenciado a partir da análise do artigo 171, caput, do Código Tributário Nacional, a ferramenta se limitou ao campo formal abstrato.

Contudo, devido aos resultados deficitários anuais do Estado, aos impactantes gastos direcionados para a garantia do crédito tributário pela Fazenda Nacional, assim como a extensão das lides em âmbito administrativo e judicial nos tribunais durante anos fizeram a Administração Pública repensar a cobrança de créditos tributários inscritos ou não em dívida ativa. Com a edição da Medida Provisória nº 899/2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.988/2020, e com o advento da regulamentação, Calmon interpretou os objetivos nos seguintes termos:

Considerando a possibilidade prevista no CTN de que “[a] lei pode facultar [...] aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário”, buscou-se, com vistas à redução da litigiosidade e à viabilização do recebimento de créditos (notadamente contenciosos), estipular balizas para permitir que contribuinte e União realizem transação¹.

Da mesma forma se manifestou Schoueri:

Deve-se ter em mente que a atividade da autoridade administrativa é obrigatória, à luz do art. 142 do Código Tributário Nacional. Ao mesmo tempo, não se pode negar que não é interesse sequer do Fisco que uma disputa judicial fique se arrastando por anos, entulhando os tribunais e prorrogando indefinidamente o eventual recebimento do crédito tributário. Daí por que o art. 171 do Código Tributário Nacional, ao tratar da transação, prevê a necessidade de uma lei, que deverá impor condições para que uma transação seja possível. Tem-se, aqui, uma conciliação entre, de um lado, o Princípio da Legalidade, que exige a presença de uma lei para que se dê a transação e, de outro,

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. E-book. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

o interesse público, que muitas vezes será mais bem atendido se forem encurtadas as demandas judiciais, por meio da transação².

Ainda que destacados apenas os objetivos de redução da litigiosidade e da recuperação do crédito, deve-se mencionar o intuito em viabilizar uma superação do direcionamento das demandas para um sistema jurídico defasado, reduzir os impactos e desgastes causados pelo tempo entre as partes, conter os gastos da Administração Pública, superar o cenário de insegurança jurídica e atender ao princípio da prevalência do interesse social.

Não obstante ao surgimento da discussão na iminência de uma crise fiscal que se estende há anos, o interesse da Administração Pública não se resume a um viés meramente arrecadatório. Ao analisar a exposição de motivos da Medida Provisória nº 899/2019, que foi convertida na Lei nº 13.988/2020, a regulamentação da transação tributária está associada aos motivos acima destacados, conforme a seguinte passagem:

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.

(...)

Todas essas propostas permitirão, ademais, que a PGFN concentre esforços noutras causas, litígios ou cobranças, promovendo incremento na arrecadação, a prevenção e a redução de litigiosidade, e ganhos de celeridade, eficiência e economicidade³.

Logo, com essa nova proposta apresentada pela Administração Pública, há o rompimento de paradigmas a respeito da eficiência e do êxito da arrecadação fiscal, a aproximação com os contribuintes, a abertura ao diálogo entre as partes e, principalmente, a superação da cultura do contencioso tributário, sob um plano de fundo carregado pelos princípios da legalidade, da isonomia, da livre concorrência e da capacidade contributiva.

Dessa forma, busca-se investigar essa nova postura adotada pela Administração Pública, que afastou a tradicional irredutibilidade e inflexibilidade do Fisco quando se trata da discussão envolvendo o crédito tributário. Logo, o objetivo do projeto é analisar os motivos, o interesse e

² SCHOEURI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. E-book. São Paulo: Saraiva, 2019.

³ BRASIL. **Medida Provisória nº 899, de 16 de Outubro de 2019**: Exposição de motivos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm. Acesso em: 04 abr. 2021.

os reflexos nos campos social, trabalhista e econômico em face da recente regulamentação da ferramenta.

Além disso, há o foco em analisar as novidades trazidas pelo tema, os impactos causados pela utilização da ferramenta, a relação com os princípios constitucionais e a desconstrução de um cenário tributário dualista, com base na MP nº 899/2019, convertida na Lei nº 13.988/2020, responsável pela delimitação da transação tributária como solução do crédito tributário pela via consensual em detrimento do contencioso fiscal.

Para possibilitar a compreensão do objeto de estudo em destaque, torna-se imprescindível delimitar as funcionalidades da transação tributária e de que maneira ela se apresenta como uma alternativa para superação do contencioso fiscal.

Sendo assim, o principal objetivo do legislador ao regulamentar o instituto é reduzir o microsistema do contencioso tributário, desenvolver uma visão amadurecida sobre a relação tributária e promover o encerramento do crédito em discussão pela via “amigável”. É preciso delimitar a transação, originariamente, como uma ferramenta para sobrepor essa cultura litigante, dualista e prolongada.

Essas diferenças exemplificativas, que flutuam no campo da objetividade e da subjetividade, devem ser analisadas com segurança e adequação para que o ato seja convalidado pela estrita legalidade. Adicionalmente, essa perspectiva está devida harmonia com o pensamento Paulsen, que assim destacou:

A ideia de colaboração entre Fisco e contribuintes vem ganhando espaço no Direito Tributário. A excessiva polarização entre os atores da cena tributária e um ambiente demasiadamente litigioso não contribui para a justiça e para a eficiência na arrecadação dos tributos.

(...)

Aliás, a adoção de práticas orientadoras e a construção de uma relação de maior parceria entre Fisco e contribuintes vem dando excelentes resultados, sendo que diversos entes federados obtiveram acréscimos de arrecadação, fomentando a autorregularização dos contribuintes⁴.

Portanto, os pilares da pesquisa também estão relacionados aos temas e assuntos controvertidos, na avaliação do impacto econômico, social e empresarial, na regulamentação

⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. E-book. São Paulo: Saraiva, 2020.

concomitante com o advento da pandemia da COVID-19 e, também, nos resultados, nos comentários e nas sugestões para o aprimoramento da transação tributária como medida de superação do contencioso fiscal.

Vale mencionar, ainda, que o recurso metodológico a ser utilizado nesta monografia é o do tipo pesquisa exploratória documental⁵, e tem como objetivo a análise de textos legislativos, doutrinários, artigos científicos, websites, palestras virtuais e demais fontes de dados relacionadas, principalmente, com direitos constitucionais, fundamentais, econômicos, financeiros e tributários.

Buscou-se ainda trazer importantes debates e provocações suscitados, especialmente pelos contribuintes, dispostos em recursos midiáticos e relatórios de grupos de pesquisa especializados, para compreensão do instituto da transação tributária federal e de que forma busca superar a cultura do contencioso fiscal.

Portanto, o tema a ser investigado, a regulamentação da transação tributária federal como forma de conter os litígios envolvendo o Fisco e os contribuintes e de que forma ocorre na perspectiva de resolução alternativa do crédito tributário, será analisado sob a vertente das legislações nacionais e relacionadas ao direito tributário e financeiro até o ano de 2022.

Por fim, cumpre mencionar algumas questões a investigar, tais como: *(i)* Por que houve a regulamentação do instituto apenas após mais de 50 anos de inoperância?; *(ii)* De que forma a transação tributária se apresenta como uma modalidade alternativa para resolução do crédito tributário pela via não litigiosa?; *(iii)* Como foi possível conciliar o instituto, que engloba concessões mútuas de ambas as partes, com o princípio da irrenunciabilidade de direitos sobre o crédito tributário? *(iv)* Como os benefícios ofertados pela transação tributária, em meio ao surgimento da pandemia da COVID-19, maximizam o potencial do instituto em meio aos impactos sanitários, trabalhistas, econômicos e tributários na sociedade? *(v)* Quais os benefícios, vantagens e conclusões após mais de 02 anos de aplicação e vigência do instituto?

⁵ RAMPAZZO, Lino. **Metodologia Científica**. São Paulo: Loyola, 2015.

CAPÍTULO 1 – O CONTENCIOSO FISCAL NO BRASIL

1.1 Poder de tributar

Como restou convencionado pelo pacto do contrato social, para possibilitar a manutenção e equilíbrio da máquina pública, o controle de rendas e riquezas, o convívio harmônico entre os cidadãos, dentre outros objetivos de regulação sociopolíticas, a tributação se mostrou como o mecanismo eficaz conferido ao Estado pelos homens para a busca do equilíbrio social, jurídico e econômico.

A necessidade de assegurar a propriedade privada, de monitoramento da circulação monetária, de proteção e regulação do mercado interno e externo, do equilíbrio das desigualdades sociais foi possível pelo desempenho do poder de tributação pelo soberano, responsável pela determinação de espaços públicos e privados, da entrada e da saída de moeda, serviços e mercadorias de outros Estados, da redução de diferenças socioeconômicas, entre outras funções exclusivas.

Esse papel de controle e regulação, embora fundamental para o bem-estar social e equilíbrio das relações humanas, evidencia um desequilíbrio na relação tributária, pois ao Estado compete o poder de acesso aos dados e informações sigilosas, movimentações financeiras, opções de mercado, visões estratégicas dos contribuintes que objetivam o acúmulo de riqueza e ascensão social.

Por esse motivo, é possível depreender que o poder de tributar, exercido pelo Estado, já denota a verticalização do tratamento do crédito tributário, na qual o pagamento de valores destinados ao soberano, sejam esses entendidos como impostos, contribuições, taxas, não comportam a negativa do contribuinte, sob o risco de paralisação do processo, perdimento de valores e mercadorias, os quais devem ser contestados por meio do contencioso administrativo ou judicial.

O surgimento do contencioso decorre da própria função de tributar, visto que no atual desenho institucional brasileiro não há oportunidade para o diálogo e explicações entre os fiscais designados pelo Estado e os contribuintes responsáveis pela obrigação tributária. O crédito tributário deve ser adimplido para a manutenção da atividade empresarial e para

resguardar os direitos individuais constitucionalmente previstos, tais como a liberdade e a autonomia privada.

Essa relação, portanto, exprime o caráter inquisitorial *ab initio*, pois o Estado é aquele responsável pela elaboração da legislação fiscal e, simultaneamente, beneficiário do resultado da tributação. Da mesma forma ponderou o Doria na seguinte passagem:

A. R. Sampaio Dória decompõe a discriminação de rendas em discriminação pela fonte e discriminação pelo produto (as participações e transferências), sendo a primeira, a discriminação pela fonte, chamada de originária “porque toda a legislação tributária material (portanto, o esquema qualitativo e quantitativo da obrigação fiscal) provém do órgão que efetua a arrecadação e se apropria de seu resultado, dentro dos parâmetros traçados pela Constituição.”⁶

Com isso, o objetivo inicial do estudo do contencioso fiscal é justamente demonstrar como o tratamento correto do crédito tributário, a relação litigiosa entre os sujeitos envolvidos e os esforços empenhados pelas partes na discussão do lançamento corroboram para que a ferramenta jurídica se transmute em uma problemática no sistema brasileiro.

1.2 Procedimento fiscalizatório

Na fase de fiscalização, pela qual o contribuinte é submetido a prestar informações e esclarecimentos, bem como o detalhamento de valores em circulação e operações, muito se fala na correspondência ao processo inquisitório advindo do direito processual penal.

Isso porque, a própria Fazenda Pública, responsável pela análise dos dados e pela verificação das operações suscetíveis à tributação, figura-se como a mesma beneficiada com a arrecadação do valor oriundos do lançamento fiscal.

Não apenas isso, como também o fato de o processo de fiscalização não contar com a presença ativa do contribuinte, o qual está limitado a apresentar documentos e responder às considerações e dúvidas da Administração Pública.

⁶ DORIA, A.R. Sampaio *apud* TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado**. Contemporâneos estudos em homenagem a Nelson Saldanha. Barueri: Manole, 2005, p. 460-504.

De maneira a corroborar com a tese, Segundo já se manifestou sobre a participação dos integrantes da relação tributária no procedimento fiscal, conforme trecho abaixo transcrito:

Os meros procedimentos são inquisitórios, no sentido de que levados a cabo unilateralmente pela Administração, sem a necessária participação do contribuinte. Trata-se de decorrência do fato de os procedimentos operacionalizarem atividade administrativa típica, sem conteúdo decisório acerca de um conflito de interesses.⁷

O objetivo do estudo não é questionar a legitimidade ou a idoneidade do procedimento fiscalizatório, tendo em vista que não obstante a unilateralidade do ato, sabe-se que está regido pelos princípios constitucionais da legalidade, razoabilidade, entre outros.

O foco é voltado para demonstrar a polarização da relação tributária se forma antes mesmo do lançamento do crédito, pelo qual não há oportunidade de diálogo entre as partes envolvidas.

Muito embora seja uma forma que o legislador previu de conferir segurança jurídica e imparcialidade, quando do lançamento fiscal, o qual é tido como uma atividade vinculada e obrigatória, conforme o artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a partir de então começam a surgir as controvérsias da ausência de diálogo.

A grande questão é explicitar que o problema da cultura do contencioso fiscal no Brasil tem surgimento desde o simples ato de controlar e fiscalizar pela Administração Pública. Os sujeitos da relação tributária se comportam na qualidade de adversários e em busca de objetivos divergentes, não lhes sendo facultado o diálogo para a busca da solução amigável.

Em virtude dessa polarização acentuada e da precarização das vias consensuais no âmbito administrativo e judicial tributário, se dá início a abordagem do estudo que busca compreender a origem do problema e de que maneira é possível superar essa estigmatização sociocultural, para assegurar maior eficiência de tratamento do crédito tributário.

⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 9. ed. E-book. São Paulo: Atlas, 2018.

1.3 A ausência de diálogo e suas consequências

O cenário da falta de comunicação entre os contribuintes e a Administração Pública acentua uma relação bastante controvertida. A grande maioria dos contribuintes por não ter o pleno conhecimento da destinação dos valores arrecadados, naturalmente se sente lesado por recolhimentos sobre grande parte de seu lucro, de suas atividades e de seu patrimônio.

A partir do momento em que não são oferecidas as devidas explicações acerca da arrecadação e da consequente aplicação dos valores recolhidos pela Administração Pública, o senso comum assume para si que os tributos não mais figuram como um investimento retornável, mas sim como uma lesão patrimonial ratificada pela lei.

Essa falta de transparência governamental e ausência de resultados práticos, acrescentado ao aumento arrecadação anual de tributos no Brasil⁸ não apenas traz impactos nas questões fiscais, econômicas, sociais, assim como acentua as divergências da relação conflituosa entre a Fazenda Pública e os contribuintes.

Cabe destacar que essa sequência interligada de problemas fomenta uma dualidade na relação tributária que se estende desde a fiscalização para a cobrança e, conseqüentemente, transmuta-se para a fase litigiosa, com um acúmulo de desgaste que impacta negativamente na celeridade e eficiência da resolução do crédito tributário.

Quando a Fazenda Pública e os contribuintes são submetidos a resolução da lide pela via contenciosa, seja no âmbito administrativo ou judicial, há uma série de entraves materiais e processuais que não foram resolvidos entre as partes anteriormente, que dificultam ainda mais o diálogo, como foi devidamente explicitado.

A lógica processual por si só é encarada como uma espécie de “campo de batalha” jurídico, pela qual fica ainda mais evidente essa polarização de ideais opostos, essa ausência de interesse pela resolução consensual e amigável, além da resiliência quanto a abdicação de direitos em favor da parte adversa.

⁸ E lá se vai R\$ 1,5 trilhão do bolso do contribuinte. **Impostômetro**. Disponível em: <https://impostometro.com.br/Noticias/Interna?idNoticia=1199>. Acesso em: 06 set. 2021.

Essa intensificação do direcionamento de controvérsias para a resolução pela via litigiosa, em decorrência da não persecução por um diálogo entre as partes, resulta em infundáveis discussões que se acumulam nas cortes processuais administrativas e judiciais, calcificando o problema da morosidade processual e definitividade das causas.

Conforme trecho explicitado por Nunes⁹, anteriormente à regulamentação da transação tributária em âmbito federal, já havia essa concepção que a saída viável e com efetivo potencial para dirimir o problema da massificação do contencioso brasileiro seria por meio da regulamentação da ferramenta:

No Brasil, alguns fatores contribuem para o elevado número de demandas judiciais tributárias. O principal deles é a falta de regras regulamentadoras da transação no direito tributário, prevista no art. 156, III, do CTN.

(...)

Outra razão é a cultura de “judicialização dos conflitos” que prevalece no país. Por mais que o processo judicial seja lento, construiu-se, especialmente depois da Constituição de 1988, a mentalidade de que solucionar as questões jurídicas perante a autoridade judicial é um caminho natural. A ideia de garantia de acesso à justiça contribui para tendência de se procurar o Poder Judiciário como forma idealizada de se chegar a uma solução justa.¹⁰

Portanto, as consequências da falta de diálogo entre a Fazenda Pública e os contribuintes está atrelada a uma estrutura procedimental e processual ultrapassada, que fortalece essa cultura contenciosa no Brasil, acarretando prejuízos para ambos os envolvidos e, conseqüentemente, para a sociedade em virtude da redução do potencial arrecadatório.

1.4 A acentuação dos problemas inerentes ao contencioso fiscal

Embora o contencioso fiscal se demonstre como uma via litigiosa, baseada em preceitos constitucionais e legais para discussão acerca da cobrança do crédito tributário, torna-se cada vez mais evidente as adversidades diretamente ligadas a essa estrutura processual.

Em relação aos principais obstáculos que as partes estão submetidas, cabe pontuar (i) a pré-existência de um sistema jurídico defasado; (ii) o desgaste provocado pelo prolongamento da lide no tempo; (iii) os altos custos envolvidos nas defesas; e (iv) a insegurança jurídica decorrente de uma jurisprudência fluida.

⁹ NUNES, Cleucio Santos. Op. cit.

¹⁰ Ibid.

Diante da ausência de uma política pública em prol da aproximação entre o Fisco e os contribuintes, não há outra saída senão o enfrentamento perante as cortes do país. E como se sabe, o sistema processual brasileiro, em âmbito administrativo e judicial, demonstra enorme fragilidade na resolução do volume contingencial das demandas que surgem diariamente.

Para se ter uma dimensão da gravidade do problema, especialmente no âmbito fiscal, em recente estudo elaborado pelo Núcleo de Tributação do INSPER, os dados alcançados seriam de que o contencioso tributário corresponderia ao montante de 5,44 trilhões de reais em 2019. Em levantamento realizado pela pesquisa, estima-se que esse valor corresponderia a 75% do PIB brasileiro em 2019¹¹.

Nesse sentido, a tramitação do processo acaba se dando com certa morosidade, em decorrência dos casos anteriormente ajuizados e da burocracia envolvida. Nesse intervalo, há intercorrências no curso processual que desgastam a relação, como o caso da prática de arbitrariedades pela Fazenda Pública, quando da indevida inscrição de valores em dívida ativa, da não manutenção da suspensão da exigibilidade do débito em razão de recurso ou depósito integral, da penhora excessiva de valores e bens, entre outras.

Também não pode ser desconsiderado o fato de que para a manutenção da discussão processual, não apenas os contribuintes estão sujeitos aos gastos com a elaboração da defesa, visto que também são empenhados valores vultuosos pela Administração Pública.

Para retratar esse cenário problemático, de acordo com estudo divulgado pelo CNJ em 2018¹², foi calculado pelo IPEA que a duração do curso de um processo tributário seria de aproximadamente 7 anos e 4 meses, com um custo individual de R\$ 4.368,00, levando em consideração apenas a 1ª instância em âmbito judicial.

Ademais, há que se mencionar a importância da postura das cortes dos egrégios tribunais, como o CARF em âmbito administrativo, além do STJ e STF no judicial, que possuem

¹¹ CONTENCIOSO tributário no Brasil. **Inspere**. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 11 set. 2021.

¹² TJRJ adota modelo inovador nas cobranças de tributos municipais. **TJRJ**. Disponível em: <http://www.tjrj.jus.br/noticias/noticia/-/visualizar-conteudo/5111210/5771753>. Acesso em: 11 set. 2021.

um papel norteador para os demais. Em evento promovido pela FIRJAN em 2017, com a participação de estudiosos do direito tributário, na qual se destacou a fala do Desembargador Federal do TRF da 2ª Região, Marcus Abraham, de que a pacificação da jurisprudência e uniformização de entendimentos é uma ferramenta imprescindível para conferir segurança jurídica¹³.

Nesse sentido, o objetivo da transação tributária é justamente contornar essas hipóteses não taxativas que desaguam na problemática do contencioso fiscal como meio processual moroso, de alto custo, de insegurança das partes, de conflito sem permissividade para a consensualidade, que prejudicam não apenas os envolvidos na lide, mas os terceiros interessados na destinação dos valores controvertidos.

Portanto, a tentativa de estimular a transação, a começar por sua regulamentação, é poder otimizar e maximizar o funcionamento da máquina pública, para trazer maior eficiência laboral, maior retorno financeiro, maior estímulo econômico e, principalmente, maior satisfação social com os programas e estratégias fiscais políticas.

1.5 A desconstrução de tabus sociais frente à mudança de postura da Administração Pública

Dentre todas as tarefas mais árduas para a Administração Pública, ora representada pelo ente fazendário, como o ato de fiscalizar, de lançar o tributo, de adentrar na discussão de mérito e reivindicar os direitos fiscais, o maior desafio não está previsto na legislação e nos manuais de direito tributário, qual seja da construção de uma relação de diálogo e reciprocidade para com os contribuintes.

Ao longo desses anos, foi sendo construída pelo senso comum uma imagem negativa da Fazenda Pública, decorrente dos problemas anteriormente mencionados. Essa percepção foi sendo reforçada ainda mais com a cultura de contencioso, pois os contribuintes compreendiam a Fazenda Pública como um inimigo e não como um aliado.

¹³ UNIFORMIZAÇÃO de jurisprudência é um caminho para diminuição de litígios tributários. **Firjan**. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/noticias-1/uniformizacao-de-jurisprudencia-e-um-caminho-para-diminuicao-de-litigios-tributarios.htm>. Acesso em: 11 set. 2021.

Torna-se cada vez mais dificultosa a relação entre a classe social e a classe fazendária, pois a ótica processual, em seu curso normal, abarca duas figuras conflitantes e com interesses contrapostos, que apenas se submetem a uma resolução por meio de decisão advinda de terceiro imparcial (conselheiro, magistrado, ministro, árbitro, etc.) dos objetivos controversos.

Na mesma linha de pensamento se manifestou Rocha (2018), conforme trecho que trata especificamente da situação fiscal:

Creemos ser impossível desenvolver um ambiente de confiança onde o Fisco busca defender suas posições por meio de modificações legislativas formais que, se analisadas pelos mesmos critérios usados para avaliar planejamentos tributários dos contribuintes, seriam consideradas artificiais e praticadas com abuso do direito de legislar.

Assim, o ambiente de desconfiança se inicia no próprio exercício da atividade legislativa, a qual, em grande medida, foi delegada às autoridades fiscais – especialmente na esfera federal. O projeto base das iniciativas legislativas tem início, normalmente, com a edição de uma medida provisória, e a Receita Federal tem uma influência significativa no processo de discussão congressional.¹⁴

É exatamente esse o sentimento social diante do papel da Administração Pública, explicitado pelo evidente receio acerca dos benefícios e das condições favoráveis promovidas, principalmente, quando se trata de arrecadação tributária.

Os impactos negativos e os prejuízos para ambas as partes são incalculáveis, pois transbordam a seara econômica, afetando também o campo social. E não poderia ser diferente para a esfera consensual das lides processuais.

Como já mencionado, ante a ausência de diálogo entre as partes e em razão das diferenças de interesses, cria-se um cenário de desconfiança por parte dos contribuintes em caso de qualquer benefício e condição favorável promovidos pela Administração Pública, principalmente no que se refere às questões tributárias.

Essa tentativa de aproximação proposta pela Administração Pública, com a edição da Medida Provisória nº 899/2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.988/2020, apresentou uma certa dificuldade inicial para impulsionar, tendo em vista que os contribuintes, ainda incorporados a uma concepção negativa e maniqueísta da Fazenda Pública.

¹⁴ ROCHA, Sergio André. **Reconstruindo a confiança na relação Fisco-contribuinte**. 39. ed. São Paulo: 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/reconstruindo-a-confianca-a-relacao-fisco-contribuinte/>. Acesso em: 23 set. 2021.

Contudo, essa dificuldade também é latente na postura da Administração Pública, tendo em vista as medidas ofertadas são justamente para afastar o contribuinte que se apropria de atos para burlar o pagamento de tributos, conhecido como devedor contumaz.

Nesse sentido, a promoção da novidade consensual no âmbito do contencioso fiscal brasileiro restou prejudicada, em um primeiro momento de sua vigência, em razão da desconfiança mútua contígua as partes da lide processual.

De toda forma, a Administração Pública, em busca do fortalecimento da ferramenta e visando superar essa imagem negativa compreendida pelo senso comum, investiu e fortaleceu a cultura da transação tributária, para viabilizar a recuperação de contribuintes, superar os parcelamentos que abarcavam indevidamente os devedores contumazes e com o foco em reestabelecer a confiança alcançar o maior número de acordos e possibilitar a aproximação idealizada inicialmente.

CAPÍTULO 2 – A DISPOSIÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO E OS LIMITES LEGAIS

2.1 O tratamento do crédito no âmbito do direito tributário

Cabe mencionar que com o advento da CRFB, que norteia o direito brasileiro, a interpretação de conceitos e atos editados antes de 1988, que foram devidamente recepcionados pela Carta Magna, passaram a exprimir ideias sempre regidas pelos princípios constitucionais, de forma a proteger a sociedade pela coletividade, fraternidade, igualdade e outros.

No direito tributário não seria diferente, visto que mesmo o CTN tendo sido editado em 1966, a aplicação de suas normas é regida pelos dogmas constitucionais para regular todas as hipóteses que envolvem a relação creditória.

Inicialmente, cumpre destacar que o crédito tributário representa o pilar fundamental para a arrecadação por parte da Administração Pública, de forma a manter e gerir o Estado com o recolhimento dos tributos pelos contribuintes. Para tanto, o crédito tributário exprime essa função principal da fiscalidade, também conhecida como arrecadatória.

Nesse mesmo sentido se manifestou Carvalho, para tratar dessa modalidade de compreensão do crédito tributário:

O modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributário é o fator que identifica o gravame em uma das três classes. Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses — sociais, políticos ou econômicos — interfiram no direcionamento da atividade impositiva.¹⁵

Essa concepção formada originariamente para suprir os custos das esferas estatais e para possibilitar o cumprimento de políticas sociais, planos e metas pela Administração Pública. Dessa forma, não pode o crédito tributário ser disposto livremente e deve sempre estar vinculado a uma destinação específica.

Contudo, com o amadurecimento da relação jurídica tributária, o tratamento do crédito tributário passou a estar vinculado a outros propósitos além da mera arrecadação pela

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. E-book. São Paulo: Saraiva, 2019.

Administração Pública. Segue abaixo o trecho que explicita essa transformação, conforme Schoueri:

Ao lado do aspecto arrecadatório dos tributos, assumem relevância, no Estado Social Democrático de Direito, suas funções distributiva e alocativa, esta especialmente em seu viés indutor.¹⁶

Ainda a respeito dessa nova postura e nova forma de encarar a relação entre a Administração Pública e os contribuintes, Abraham discorreu sobre o assunto no excerto destacado abaixo:

Hoje, o Direito Tributário assume a sua fundamental função no ordenamento jurídico brasileiro, atuando autonomamente, porém ao lado do Direito Financeiro, na realização do que podemos denominar de justiça fiscal em sentido amplo, oferecendo ao cidadão e aos governos mecanismos essenciais para a criação de uma sociedade mais digna e justa.¹⁷

2.2 O interesse público e a viabilidade da transação tributária federal

A grande questão que sempre foi motivo de preocupação pelos catedráticos do direito tributário é a forma que a regulamentação do instituto da transação tributária como modalidade de extinção do crédito tributário, de forma consensual, poderia esbarrar na questão jurídica do interesse público social em relação as receitas do Erário.

Esse debate inflamou pontos polêmicos que consideravam que a consensualidade conferiria margem subjetiva para que os envolvidos na relação fiscal federal, quais sejam a Administração Pública Federal e os contribuintes, pudessem dispor “livremente” sobre os valores, os descontos, as formas de pagamento e as condições para formalização do acordo nos casos em que a lei fosse omissa.

Essa liberdade foi apontada por Coêlho, ao analisar o projeto na fase que se encontrava como Medida Provisória nº 899/2019, na passagem abaixo:

Haverá, então, um campo de discricionariedade de atuação das autoridades competentes (notadamente a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a cujo chefe compete “assinar o termo de transação” (diretamente ou por delegação), conforme

¹⁶ SCHOEURI, Luiz Eduardo. Op. cit.

¹⁷ ABRHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. E-book. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

disposição do art. 9º), mas que estará restrito às “modalidades de que trata” a Medida Provisória.¹⁸

Dessa forma, o grande receio e, possivelmente, a demora para regulamentação da transação tributária por parte do Poder Legislativo tenha vínculo com essa dificuldade em limitar a autonomia das partes frente aos princípios que regem a Administração Pública evidenciados no artigo 37 da CRFB.

Em se tratando de receitas oriundas do cumprimento de exigência legal compulsória e que deve ser cobrada pela autoridade administrativa vinculada, como bem definido o conceito de tributo no artigo 3º do CTN, a dispensa de parte da sua cobrança por agente da Administração Pública, ainda que autorizado por lei, esbarra na linha tênue da atuação impessoal e respectivo exercício da moralidade.

Isso porque embora o representante da Administração Pública Federal, na qualidade de guardião dos interesses sociais, atue de maneira diligente para proteção do patrimônio e do bem público, ao iniciar a simulação de acordo de transação tributária com um contribuinte, seja uma pessoa física ou jurídica, há interesses que estão além dessas pessoas em questão.

Certamente o representante deve observar prioritariamente a satisfação do interesse público em detrimento do privado, mas de certa forma, também deve considerar o contribuinte como um importante representante do segmento empresarial, que estimula o comércio e a circulação de riquezas, promove a geração de cargos de trabalho e gera atrativos para a região local, que refletem positivamente na economia e na sociedade.

Nesse sentido, ao estimular e atrair o contribuinte para a resolução de conflitos e o pagamento dos tributos por meio do acordo de transação tributária, também estaria auxiliando na promoção e na defesa dos interesses públicos sociais indiretamente, pois o desempenho financeiro do contribuinte pode refletir na região, que depende das suas atividades, ainda que em uma escala reduzida ao comparar com o país.

¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit.

Essa teoria tanto se confirma que a Administração Pública remeteu postagens aos principais contribuintes de certas regiões para possibilitar o diálogo e a elaboração de um plano de recuperação fiscal por meio da transação tributária federal, caso fosse de interesse.

Portanto, invariavelmente o interesse público estará sendo de certa forma beneficiado com a celebração dos acordos de transação, pois como será analisado a frente, essa ferramenta jurídica recentemente regulamentada visa atender apenas os contribuintes que fazem jus a condições e critérios estabelecidos, não autorizando a participação de contribuintes que não cumprem com suas obrigações tributárias de forma proposital e reiterada, conhecidos como “devedores contumazes”.

2.3 O entrave jurídico entre a indisponibilidade do crédito tributário e o princípio da eficiência pública

Outro ponto de destaque acerca das barreiras jurídicas e legais quanto a regulamentação da transação tributária é acerca do dogma da indisponibilidade do crédito tributário e de que forma se contornou essa estrutura assentada no direito tributário, para permitir uma maior eficiência na arrecadação dos impostos.

Muito se difunde, equivocadamente, que o aumento de prerrogativas e medidas de conformidade fiscal aos contribuintes estimulariam a sonegação fiscal, pois a disponibilidade de caminhos permitiria ao contribuinte encontrar lacunas jurídicas para evitar a tributação imposta pela Administração.

Tal entendimento não merece prosperar, principalmente ao se falar em transação tributária. Isso porque, diferentemente dos parcelamentos especiais e programas de recuperação fiscal, a transação tributária busca analisar a situação do contribuinte e dosar os benefícios de acordo com a necessidade, seja por meio de mero diferimento de prazo de pagamento, aumento de parcelas ou até mesmo aplicação de desconto.

E a transação tributária representa a continuidade dessa mudança comportamental da Administração Pública, de forma a buscar uma maior proximidade do contribuinte. Tal tese se confirma ao visualizar o crescimento da ferramenta do negócio jurídico processual, previsto no artigo 190 do CPC, para promover a autocomposição entre as partes em matéria tributária.

Traçando um paralelo na linha do tempo, a transação tributária vem se destacando desde sua regulamentação ainda em 2019, e seu êxito está vinculado às novas diretrizes que vêm sendo traçadas pelo Poder Legislativo, como explicitado por Paro, Escobar e Pasqualim:

Mesmo que presente no código Tributário Nacional desde sua edição – há mais de cinquenta anos, portanto -, a transação tornou-se pragmaticamente relevante, com efeito, após a vigência do Código de Processo Civil de 2015, diploma que trouxe novas luzes para a realidade processual nacional, enaltecendo valores como os da cooperação, da busca da consensualidade e da boa-fé – as bases da ideia da transação descrita pelo art. 171 do Código Tributário Nacional.¹⁹

Fica cada vez mais evidente a mitigação da indisponibilidade do crédito tributário, uma vez que a Administração Pública mostra-se mais suscetível para satisfação do crédito tributário por meio de alternativas não convencionais, como o caso do negócio jurídico processual e da transação tributária.

Essa postura se justifica em um corolário da Administração Pública, com a observância do princípio da eficiência arrecadatória no âmbito tributário, porque a cobrança pela modalidade convencional, através do contencioso administrativo ou judicial traz prejuízos econômicos mútuos e, portanto, importam em prejuízos e dificuldades para a obtenção da exação.

Não se afirma aqui que a modalidade convencional não seja apropriada, uma vez que como já mencionado, o tributo é cobrado mediante atividade vinculada pela conforme assentado no CTN, mas o que se busca explicitar são os benefícios que o acordo de transação tributária proporciona para superar todos os obstáculos oriundos do contencioso fiscal, devidamente mencionados no Capítulo 01.

2.4 Os limites para negociação do crédito na transação tributária federal face aos princípios constitucionais

Ainda que o objetivo principal seja a extinção do crédito tributário pela modalidade consensual, a ferramenta da transação tributária deve se balizar em parâmetros constitucionais

¹⁹ PARO, Giácomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIM, Roberto (Orgs.). **Estudo de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas** Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária. 1 ed. São Paulo: Almedina BR, 2021, p. 206.

para que seja formalmente legal o acordo celebrado, não bastando a mera vontade das partes em dispor sobre o que entenderem necessário.

O controle dos requisitos formais é justamente em atenção ao princípio da legalidade, na qual as normas e os dispositivos legais norteadores devem ser cumpridos para que se produzam os efeitos pretendidos pelas partes.

Há também a modalidade de controle externa, que se justifica em atenção ao interesse social pelo crédito tributário, ou seja, os próprios beneficiários direta e indiretamente têm o direito constitucional de acesso aos dados e informações dos valores que estão sendo transacionados, com base no princípio da publicidade.

Essas formas de monitoramento pela Administração Pública, pelos contribuintes e pela sociedade civil tem o condão de assegurar o devido cumprimento das formalidades presentes na legislação, a validade dos acordos celebrados, o atendimento às condições pela modalidade de transação optada, ou seja, permitir a identificação de todas as etapas até o efetivo recolhimento dos valores.

Quanto a publicização dos resultados, trata-se também de importante ferramenta para estimular a adesão e difundir os resultados positivos, medida essa que foi amplamente utilizada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para atrair novos acordos de adesão ao programa de transação tributária e, também, expor uma segurança jurídica aos contribuintes que hesitavam em ter essa proximidade com a Administração Pública.

Aliados a essa importante divulgação de dados e estudos empíricos acerca da transação tributária federal, o Núcleo de Pesquisa em Tributação do INSPER e o grupo de pesquisa do IBATT participaram de importantes estudos com a divulgação de relatórios e reuniões virtuais para debater os resultados e principais pontos.

No mesmo sentido se posicionou Machado quanto a importância da difusão dos dados como ferramenta de controle e educação abaixo transcritos:

A publicidade autorizada, lícita, é apenas aquela destinada a permitir aos administrados o controle da atividade administrativa e a defesa de seus direitos individuais e sociais. Em outras palavras, a publicidade permitida é somente aquela

(a) determinada pela lei para viabilizar o controle da atividade administrativa e a defesa de direitos individuais ou sociais e (b) que tem caráter educativo ou de orientação social.²⁰

Há ainda que se mencionar a questão do tratamento isonômico na celebração dos acordos de transação, tido como importante corolário do direito tributário, para possibilitar o equilíbrio social e a distribuição de riquezas, como já é previsto no princípio da progressividade em alguns tributos.

Cumprir destacar que o objetivo da transação tributária é a busca pela conformidade fiscal através da via consensual, contudo, é fundamental a observância das características particulares dos contribuintes, para compreender sua capacidade de pagamento, sua situação econômica e de que forma é possível realizar o acordo para manutenção da sua adimplência fiscal.

E, para tanto, a aproximação e o diálogo é de suma relevância para que a Administração Pública possa oferecer condições mais favoráveis de pagamento, mas com atenção ao princípio da isonomia tributária. Isso porque, os sujeitos devem estar suscetíveis as mesmas oportunidades e ofertas os contribuintes em situação de semelhança.

A respeito dessa necessidade de atenção aos parâmetros de igualdade, destaca-se passagem de Caparroz abaixo:

Com efeito, a transação, no mais das vezes, revela verdadeira renúncia fiscal, com o perdão de parte do crédito tributário, medida complexa e que não pode ser adotada em detrimento do princípio da igualdade e de outros postulados essenciais em matéria tributária.²¹

Portanto, fica evidente que a imposição dos limites por meio dos princípios constitucionais ao instituto da transação tributária federal é uma forma de resguardar direitos dos contribuintes e mostrar a atuação vigilante dos deveres da Administração Pública. Essa concepção fica evidente na passagem de Nunes abaixo:

O exercício da competência estatal, no Estado democrático de direito, não encontra outra forma de expressão a não ser pelo procedimento, na medida em que se volta ao atendimento do interesse público. Mesmo quando a administração atua aparentemente para a satisfação de interesses privados, no fundo, o interesse em questão é de toda a

²⁰ MACHADO, Hugo de Britto. Op. cit., p. 31/32.

²¹ CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquemático**. 3 ed. E-book. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

sociedade, por força dos princípios da legalidade, isonomia, impessoalidade e moralidade. Daí por que são os procedimentos públicos veículos de conversão do poder em atitude concreta, sob o pálio da legalidade.²²

²² NUNES, Cleucio Santos. Op. cit.

CAPÍTULO 3 – A REGULAMENTAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

3.1 As tentativas anteriores de implementação pelo Poder Legislativo

Um ponto bastante questionado no âmbito do direito tributário, no que se refere às omissões legislativas acerca da regulamentação dos temas controvertidos, se dá em relação a lacuna de mais de 50 anos para a regulamentação definitiva do instituto da transação tributária federal.

A modalidade de extinção do crédito tributário que sempre esteve prevista no artigo 156, inciso III e artigo 171 do CTN, desde 1966, se tornou uma incógnita diante da ausência da lei específica para prever as condições de adesão, os contribuintes abarcados, os benefícios e os prazos de pagamento.

Nesse sentido, as dúvidas sempre foram suscitadas pelos catedráticos do direito tributário em razão da não regulamentação pela lei específica, conforme explicitado por Nunes (2019) e por Sabbag (2017):

No Brasil, alguns fatores contribuem para o elevado número de demandas judiciais tributárias. O principal deles é a falta de regras regulamentadoras da transação no direito tributário, prevista no art. 156, III, do CTN.²³
Neste ajuste legal, como mais uma modalidade indireta de extinção do crédito tributário, há reciprocidade de ônus e vantagens. Ademais, depende a transação de lei autorizativa para sua instituição, na qual deve ser indicada a autoridade competente para realizar a transação em cada caso, bem como explicitar as concessões que poderão ser feitas ao contribuinte.²⁴

Muito embora a regulamentação tenha se dado apenas em 2019, com a edição da MP nº 899/2019 e na posterior conversão na Lei nº 13.988/2020, outras tentativas e projetos de lei foram avaliados pelo Poder Legislativo, mas não obtiverem êxito durante a tramitação na Câmara dos Deputados e no Senado Federal.

²³ NUNES, Cleucio Santos. Op. cit.

²⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. E-book. São Paulo: Saraiva, 2017.

Dentre as propostas, cabe destacar o Projeto de Lei nº 5.082/2009²⁵ e o Projeto de Lei Complementar nº 469/2009²⁶, que tinham por objetivo a alteração da legislação tributária, especificamente, no que tange a regulamentação da transação tributária federal, para conferir um tratamento mais célere, transparente e eficiente acerca do crédito tributário.

Não obstante às tentativas de legislar sobre o tema, os projetos ainda permanecem em discussão aguardando a apreciação das casas legislativas há pelo menos 10 anos. Ainda em 2018, manifestou-se o renomado jurista Abraham:

Não há, ainda, lei vigente que regule a transação tributária. Um dos projetos de lei sobre o tema é o PL nº 5.082/2009 (apensado ao PL nº 2.412/2007), que visa criar a Lei Geral de Transação em Matéria Tributária, e que ainda se encontra na Câmara dos Deputados. O referido projeto prevê a criação de uma Câmara Geral de Transação e Conciliação – CGTC, vinculada à Procuradoria-Geral da Fazenda, à qual competirá decidir sobre a implantação progressiva das modalidades de transação, editar regulamentos e resoluções específicas sobre a definição dos requisitos, forma e parâmetros de propostas de transação.²⁷

Como mencionado nos capítulos anteriores, essa postura omissa do Poder Legislativo estaria relacionado a um temor em regulamentar a modalidade extintiva do crédito tributário por se tratar de ato vinculado das autoridades da Administração Pública e, portanto, sua remissão dos valores destinados aos cofres públicos.

Há quem mencione que a Lei nº 1.341/1951 também autorizaria os procuradores da República a transacionarem o crédito tributário com os contribuintes de forma a encerrar os litígios em andamento. Cumpre destacar que durante muito tempo buscou-se compreender a aplicabilidade da transação com as características previstas no Código Civil de forma subsidiária.

3.2 O advento da MP nº 899/2019 e o projeto de conversão na Lei nº 13.988/2020

Ao final de 2019, o Presidente da República editou a Medida Provisória nº 899/2019, também conhecida como “MP do Contribuinte Legal”, na qual foram estabelecidos as

²⁵BRASIL. **PL 5082/2009**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>. Acesso em: 04 abr. 2021.

²⁶BRASIL. **PLP 469/2009**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/431262>. Acesso em: 04 abr. 2021.

²⁷ ABRHAM, Marcus. Op. cit.

principais características e condições para a realização da transação tributária, prevista no artigo 171 do CTN.

Cumprido destacar que na exposição de motivos a respeito da referida MP, foram destacadas a importância da redução de custos nas defesas processuais, amadurecimento da relação com os contribuintes, redução da litigiosidade, aumento da eficiência e liberação dos valores em discussão nos tribunais administrativos e judiciais.

Inicialmente, com a publicação da referida MP, embora tenha ocorrido a regulamentação da transação tributária, o desconhecimento da ferramenta e com apenas a estrutura genérica do tema editada, ainda causou muita insegurança aos contribuintes e interessados na modalidade.

Dentre as hipóteses previstas na legislação, começaram a surgir as dúvidas a respeito dos valores que poderiam ser incluídos na negociação, nos tipos de crédito tributário, quais os prazos e condições de pagamento, qual o critério adotado pelos representantes da PGFN para autorização da transação, quais seriam os temas de disseminada e relevante controvérsia jurídica, entre outros pontos na legislação.

Para tanto, a PGFN publicou duas Portarias e um Edital ainda em 2019, para estabelecer algumas modalidades de celebração de acordos de transação tributária federal. É importante mencionar que em todos os atos, foi definido que entre os requisitos deveria estar presente a comprovação de incapacidade de pagamento e a não ocorrência de fraude.

Outro ponto importante que demonstra essa mudança de postura da Administração Pública é em relação a publicação da Portaria PGFN nº 11.959/2019, na qual a PGFN ofertou a possibilidade de manifestação em face de consulta pública direcionada aos contribuintes para sugestões de aprimoramento e melhorias.

Com esse espaço oferecido aos contribuintes, pode-se mencionar que não apenas trouxe uma importante aproximação entre as partes, como também a quebra de paradigmas, pela qual a Administração Pública estaria sujeita ao recebimento de críticas e opiniões do serviço disponibilizado, além do índice de satisfação e aprovação.

No início de 2020, a PGFN manteve o compromisso com a edição de novos atos respectivos a propostas sobre diferentes créditos tributários e condições. Em razão da aproximação do fim da vigência da MP do Contribuinte Legal, o Congresso Nacional após votação do plenário aprovou a sua conversão na Lei nº 13.988/2020.

Em um primeiro momento, não obstante a importante fixação da lei que regulamentou definitivamente a transação tributária, as atenções foram voltadas especificamente ao artigo 28, que tratava do fim do voto de qualidade em determinadas hipóteses no âmbito dos julgamentos administrativos do CARF.

Superada essa questão, nota-se que houve a manutenção de grande parte das disposições que já constavam inicialmente na MP do Contribuinte Legal, com a inclusão de alguns dispositivos legais, como o caso do artigo 25, inciso I que limitou o desconto a 50% do valor total do crédito tributário, com exceção de pessoas naturais, microempresas, empresas de pequeno porte e instituições de ensino.

O advento da Lei nº 13.988/2020, de forma coincidente, se deu em um importante momento pelo qual a sociedade se viu fragilizada e vulnerável no âmbito da saúde, da economia, das atividades profissionais, das relações interpessoais, com o impacto sanitário provocado pela pandemia da COVID-19.

De certa forma, no momento que a sociedade buscou a compreensão da Administração Pública a respeito da manutenção da condição de adimplência e equilíbrio financeiro, as autoridades se mostraram solícitas e empenhadas na construção da transação tributária como forma de permitir um “fôlego extra” aos contribuintes que por circunstâncias alheias foram prejudicados em todas as esferas da vida.

3.3 A regulamentação da transação tributária federal e a pandemia da COVID-19

Com a regulamentação definitiva da transação em meados de 2020, cabe destacar que as atenções da sociedade de forma geral foram voltadas para o surto epidemiológico de COVID-19, a qual assolou diversos países e, especialmente, ao Brasil que em diversas oportunidades hesitou na adoção das medidas sanitárias por parte do governo federal.

De certa forma, com a paralisação das atividades repentinamente, diversas áreas foram afetadas, tais como a saúde, a educação e, também, a economia. Especificamente quanto a economia, cumpre destacar que todos os setores foram afetados, cargos de trabalho foram minados e atividades empresariais encerradas.

Esse colapso econômico refletiu diretamente no adimplemento tributário dos contribuintes para com as Fazendas Públicas, visto que a cobrança de impostos por se configurar como atividade vinculada, não poderia deixar de ser realizada por ato da Administração Pública, por colocar em risco a manutenção dos serviços básicos do país.

Nesse contexto de incertezas e de grande dificuldade, é possível dizer que a transação tributária federal se deu em um momento necessário, para conferir dilação de prazo, concessão de benefícios, uma possibilidade de diálogo com a Administração Pública, na tentativa de viabilizar a conformidade fiscal e regularizar as pendências.

Os contribuintes buscavam não apenas a organização financeira para adimplir com contratos, credores, funcionários, mas especialmente manter sua condição de regularidade fiscal, com acesso a certidões negativas, evitar a inscrição de débitos em dívida ativa da União Federal e recolher os tributos dentro do prazo legal, para afastar multas e juros.

Ocorre que, ainda que a Administração Pública tenha se mobilizado com a situação e prorrogado e suspenso o recolhimento de certos tributos e obrigações acessórias após mobilização das Casas Legislativas, é preciso entender que a ruptura da condição de vida de contribuintes foi impactada de forma abrupta e inesperada.

Nesse sentido, diversos contribuintes que já enfrentavam um período de dificuldades decorrente do retrocesso econômico e da instabilidade político-social, tiveram sua condição acentuada, pela mudança no estilo de vida e pela redução ainda maior do poder aquisitivo dos consumidores e parceiros.

Como mencionado anteriormente, é possível dizer a regulamentação da transação tributária federal coincidiu com um momento oportuno, no que tange a sua aplicabilidade e a sua utilidade. Isso porque, com crise assolando o mercado, foi aberta uma nova oportunidade

de negociação com a Administração Pública, para demonstrar a impossibilidade de pagamento e de manutenção da adimplência.

O próprio Poder Legislativo, em junho de 2020, por meio de representantes da Consultoria Legislativa, emitiu um parecer intitulado “Tributação em tempos de pandemia”, no qual retrata todas as vertentes de como a pandemia impacta diretamente nos aspectos fiscais. Segue abaixo o trecho que evidencia a posição:

Como se vê, o panorama sanitário, econômico e tributário não é promissor no Brasil. Há razões para se esperar uma queda expressiva de receitas tributárias para o 2º trimestre do ano, uma vez que as curvas epidêmicas no Brasil ainda não cederam em locais estratégicos do ponto de vista econômico, especialmente nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e alguns dos principais estados do Norte e Nordeste. Mesmo com a flexibilização das medidas de isolamento recém adotadas em várias localidades, é muito provável que ainda se enfrente algum período de restrição ao pleno exercício de boa parte das atividades econômicas antes de sua completa normalização.²⁸

A transação tributária federal tem por objetivo justamente auxiliar os contribuintes que fazem jus ao benefício fiscal e que se enquadram nas especificidades da lei, para que permita desde então a recuperação das atividades com o diferimento de pagamentos e redução de cobranças tributárias, desde que devidamente comprovada a sua situação.

Esse auxílio é justamente para conferir um “fôlego” na linguagem coloquial, para que o contribuinte possa focar nas vendas e comércio, possa também recuperar o caixa circulante e, então, consiga manter suas obrigações tributárias em dia. Não há embasamento para que os tributos continuem sendo exigidos sem considerar a situação dos contribuintes, as oscilações e as imprevisibilidades como no caso da COVID-19.

Embora a estratégia pareça ser paliativa e a curto prazo, cumpre destacar que a Administração Pública por vezes já prorrogou o prazo para adesão ao Programa de Retomada Fiscal, de forma a incentivar a proximidade do contribuinte e estimular o diálogo para promover a concretização da transação tributária federal.

3.4 As modalidades da transação tributária federal e os objetivos

²⁸ JÚNIOR, Janary. **Consultoria da Câmara divulga estudo sobre política tributária durante pandemia.** Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/671842-consultoria-da-camara-divulga-estudo-sobre-politica-tributaria-durante-pandemia/>. Acesso em: 29 dez. 2021.

Não obstante aos critérios e requisitos gerais a serem atendidos pelos contribuintes no momento da adesão, como a apresentação de documentos contábeis, demonstração de dificuldade financeira, apresentação de uma projeção de pagamento dos tributos, a transação prevista na Lei nº 13.988/2020, foi projetada para diversas hipóteses de tratamento do crédito tributário.

As modalidades buscaram abarcar a transação dos créditos tributários inscritos em dívida ativa, os créditos oriundos do contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, bem como do contencioso tributário de pequeno valor. A projeção seria abarcar contribuintes que já teriam litígio em andamento face à Administração Pública.

Como mencionado em tópico anterior, com a publicação da Lei nº13.988/2020, que mencionava os aspectos genéricos e diretrizes, muitas dúvidas surgiram acerca das limitações de valor que poderiam ser negociados, quais seriam o espaço temporal da dívida ativa, o que seriam temas de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

De toda forma, já na vigência da MP nº 899/2019, a PGFN já havia lançado algumas modalidades de transação para demonstrar ao contribuinte a funcionalidade da ferramenta e de que forma cada tipo de ato publicado tinha o objetivo de atingir cada situação econômica específica.

Com a publicação da Portaria PGFN nº 9.917/2020, foi viabilizada a transação tributária ordinária, na qual se buscava a negociação de débitos tributários e não tributários inscritos em dívida ativa da União. A forma de adesão somente se deu após a publicação de Edital ou por proposta individual para débitos acima de R\$ 15.000.000,00 através do portal Regularize.

Dentre os benefícios, seria concedido desconto para débitos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, possibilidade de parcelamento dos valores, flexibilização no oferecimento de garantias e uma importante novidade com a possibilidade de utilização de créditos definitivamente constituídos para compensação com os débitos transacionados.

Haveria, nessa modalidade ordinária, apenas a vedação aos descontos de principal do débitos superiores a 50% do valor total para devedores em geral e de 70% para devedores específicos, tais como pessoas naturais, microempresas, empresas de pequeno porte, etc.

Cumprir destacar que foi regulamentada de forma completa com a publicação do Edital PGFN nº 03/2021.

Em continuidade à regulamentação, houve a publicação da Portaria PGFN nº 9.924/2020, que deu origem a transação tributária extraordinária, que buscava dar diferimento no pagamento para auxiliar os contribuintes e muito similar à modalidade ordinária.

Nessa opção, também se buscava a negociação de débitos tributários e não tributários inscritos em dívida ativa da União, com a adesão exclusivamente pelo portal Regularize, contudo sem a previsão legal de concessão de descontos.

Contudo, com o agravamento da pandemia provocada pela COVID-19 e todas as consequências decorrentes do impacto sanitário e do afastamento social, conforme detalhado no tópico anterior, foi necessário abrir uma nova modalidade para abarcar os contribuintes prejudicados pela retração econômica.

Dessa forma, foi publicada a Portaria PGFN nº 14.402/2020, que dispôs sobre a transação tributária excepcional, para negociar débitos inscritos em dívida ativa da União no valor de até R\$ 150.000.000,00, sendo esses enquadrados na categoria de irrecuperáveis ou de difícil recuperação.

Além disso, foi ofertada a possibilidade de adesão e por proposta individual por meio do portal Regularize. Nessa hipótese era garantido o benefício da entrada reduzida e, especialmente, no desconto de até 100% sobre o valor da multa, dos juros e dos encargos, além da concessão de parcelamento dos valores negociados.

Cumprir destacar um importante requisito estabelecido se deu com a necessidade de o contribuinte comprovar a situação econômica e de que forma foi afetada pela pandemia da COVID-19.

Essa condição dialoga diretamente com as diretrizes que foram estabelecidas desde o advento da MP nº 899/2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.988/2020, na qual desenharam a regulamentação da transação tributária com o objetivo de desempenhar o papel de justiça fiscal, com atenção à capacidade contributiva e auxílio ao bom contribuinte.

Há que se comentar ainda das modalidades previstas pela Receita Federal do Brasil, com a divulgação de editais para negociação de valores envolvidos no contencioso fiscal administrativo.

Tal iniciativa ficou bastante evidente com a publicação do Edital de Transação por Adesão RFB/PGFN nº 11/2021 e do Edital de Transação por Adesão RFB nº 01/2021, que tratam da negociação de débitos oriundos das contribuições previdenciárias sobre a participação nos lucros e resultados e dos débitos de pessoas naturais, microempresas e empresas de pequeno porte inferiores a 60 salários-mínimos, respectivamente.

Cabe dizer que foi uma importante iniciativa para tentar atenuar o volume de processos no âmbito administrativo, que teve os julgamentos prejudicados com o advento da pandemia, e que já supera o estoque de valor acima dos R\$ 941.000.000.000,00²⁹.

Portanto, fica evidente que a Administração Pública empenhou seus esforços para cobrir as principais frentes de litígios, como a dívida ativa e o contencioso de matérias relevantes, para transacionar os débitos com os contribuintes que fazem jus às condições.

3.5 As diferenças entre a transação tributária federal e os parcelamentos especiais

Inicialmente, cumpre mencionar um dogma assentado pelos representantes da Administração Pública de que o instituto da transação tributária federal não se afeiçoa como o REFIS.

Como já detalhado nos tópicos anteriores, os legisladores tiveram a cautela de regulamentar a transação tributária federal considerando requisitos não previstos nos parcelamentos especiais, os quais são concedidos de forma genérica e de forma igualitária para todos os contribuintes.

²⁹ RIBAS, Mariana. **Valor de processos em estoque no Carf aumenta R\$ 177 bilhões em 2021**. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/valor-de-processos-em-estoque-no-carf-aumenta-r-177-bilhoes-em-2021-03122021> Acesso em: 05 jan. 2022.

No que se refere às diferenças entre as ferramentas, destaca-se a busca pela regularidade fiscal na transação fiscal. Isso porque o objetivo é auxiliar o bom contribuinte que atravessa um período de instabilidade financeira e que busca a conformidade das obrigações tributárias juntamente com a manutenção das atividades empresariais e do quadro de funcionários.

Diferentemente do que já foi constatado com os parcelamentos especiais, nos quais contribuintes com plena condição de pagamento se beneficiavam indevidamente de vantagens voltadas para aqueles que passavam por um período de dificuldade econômica.

Outro ponto bastante relevante é acerca da análise da capacidade contributiva, que dialoga diretamente com a característica anterior. Enquanto a transação visa analisar a situação do contribuinte de forma casuística, principalmente nas propostas individuais que atendem aos valores mais elevados do programa, os parcelamentos são concedidos de forma indiscriminada para todo e qualquer interessado em renegociar os débitos.

É preciso mencionar que essa análise crítica feita pela Administração Pública auxilia no equilíbrio de contas, visto que não há prejuízo aos cofres públicos, assim como está alinhada com o auxílio ao bom contribuinte que de fato faz jus ao benefício fiscal, limitando o acesso de devedores contumazes.

O estímulo ao diálogo e a aproximação é uma característica marcante na transação, visto que o contribuinte busca juntamente com a Administração Pública alcançar o denominador comum, por meio de concessões mútuas, para atender os interesses pessoais e sociais.

Em contrapartida, nos parcelamentos especiais, o contribuinte apenas faz a solicitação de adesão ao programa, sem qualquer tipo de contato com os representantes da Administração Pública, o que acaba por não promover essa interação e mitigação da polarização entre contribuintes e a Fazenda Nacional.

Por fim, é necessário destacar as características da transação tributária quanto ao auxílio ao bom contribuinte e a não concessão de descontos aleatórios, uma vez que o interesse da Administração Pública é justamente alcançar aqueles que se encontram com dificuldades financeiras e buscam a adimplência fiscal.

Portanto, por esses motivos explicitados, a transação tributária federal não pode ser confundida com programas de parcelamento tais quais o REFIS, o PAES e o PERT, que muito embora tratem de diferimento de pagamento e aplicação de descontos, não analisam as especificidades caso a caso para uma aplicação isonômica dos benefícios.

De toda forma, por pressões de setores da economia e pela cultura propagada enraizada na sociedade ao longo dos anos, o Poder Legislativo já se mobilizou para editar novas modalidades de programas de parcelamento especiais, por meio dos Projetos de Lei nºs 152/2020 e 2.735/2020, que se encontram em tramitação.

CAPÍTULO 4 – OS DESAFIOS, OS RESULTADOS E O QUE ESPERAR

4.1 As dificuldades para a potencialização da transação tributária federal

A respeito da transação tributária federal e de todo o histórico envolvendo a Administração Pública e os contribuintes, a regulamentação da ferramenta que envolvia o diálogo e concessões mútuas entre as partes provocou certo receio e desconfiança relativo a essa nova postura dos representantes fiscais.

Como mencionado nos tópicos anteriores essa relação fragilizada e com uma enorme polarização criada pelo senso comum, de certa forma prejudicou o andamento e a expansão do instrumento de conformidade fiscal, visto que os contribuintes não tinham uma credibilidade na espécie de “benevolência” concedida pela Administração Pública.

Como já abordado anteriormente, o próprio tratamento do crédito tributário e as discussões que envolvem sua exigibilidade já pressupõe esse pensamento. No mesmo sentido se manifestou Nunes no trecho abaixo:

Consoante se observa, existe inegável influência do processo judicial sobre a concepção do processo administrativo, sugerindo, em regra, a polaridade de interesses em conflito, o que não estaria presente nos procedimentos.³⁰

Dessa forma, para reduzir essa preconcepção negativa e desmistificar todo esse revanchismo fictício envolvendo a relação jurídico-tributária entre os contribuintes e representantes do Fisco, foram adotadas medidas extraoficiais para demonstrar a segurança e confiabilidade do instituto aos cidadãos.

Durante o ano de 2020 e ao longo de 2021, muitos encontros foram promovidos pelas ligas, pelos grupos e pelas associações de direito tributário, tais como a ABDF, ABRAT, ABAT, além de importantes estruturas da democracia brasileira como a OAB e a PGFN, que organizaram reuniões virtuais para tratar do tema e seus desdobramentos.

Além de contar com ilustres advogados para representar os contribuintes com dúvidas e provocações, como o Dr. Eduardo Maneira e Dr. Gustavo Brigagão, participaram ainda

³⁰ NUNES, Cleucio Santos. Op. cit.

catedráticos do direito tributário como o Dr. Heleno Torres e, principalmente, por importantes figuras da Fazenda Nacional como o Dr. Ricardo Soriano, o Dr. João Grognet e a Dra. Juliana Furtado.

Esses eventos virtuais permitiram não apenas a troca de informações e o esclarecimento de dúvidas propostos por diferentes representantes dos contribuintes e da Administração Pública, como também a garantia e a confiabilidade dos contribuintes espectadores nos benefícios e na abertura ao diálogo.

Em todas as participações, os representantes da Fazenda Nacional demonstraram preocupação e compreensão para elucidar as dúvidas e ponderações, principalmente com o agravamento da pandemia da COVID-19 e o aumento do número de inadimplentes tributários.

Dessa forma, a divulgação virtual e o alcance das transmissões foram uma tentativa dos grupos mencionados acima, superarem as barreiras sociais impostas pela pandemia, no sentido de estimular a divulgação e a adesão ao instituto da transação tributária federal.

Cabe mencionar que se trata de um marco histórico da aproximação entre as partes envolvidas, no sentido de se reunirem, ainda que virtualmente, para debater as condições de pagamento e o equilíbrio de contas, de forma a viabilizar um plano de recuperação fiscal, que envolva um denominador comum aos interesses das partes.

Ainda assim, muito se comentou da necessidade de uma propagação com maior relevância ao tema, para atingir ainda mais contribuintes, em virtude do interesse social, econômico e político ao tema. Foram mencionados nos debates que outros programas sociais como o “Feirão Limpa Nome” organizado pelo SERASA, é anualmente divulgado nos meios de comunicação para estimular a adesão dos interessados.

Uma outra dificuldade para alavancar a introdução da transação tributária federal se deu em razão dos créditos a serem negociados com previsão legal atenderem especialmente os interesses da Fazenda Nacional, visto que os principais estímulos são concedidos aos pontos estratégicos da Administração Pública.

Essa característica se tornou um entrave, uma vez que ainda que se tenha promovido toda essa mudança de postura e rompimento com estigmas ultrapassados, de certa forma, a

Administração Pública previu em grande parte das Portarias e Editais a inclusão de débitos, cuja recuperabilidade estaria enquadrada em uma escala remota.

Essa estratégia ficou demarcada com a concessão de maiores benefícios de créditos tributários que classificados como de difícil recuperação ou irrecuperáveis, de forma que não interessaria a negociação de créditos com chances possíveis para as partes.

Outra crítica bastante acentuada foi a respeito do Edital nº 11/2021, lançado pela Receita Federal do Brasil em conjunto com a PGFN, acerca da negociação de créditos tributários de contribuições previdenciárias e contribuições destinadas a outras entidades ou fundos incidentes sobre a participação nos lucros e resultados.

Quanto a esse ponto, os contribuintes e seus representantes demonstraram certa insatisfação, visto que na seara dos temas de relevante e disseminada controvérsia jurídica, o tema não estaria pacificado no âmbito administrativo e importantes alterações legislativas recentes.

No mesmo sentido, Ferragut, Vito e Carvalho se manifestaram sobre o tópico, conforme passagem abaixo:

Verificadas essas questões regulamentares, os contribuintes devem avaliar a pertinência temática e financeira aplicável ao seu caso concreto, já que a eleição deste tema está justamente relacionada à incerteza do desfecho da discussão: tanto o Fisco quanto os contribuintes poderão ganhar a tese no futuro, sendo exatamente o risco que justifica o expressivo desconto.

(...)

Com relação à probabilidade de êxito na discussão, entendemos que a Lei 14.020/2020, que versa sobre a flexibilização das regras da Lei do PLR, entre outras coisas, e a alteração sobre a regra de voto de qualidade no Carf podem vir a alterar o cenário jurisprudencial de forma relevante.³¹

Outro comentário foi a respeito da decisão da Administração Pública em não eleger teses com maior interesse aos contribuintes, como os casos envolvendo discussões de ágio, juros sobre capital próprio, entre outras.

³¹ FERRAGUT, Maria Rita; VITO, Mariana; CARVALHO, Paulo Roberto Gomes. **PLR é a primeira tese eleita pelo Fisco para transação tributária**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-19/opiniao-plr-tese-eleita-fisco-transacao-tributaria>. Acesso em: 07 jan. 2022.

É possível dizer que essa resiliência em incluir outros temas está atrelado a imprevisibilidade do tema, em razão das mudanças da legislativas, com a alteração da regra do voto de qualidade pró-contribuinte, coincidentemente introduzida pela Lei nº 13.988/2020.

Nesse sentido, muito de questionou acerca do tema elegível pela Administração Pública, nos qual foram levantadas dúvidas se estaria sendo feito juízo de valor sobre os temas que teriam menor probabilidade de êxito para a Fazenda Nacional, de forma a manter em discussão teses que teriam maior chance de julgamento pró-Fazenda.

Outro importante ponto, já mencionado em capítulos anteriores, é a respeito da cultura social intrínseca aos contribuintes em almejar, especialmente em momentos de crise, a edição de parcelamentos especiais “milagrosos” pelo Poder Legislativo. Os contribuintes para regularização de suas pendências ficam aguardando por condições similares ao perdão de dívida.

Essa postura é prejudicial tanto aos contribuintes quanto à Administração Pública, pois não se cumpre o objetivo traçado pelos legisladores ao regulamentar a transação tributária federal, na busca pela conformidade fiscal direcionada àqueles que fazem jus, por circunstâncias que impedem a manutenção da atividade e da adimplência fiscal devidamente comprovada.

Uma interessante analogia proposta pelos representantes da Fazenda Nacional, ao compararem o instituto da transação tributária federal com os parcelamentos especiais, foi em relação a um paciente com sintomas de enfermidade leve ao buscar tratamento médico no hospital.

Enquanto na transação tributária federal, o paciente contribuinte seria tratado conforme o quadro clínico, com medicação regulada e liberado em seguida, nos parcelamentos especiais, o contribuinte, mesmo sem precisar, seria internado e submetido a exames e medicamentos excessivos e desnecessários.

Dessa forma, fica nítido a desproporcionalidade e a ausência de medidas no caso dos benefícios fiscais oferecidos nos parcelamentos milagrosos, de forma que há prejuízos causados

à Administração Pública, que não arrecada corretamente, bem como ao bom contribuinte que não tem um estímulo a se manter adimplente.

Nesse sentido, como mencionado em capítulo anterior, desde o início da pandemia provocada pela COVID-19, os projetos de lei acerca de novas modalidades de parcelamento especiais, foram uma forma de desestimular a adesão à transação tributária federal, visto que muitos aguardavam por condições e benefícios ainda maiores, com menores requisitos para participação.

Contudo, é importante destacar importante veto recentemente adotado pelo Presidente da República, em relação ao Projeto de Lei Complementar nº 46/2021, que visava instituir o Programa de Reescalonamento do Pagamento de Débitos no âmbito do Simples Nacional, direcionado a micro e pequenas empresas com débitos junto à União Federal.

A própria justificativa pelo veto, mesmo após a aprovação nas duas Casas Legislativas, dialoga diretamente com a transação tributária federal, uma vez que sua edição importaria em evidente renúncia de receitas, evidenciando em vício de inconstitucionalidade e de contrariedade ao interesse público.

Outra informação sobre a situação, foi a imediata postura da Administração Pública em que foi instituída a Portaria PGFN/ME nº 214/2022, na qual foi regulamentada a transação tributária de débitos inscritos em dívida ativa de micro e pequenas empresas optantes do Simples Nacional.

4.2 O esforço da Administração Pública para atingimento de metas

Ficou evidente e continua marcante a postura da Administração Pública em recuperar os mais de 50 anos de inércia para regulamentação da transação tributária federal, para otimizar a ferramenta e que os contribuintes sejam beneficiados pelas condições reguladas pelos legisladores em 2019, com a edição inicial da MP nº 899/2019.

Como visto acima, a Administração Pública enfrentou diversas adversidades para a engrenagem do sistema funcionar como prevista originariamente e, para estimular ainda mais

a participação do contribuinte aos programas, foi adotada uma transparência educativa com a publicação de números e resultados.

Outro importante desempenho dos representantes públicos a ser destacado foi em empenhar forças de trabalho para que fosse possível tornar a transação tributária federal como um instrumento canalizador e potencializador de resolução de litígios tributários envolvendo a Fazenda Pública.

Cumprir destacar que foi necessário rever o tratamento aos créditos que estariam fora do escopo do limite de alçada e do teto de valores a serem negociados, no qual os contribuintes ajuizaram ainda mais demandas perante o Poder Judiciário para pleitear o direito de terem os créditos elegíveis para negociação.

Por mais absurdo que possa soar, houve casos em que os contribuintes solicitaram a PGFN a inscrição de créditos em dívida ativa da União, para que tivessem o valor suficiente para participar dos acordos de transação tributária federal³².

Os esforços na redução do estoque de processos estavam atrelados a uma necessidade do Estado em diminuir os custos com o contencioso, como já visto em estudo desenvolvido pelo IPEA³³, que as ações promovidas pela PGFN teriam um custo inicial de R\$ 4.368,00, mencionado em capítulo anterior.

A título exemplificativo da proporção de casos tributários em andamento envolvendo a Administração Pública, há um estudo elaborado pela FGV Direito Rio, denominado “O Supremo Tributário”³⁴, que realizou o balanço dos processos entre 1988 e 2018 no Supremo Tribunal Federal, explicitou que os casos que envolvem a União Federal representaram a maior parte das discussões na Corte e de maior expressividade.

³² IGNACIO, Laura. **Empresas são inscritas na dívida ativa para negociar com o Fisco**. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/12/27/empresas-sao-inscritas-na-divida-ativa-para-negociar-com-o-fisco.ghtml>. Acesso em: 11 jan. 2022.

³³ COMUNICADO n. 127 - Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal. **Ipea**. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT_n01_Custo-tempo-processo-execucao_Diest_2011-nov.pdf. Acesso em: 11 jan. 2022.

³⁴ FOSSATI, Gustavo; COSTA, Leonardo. **O Supremo tributário**. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29039/0.%20Digital_O%20Supremo%20tributario.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 11 jan. 2022.

Dessa forma, para salientar os aspectos positivos e todas as conquistas atingidas pela Administração Pública, foram necessárias divulgações dos valores recuperados na medida que acordos eram celebrados, de forma a conferir uma maior segurança jurídica e confiabilidade do contribuinte.

Para se ter noção do quantitativo, a PGFN divulgou em seu portal oficial que até julho de 2020 já havia sido negociado 204 mil débitos que totalizavam um valor de R\$ 18,8 bilhões³⁵. Essas estatísticas para julho de 2021 já superavam R\$ 100 bilhões de reais e mais de 300 mil acordos celebrados³⁶.

Dessa forma, fica nítido o salto econômico e o êxito do programa promovido pela Administração Pública, tanto em caráter arrecadatório quanto no aspecto da interação e do diálogo envolvendo os contribuintes e os representantes da Fazenda Nacional.

A título ilustrativo, no que se referem aos acordos por proposta individual, que representam a modalidade com maior proximidade e debates para alcançar um acordo de comum interesse, ficaram bastante evidentes os casos de acordos milionários celebrados pelos clubes de futebol como os casos do Cruzeiro Esporte Clube³⁷ e do Sport Club Corinthians Paulista³⁸, que juntos negociaram um passivo acima de R\$ 476 milhões.

Dessa forma, fica bastante evidente o propósito da transação tributária federal, já mencionado inúmeras vezes, a respeito do auxílio ao bom contribuinte e que teve suas atividades impactadas no período, visto que a pandemia paralisou os campeonatos de futebol e diversas receitas dos clubes foram impactadas com ausência de público.

³⁵ BRASIL. Ministério da Economia. **PGFN negocia 204 mil débitos até julho deste ano totalizando R\$ 18,8 bilhões**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/agosto/pgfn-negocia-204-mil-debitos-ate-julho-deste-ano-totalizando-r-18-8-bilhoes>. Acesso em: 11 jan. 2022.

³⁶ BRASIL. Ministério da Economia. **Transação tributária possibilita mais de 300 mil acordos para pagamentos de dívidas**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2021/agosto/transacao-tributaria-possibilita-mais-de-300-mil-acordos-para-pagamento-de-dividas>. Acesso em: 11 jan. 2022.

³⁷ BRASIL. Ministério da Economia. **PGFN e Cruzeiro Esporte Clube formalizam acordo de transação no valor de R\$ 334 milhões**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/outubro/pgfn-e-cruzeiro-esporte-clube-formalizam-acordo-de-transacao-no-valor-de-r-334-milhoes>. Acesso em: 12 jan. 2022.

³⁸ BRASIL. Ministério da Economia. **Transação tributária viabiliza acordo de R\$ 142,7 milhões entre a PGFN e o Sport Club Corinthians Paulista**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/setembro/transacao-tributaria-viabiliza-acordo-de-r-142-7-milhoes-entre-a-pgfn-e-o-sport-club-corinthians-paulista>. Acesso em: 12 jan. 2022.

Outros importantes contribuintes de diferentes setores, como o caso da Abril Comunicações S.A., que envolveu o grupo “Núcleo de Monitoramento e Análise de Risco da Divisão de Grandes Devedores da 3ª Região, para equalização de um passivo superior a R\$ 830 milhões³⁹, que se acentuou pelo fato da empresa se encontrar em recuperação judicial.

Nesse sentido, os números expressivos demonstram que a proposta do Legislativo quanto a regulamentação da transação tributária federal se tornou uma excelente alternativa para a redução da cultura do contencioso fiscal, de forma a beneficiar os contribuintes em situações de dificuldade financeira, bem como a Administração Pública para maior arrecadação, corte de gastos e mudança na postura.

E para reiterar a postura de continuidade do fortalecimento envolvendo contribuintes e Fazenda Nacional, observa-se a publicação de atos com o objetivo de postergar o Programa de Retomada Fiscal, para estimular a conformidade fiscal quanto aos débitos inscritos em dívida ativa e possibilitar o fortalecimento das atividades empresariais que foram afetadas pela pandemia da COVID-19.

Portanto, fica cada vez mais marcante que os representantes da Fazenda Nacional estão buscando abarcar o maior número de beneficiados para que sejam contemplados com condições mais favoráveis, sempre atentos ao contribuinte que de fato faça jus às condições e requisitos estabelecidos originariamente.

Reitera-se o mantra que a transação tributária federal não pode ser confundida com parcelamentos especiais, já que são consideradas situações específicas para cada negociação com cada tipo de contribuinte. Como afirmado por especialistas, a própria Portaria PGFN/ME nº 214/2022 não pode ser concebida como uma espécie de REFIS⁴⁰.

³⁹ BRASIL. Ministério da Economia. **PGFN celebra acordo de Transação Individual com Grupo Abril de Comunicações**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2021/maio/pgfn-celebra-acordo-de-transacao-individual-com-grupo-abril-de-comunicacoes>. Acesso em: 12 jan. 2022.

⁴⁰ BONFANTI, Cristiane. **Transação tributária anunciada pela PGFN não substitui Refis, dizem especialistas**. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/transacao-tributaria-pgfn-refis-13012022>. Acesso em: 13 jan. 2022.

4.3 Os reflexos da transação tributária federal para os Estados e Municípios

A posição da grande maioria dos Estados e Municípios, assim como manifestada pela União Federal acerca da inércia quanto a regulamentação da transação tributária federal fez com que os entes também aguardassem mais de 50 anos para a aplicação do instituto.

Os entes, os quais desde a entrada em vigor do CTN já poderiam regulamentar a própria modalidade de transação tributária, optaram por esperar um posicionamento da União Federal, de forma que essa espera trouxe prejuízos incalculáveis em um cenário de aproximação, arrecadação, diálogo, negociação, entre diversas outras esferas.

Tanto se confirma essa situação que, imediatamente após a regulamentação do instituto pela União Federal, os Estados e Municípios se mobilizaram para legislar especificamente sobre suas modalidades de transação e que tipos de créditos tributários estariam elegíveis para inclusão.

Dentre os principais destaques, se enquadram o Estado de São Paulo e o Município de Blumenau, com enfoque para o último ente que mobilizou diversos organismos para promover um acordo ampliado.

Cumprе mencionar que todos os atos normativos seguiram a mesma linha de entendimento da Lei nº 13.988/2020, com os parâmetros de classificação quanto a recuperabilidade do crédito tributário, em relação aos tributos abarcados, em relação ao tempo de inscrição em dívida ativa e ao escalonamento de descontos e parcelas.

Especificamente no caso de Blumenau, em Santa Catarina, foi reconhecida como um dos programas de transação tributária local com maior destaque, que contou com o desenvolvimento e participação da 2ª Vara de Fazenda da Comarca de Blumenau e com a Procuradoria do Município.

Nota-se seu sucesso por constar no rol de finalistas da 17ª edição do Prêmio Innovare, o qual é responsável por eleger as melhores práticas jurídicas no sistema nacional de justiça, contando com o apoio do STF e do CNJ⁴¹.

Na qualidade de uma das pioneiras que conseguiu impulsionar o instituto da transação tributária em âmbito local, com a edição da Lei Municipal nº 8.532/2017, desde o período de 2018 até setembro de 2021 já haviam sido realizados mais de 1.000 acordos, com a extinção de aproximadamente 2.000 processos e um passivo de quase R\$ 3.000.000,00 negociados⁴².

A expressividade do número de acordos e valores envolvidos explicita o êxito da postura adotada pelo Município de Blumenau, especialmente ao considerar que o programa foi potencializado por diferentes órgãos e, já ampliando sua atuação, visto que se encontra em operação no Centro Judiciário de Solução de Conflitos e Cidadania de Santa Catarina. Isso demonstra que os demais entes federativos, como os Estados e Municípios possuem não apenas a autonomia necessária para viabilizar a introdução do instituto, mas também o caminho das pedras de exemplos eficazes, como da União Federal e do Município de Blumenau.

Trata-se de ação conjunta que deve envolver estudos e grupos especializados na análise dos créditos, dos contribuintes e das situações de acordo, não sendo suficiente apenas a regulamentação formal da legislação. A aproximação do contribuinte interessado em negociar os valores fiscais deve partir de um convite, uma divulgação por parte da Administração Pública.

Contudo, assim como os Estados e Municípios, a União Federal ainda tem pontos em construção que precisam de aprimoramento e reparos, para permitir uma forma da transação tributária de fato reduzir os litígios que a cada ano se acentuam ainda mais nas cortes administrativas e judiciais.

⁴¹ TRANSAÇÃO tributária da comarca de Blumenau é finalista do Prêmio Innovare 2020. **TJSC**. Disponível em: <https://www.tjsc.jus.br/web/imprensa/-/transacao-tributaria-da-comarca-de-blumenau-e-finalista-do-premio-innovare-2020>. Acesso em: 13 jan. 2022.

⁴² AÇÃO da Procuradoria de Blumenau/SC, vencedora do prêmio Innovare, é destaque em matéria do Jota. **ANPM**. Disponível em: <https://anpm.com.br/noticias/acao-da-procuradoria-de-blumenau-sc-vencedora-do-premio-innovare-e-destaque-em-materia-do-jota>. Acesso em: 13 jan. 2022.

A respeito dos pontos de alerta, cumpre destacar o aspecto restritivo de algumas modalidades em relação aos valores que não levam em consideração as disparidades econômicas das regiões geográficas, no qual embora contribuintes das Regiões Sul e Sudeste possuam créditos elegíveis, essa mesma realidade não se encontra nas Regiões Norte e Nordeste.

Cabe mencionar ainda, que muito embora o governo tenha disponibilizado as informações dos acordos celebrados, especialmente na modalidade individual, muito se comentou sobre a ausência do detalhamento quanto aos tributos englobados, dos descontos aplicados de forma individualizada sobre principal, multa e juros, da natureza das garantias oferecidas e das informações dispostas nos anexos do ato.

Outro aspecto a ser aperfeiçoado é em relação aos limites de alçada para participação de modalidades de transação, no qual o contribuinte que não atenderia ao piso definido, deveria confessar o débito ou pagar a mais por mera liberalidade para se enquadrar. Há ainda casos em que se ajuízam medidas judiciais, para possibilitar esse ingresso, desvirtuando o objetivo da transação tributária.

Portanto, o instituto que foi amplamente difundido pelos entes federativos, especialmente em razão da pandemia provocada pela COVID-19, tem suma importância no fortalecimento da relação entre contribuintes e representantes da Administração Pública, para o aumento na arrecadação e no encerramento de litígios.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O contencioso fiscal, ainda que dentro da lógica da estrutura do Estado Democrático de Direito, para que o contribuinte tenha garantido o direito ao contraditório e à ampla defesa, em muitas situações pode ser evitado ou até mesmo solucionado por outras modalidades de extinção do crédito tributário dentro da legalidade constitucional.

Ainda de fala que relação jurídica-fiscal é permeada por princípios constitucionais limitativos quanto a disposição do crédito tributário, que impedem uma autonomia e livre gestão da Administração Pública, por se tratar de receita aos cofres públicos a ser aplicada em programas e serviços voltados para a sociedade.

Mas de certa forma, isso não é mais uma verdade absoluta e já compreendida como uma corrente doutrinária ultrapassada. O que se tem, como bem tratou PARISI (2016), no trecho abaixo, é o comportamento diligente que os representantes da Administração Pública devem ter na negociação:

No que pertine à indisponibilidade do interesse público, cabe observar que tal conceito não é fechado, tampouco absoluto. Tanto é assim, que a própria doutrina explica a *ratio essendi* do princípio como sendo uma orientação aos gestores públicos, para que cuidem do patrimônio e bens públicos com zelo, sem deles dispor indiscriminadamente, até porque, embora responsáveis pela sua gestão, não detém a sua propriedade, a qual, em última instância, pertence à sociedade.⁴³

Além disso, o contencioso fiscal é um importante mecanismo para frear as arbitrariedades, interpretações equivocadas e os atos ilegais cometidos pelos representantes da Fazenda quando do lançamento do crédito tributário, especialmente ao se entender a lógica vertical da relação fiscal.

Contudo, os dados e pesquisas evidenciados ao longo do presente estudo demonstram que o sistema jurídico tributário está sobrecarregado com demandas fiscais e crescem os índices a cada ano, visto que as cortes administrativas e judiciais não conseguem suportar o acúmulo de demandas infundáveis.

⁴³ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário.** Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7038/1/Fernanda%20Drummond%20Parisi.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2022.

Outra importante informação se dá quanto aos prejuízos provocados por essa discussão prolongada do direito, não apenas no aspecto econômico relativo aos gastos na defesa das partes, mas também em relação ao desgaste entre as partes, a dificuldade no diálogo, o desinteresse pela negociação em comum acordo.

Esse histórico está incorporado à cultura brasileira de forma que o dever e o direito de pagar os tributos se tornou um tabu, pela qual o senso comum entende como uma obrigação desleal e uma delapidação do patrimônio e, em contrapartida, a Administração Pública se posiciona de forma rígida quanto a operações e declarações anuais.

Os efeitos negativos desse revanchismo institucionalizado são incalculáveis, pois o tributo que é para ser entendido como uma obrigação cumprida e posteriormente revertida em prol da sociedade, acaba por ter sua discussão encaminhada aos tribunais para averiguar questões de legalidade, de proporção, de cabimento que perduram por anos no atual sistema jurídico brasileiro.

Isso muito justifica a possível ausência da regulamentação da transação tributária federal por mais de 5 décadas, no qual o Poder Legislativo se omitiu face a normatização da lei referida no artigo 171 do CTN.

Ocorre que com a entrada em vigor da MP nº 899/2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.988/2020, que previu a regulamentação da transação tributária federal, foi amplamente divulgado o principal objetivo de superar a cultura do contencioso fiscal e desmistificar diversas questões atinentes a relação jurídica-fiscal.

E o engajamento do instituto foi de suma importância, para evidenciar a mudança de postura da Administração Pública para romper com paradigmas que dificultavam a aproximação com os contribuintes, de forma que os representantes da Fazenda auxiliaram na publicização e elucidaram importantes dúvidas para estreitar a relação.

Não apenas fortaleceu a vertente arrecadatória objetivada, mas principalmente auxiliou na resolução amigável de diversos litígios nos tribunais administrativos e judiciais, possibilitou o posicionamento do contribuinte para demonstrar as dificuldades e o compromisso com o

dever de pagar tributos, assim como garantiu um respiro aqueles que se viram desamparados e prejudicados com o avanço da pandemia da COVID-19.

A regulamentação da transação tributária não se limitou a regulamentação do instituto para que o contribuinte buscasse os meios de satisfazer os interesses, pelo contrário, foi um passo importante para demonstrar a união entre contribuintes e representantes da Fazenda Nacional em prol de um único objetivo, qual seja, o encerramento do conflito de forma amigável.

Ao mesmo tempo em que a Fazenda Nacional se beneficia com a recuperação de créditos e reduz os custos aplicados na defesa no âmbito administrativo e judicial, o contribuinte também possui vantagens quanto ao diferimento no pagamento, na entrada reduzida, nos descontos aplicados e nas garantias oferecidas.

Contudo, é fundamental distinguir que a transação tributária federal não pode ser equiparada a uma espécie de parcelamento especial, como o caso do REFIS, do PERT e do PAEX, tendo em vista as diretrizes da ferramenta, que considera critérios de grau de recuperabilidade do crédito, situação econômica do contribuinte, análise individual das condições do acordo, entre outros.

Outro ponto a se destacar é no sentido de a postura legiferante da União Federal, ao dispor sobre o tema, em motivar os demais entes federativos para que institucionalizem dentro dos respectivos campos de atuação, principalmente após o êxito do Programa de Retomada Fiscal do Governo Federal com a divulgação dos resultados e das estatísticas.

Ainda assim, é necessário entender que há diversos pontos a serem aprimorados no instituto, visto que a transação tributária não leva em consideração diferenças econômicas entre as regiões demográficas, não possui uma transparência completa na divulgação de dados para os demais contribuintes interessados e, por mais absurdo que possa parecer, mas gera ainda mais contencioso em algumas hipóteses específicas mencionadas.

O que se pretende com o estudo é evidenciar toda a problemática do contencioso fiscal, ainda que como ferramenta democrática, mas de forma que está ultrapassado e permeado de inseguranças jurídicas.

Além disso, fundamental ressaltar as limitações quanto a disposição do crédito tributário, que envolve interesses não apenas individuais, mas também públicos, para que possa manter a arrecadação em conformidade com os gastos e custos atrelados às atividades da Administração Pública.

Pretende-se, ainda, com o estudo, demonstrar as funcionalidades do instituto, que muito embora requeira alguns aperfeiçoamentos, foi responsável pela negociação em larga escala de processos administrativos e judiciais, com resultados expressivos e, se fixou como relevante marco na busca pela superação da cultura do contencioso fiscal.

O grande problema é como o crédito tributário é compreendido atualmente e a forma como os problemas sempre são encaminhados para a seara do contencioso. A transação visa justamente romper com esse paradigma e que a negociação do crédito tributário seja uma tentativa de desacelerar o hábito social e jurídico da litigiosidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. E-book. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Acesso em: 04 abr. 2021.

AÇÃO da Procuradoria de Blumenau/SC, vencedora do prêmio Innovare, é destaque em matéria do Jota. **ANPM**. Disponível em: <https://anpm.com.br/noticias/acao-da-procuradoria-de-blumenau-sc-vencedora-do-premio-innovare-e-destaque-em-materia-do-jota>. Acesso em: 13 jan. 2022.

BONFANTI, Cristiane. **Transação tributária anunciada pela PGFN não substitui Refis, dizem especialistas**. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/transacao-tributaria-pgfn-refis-13012022>. Acesso em: 13 jan. 2022.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. E-book. 28 ed. São Paulo: Forense. 2019. Acesso em: 13 mai. 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 04 abr. 2021.

BRASIL. **Medida Provisória nº 899, de 16 de Outubro de 2019**: Exposição de motivos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm. Acesso em: 04 abr. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **PGFN celebra acordo de Transação Individual com Grupo Abril de Comunicações**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2021/maio/pgfn-celebra-acordo-de-transacao-individual-com-grupo-abril-de-comunicacoes>. Acesso em: 12 jan. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **PGFN e Cruzeiro Esporte Clube formalizam acordo de transação no valor de R\$ 334 milhões**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/outubro/pgfn-e-cruzeiro-esporte-clube-formalizam-acordo-de-transacao-no-valor-de-r-334-milhoes>. Acesso em: 12 jan. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **PGFN negocia 204 mil débitos até julho deste ano totalizando R\$ 18,8 bilhões**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/agosto/pgfn-negocia-204-mil-debitos-ate-julho-deste-ano-totalizando-r-18-8-bilhoes>. Acesso em: 11 jan. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Transação tributária possibilita mais de 300 mil acordos para pagamentos de dívidas**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2021/agosto/transacao-tributaria-possibilita-mais-de-300-mil-acordos-para-pagamento-de-dividas>. Acesso em: 11 jan. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Transação tributária viabiliza acordo de R\$ 142,7 milhões entre a PGFN e o Sport Club Corinthians Paulista**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/setembro/transacao-tributaria-viabiliza-acordo-de-r-142-7-milhoes-entre-a-pgfn-e-o-sport-club-corinthians-paulista>. Acesso em: 12 jan. 2022.

BRASIL. **PL 5082/2009**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>. Acesso em: 04 abr. 2021.

BRASIL. **PLP 469/2009**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/431262>. Acesso em: 04 abr. 2021

CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquematizado**. 3 ed. E-book. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Acesso em 22 jun. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. E-book. São Paulo: Saraiva, 2019. Acesso em 07 abr. 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. E-book. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Acesso em 05 abr. 2021.

COMUNICADO n. 127 - Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal. **Ipea**. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT_n01_Custo-tempo-processo-execucao_Diest_2011-nov.pdf. Acesso em: 11 jan. 2022.

CONTENCIOSO tributário no Brasil. **Inspere**. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 11 set. 2021.

E lá se vai R\$ 1,5 trilhão do bolso do contribuinte. **Impostômetro**. Disponível em: <https://impostometro.com.br/Noticias/Interna?idNoticia=1199>. Acesso em: 06 set. 2021.

FERRAGUT, Maria Rita; VITO, Mariana; CARVALHO, Paulo Roberto Gomes. **PLR é a primeira tese eleita pelo Fisco para transação tributária**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jul-19/opinioao-plr-tese-eleita-fisco-transacao-tributaria>. Acesso em: 07 jan. 2022.

FOSSATI, Gustavo; COSTA, Leonardo. **O Supremo tributário**. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29039/0.%20Digital_O%20Supremo%20tributario.pdf?sequence=3&isAllowed=y. Acesso em: 11 jan. 2022.

IGNACIO, Laura. **Empresas são inscritas na dívida ativa para negociar com o Fisco**. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/12/27/empresas-sao-inscritas-na-divida-ativa-para-negociar-com-o-fisco.ghtml>. Acesso em: 11 jan. 2022.

JÚNIOR, Janary. **Consultoria da Câmara divulga estudo sobre política tributária durante pandemia**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/671842-consultoria-da-camara-divulga-estudo-sobre-politica-tributaria-durante-pandemia/>. Acesso em: 29 dez. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. Fortaleza: Malheiros, 2010. Acesso em 17 mai. 2021.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. E-book. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Acesso em: 29 out. 2021.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário.** Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7038/1/Fernanda%20Drummond%20Parisi.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2022.

PARO, Giácomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo Wydra; PASQUALIM, Roberto (Orgs.). **Estudo de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e Perspectivas** Debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária. 1 ed. São Paulo: Almedina BR, 2021. Acesso em 04 jan. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 11. ed. E-book. São Paulo: Saraiva, 2020. Acesso em 20 mai. 2021.

RAMPAZZO, Lino. **Metodologia Científica.** São Paulo: Loyola, 2015. Acesso em 02 abr. 2021.

RIBAS, Mariana. **Valor de processos em estoque no Carf aumenta R\$ 177 bilhões em 2021.** Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/valor-de-processos-em-estoque-no-carf-aumenta-r-177-bilhoes-em-2021-03122021> Acesso em: 05 jan. 2022.

ROCHA, Sergio André. **Reconstruindo a confiança na relação Fisco-contribuinte.** 39. ed. São Paulo: 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/reconstruindo-a-confianca-a-relacao-fisco-contribuinte/>. Acesso em: 23 set. 2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 9. ed. E-book. São Paulo: Saraiva, 2017. Acesso em: 18 jun. 2021.

SCHOEURI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário.** 9. ed. E-book. São Paulo: Saraiva, 2019. Acesso em: 22 jul. 2021.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário.** 9. ed. E-book. São Paulo: Atlas, 2018. Acesso em: 07 nov. 2021.

TJRJ adota modelo inovador nas cobranças de tributos municipais. **TJRJ.** Disponível em: <http://www.tjrj.jus.br/noticias/noticia/-/visualizar-conteudo/5111210/5771753>. Acesso em: 11 set. 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito. *In:* TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado.** Contemporâneos estudos em homenagem a Nelson Saldanha. Barueri: Manole, 2005. Acesso em 27 set. 2021.

TRANSAÇÃO tributária da comarca de Blumenau é finalista do Prêmio Innovare 2020. **TJSC.** Disponível em: <https://www.tjsc.jus.br/web/imprensa/-/transacao-tributaria-da-comarca-de-blumenau-e-finalista-do-premio-innovare-2020>. Acesso em: 13 jan. 2022.

UNIFORMIZAÇÃO de jurisprudência é um caminho para diminuição de litígios tributários. **Firjan.** Disponível em: <https://www.firjan.com.br/noticias-1/uniformizacao-de-jurisprudencia-e-um-caminho-para-diminuicao-de-litigios-tributarios.htm>. Acesso em: 11 set. 2021.