

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS - CCJE
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND**

**MEIOS ALTERNATIVOS NA SOLUÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS: UMA
ANÁLISE DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS PROCESSUAIS E AS TRANSAÇÕES NO
ÂMBITO DA PGFN**

**PEDRO FRAGA DE SOUZA CRUZ
RIO DE JANEIRO
2023**

PEDRO FRAGA DE SOUZA CRUZ

**MEIOS ALTERNATIVOS NA SOLUÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS: UMA
ANÁLISE DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS PROCESSUAIS E AS TRANSAÇÕES NO
ÂMBITO DA PGFN**

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.

Orientador: Professor Dr. Guilherme Kronenberg Hartmann.

RIO DE JANEIRO

2023

CIP - Catalogação na Publicação

FB11m Fraga de Souza Cruz, Pedro
MEIOS ALTERNATIVOS NA SOLUÇÃO DE LITÍGIOS
TRIBUTÁRIOS: UMA ANÁLISE DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS
PROCESSUAIS E AS TRANSAÇÕES NO ÂMBITO DA PGPN /
Pedro Fraga de Souza Cruz. -- Rio de Janeiro, 2023.
55 f.

Orientador: Guilherme Kronenberg Hartmann.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

1. Negócio Jurídico Processual. 2. Transação. 3.
Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. I.
Hartmann, Guilherme Kronenberg, orient. II. Título.

PEDRO FRAGA DE SOUZA CRUZ

**MEIOS ALTERNATIVOS NA SOLUÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS: UMA
ANÁLISE DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS PROCESSUAIS E AS TRANSAÇÕES NO
ÂMBITO DA PGFN**

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.

Orientador: Professor Dr. Guilherme Kronenberg Hartmann.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Guilherme Kronenberg Hartmann - Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2023

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso aborda a análise da transação em matéria tributária diante do elevado volume de processos que sobrecarregam o Poder Judiciário. Busca-se uma reforma no instrumento de resolução dessas ações, destacando a transação tributária como uma alternativa viável. O objetivo principal deste estudo é examinar a viabilidade desse instituto como um método adequado de resolução de conflitos no âmbito da PGFN. Apresenta-se também dados sobre o contencioso tributário brasileiro, maior responsável pelo grande número de processos em tramitação no país, o que demonstra que o tributário que mais carece de alternativas para além da prestação jurisdicional tradicional. A pesquisa foi desenvolvida com base em análise bibliográfica, utilizando teorias doutrinárias, artigos de revistas, artigos científicos e produções acadêmicas sobre o tema. Além disso, foi realizada análise documental, abrangendo projetos de lei, normas, leis nacionais e internacionais, jurisprudência e levantamentos do Conselho Nacional de Justiça, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e institutos afins. Conclui-se, por meio deste estudo, que a transação em matéria tributária é uma medida concreta para mitigar os problemas encontrados nas demandas tributárias envolvendo a União Federal. Verifica-se a compatibilidade entre o ordenamento jurídico brasileiro e o instituto da transação, destacando-se sua efetividade no sistema tributário, promovendo celeridade, economia e desburocratização na cobrança de créditos. Portanto, a transação é um meio adequado para alcançar a pacificação dos conflitos tributários, pois a presença de concessões mútuas contribui para a construção de confiança, aumento da segurança jurídica e legitimidade social do tributo, resultando na redução da litigiosidade das demandas tributárias, assim como um meio eficaz para recuperação do crédito público.

Palavras-chave: Tributo. Transação. Negócio Jurídico Processual. Lítigo.

ABSTRACT

This final paper addresses the analysis of the transaction in tax matters in view of the high volume of lawsuits related to tax issues that overwhelm the Judiciary. A reform is sought in the instrument for resolving these actions, highlighting tax taxation as a viable alternative. The main objective of this study is to examine the feasibility of this institute as an adequate method of conflict resolution within the PGFN. The research was developed based on bibliographical analysis, using doctrinal theories, magazine articles, scientific articles and academic productions on the subject. In addition, document analysis was carried out, covering bills, norms, national and international laws, jurisprudence, and surveys of the National Council of Justice, among other institutes. It is concluded, through this study, that the transaction in tax matters is a concrete measure to mitigate the problems encountered in tax demands involving the Federal Union. The compatibility between the Brazilian legal system and the institute of the transaction is verified, highlighting its passage in the tax system, promoting speed, economy, and reduction of bureaucracy in the collection of credits. Therefore, the transaction is an adequate means to achieve the pacification of tax conflicts, since the presence of mutual transactions contributes to building trust, increasing legal certainty and social issuance of the tax, generated a reduction in the litigiousness of tax claims, as well as an effective means of recovering public credit.

Keywords: Tax. Transaction. Procedural agreement. Litigation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO 1 - NEGÓCIO JURIDICO PROCESSUAL – ASPECTOS PRELIMINARES	10
1.1 Artigo 190 do CPC/15: A cláusula geral processual	10
1.2 O princípio da indisponibilidade do interesse público	13
1.3 A “justiça multiportas” como possibilidade de resolução de litígios	15
CAPÍTULO 2 - ASPECTOS GERAIS DO INSTITUTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	18
2.1 A calamidade pública decorrente da pandemia instaurada pela Covid-19.....	22
2.2 Especificidades da Lei de Transação (13.988/2020).....	23
2.3 Princípio da eficiência e o baixo índice de recuperação de créditos tributários.....	26
2.4 Transação como modalidade de extinção do crédito tributário.....	30
2.5 Adequação do instituto ao ordenamento jurídico brasileiro.....	33
CAPÍTULO 3 - O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO	39
3.1 Diagnóstico judicial e financeiro fiscal da União Federal.....	40
3.2 Estoque de precatórios a serem pagos pela União Federal.....	43
CONCLUSÃO	48
REFERÊNCIAS	52

INTRODUÇÃO

A Administração Pública para cumprir as funções sociais estipuladas na Constituição, deve arrecadar recursos por meio de impostos. Ou seja, para que o Estado cumpra suas responsabilidades mínimas, ele retira dos contribuintes os correspondentes recursos suficientes para manter essas responsabilidades.

O tema tributário é intrinsecamente ligado a conflitos. No entanto, é evidente que as Execuções Fiscais no Brasil não conseguem cumprir efetivamente o seu propósito, principalmente devido ao grande volume de processos que sobrecarregam o Poder Judiciário em relação à capacidade de seus servidores, recursos e unidades judiciais, o que acarreta morosidade.

Com isso, relações legítimas com contribuintes são construídas sobre relações desiguais, gerando, por vezes, longas disputas no judiciário pela recomposição de créditos tributários, inviabilizando a manutenção das operações empresariais. Esse conflito histórico entre o Estado e os contribuintes têm dificultado a cobrança dos créditos tributários.

Assim, o negócio jurídico processual, inaugurado pelo artigo 190 do CPC, permite às partes especificar o procedimento de alteração e adequá-lo conforme a particularidade da matéria, sua aplicação em matéria tributária pode levar a um modelo cooperativo, facilitando na recuperação do crédito tributário.

Diante desse contexto, é proposta a necessidade de uma reforma institucional, especialmente com a implementação de mecanismos apropriados para a resolução de conflitos em questões tributárias. Isso se deve ao fato de que diversas informações sobre o sistema judiciário brasileiro evidenciam sua incapacidade de atender às demandas da sociedade.

A problemática abordada revela-se fundamental diante do sistema deficitário de execuções fiscais no Brasil. Esse mecanismo resulta em altos custos para o Estado e revela-se moroso em termos de tramitação processual. Além disso, observa-se um crescente número de litígios envolvendo essa matéria, com a Fazenda Pública figurando como uma das principais partes envolvidas no sistema judiciário. Essa situação contribui significativamente para o

colapso do Poder Judiciário, dado o elevado volume de ações de execução fiscal presentes nesse sistema.

No presente artigo também será abordado, de forma até mais específica, a Transação tributária como meio alternativo na solução de conflitos, visto que desde o advento da Lei n.º 13.988/2020 a administração pública vem se mostrando cada vez mais proativa na resolução menos litigiosa dos conflitos, com intuito maior de aumento da arrecadação e diminuição do passivo tributário das empresas, com a finalidade de desafogar as contas públicas e sair do cenário “permanente de crise econômica”.

Por fim, ainda será analisados recentíssimos dados no âmbito da PGFN e do Governo Federal, fazendo um paralelo entre os valores de créditos inscritos em dívida ativa a receber, o inchado contencioso judicial envolvendo a Fazenda Pública e o grande estoque de precatórios a serem pagos nos próximos anos.

Daí porque o presente trabalho visa discutir o impacto extremamente positivo que pode ser ocasionado pelo fomento desses institutos como meios alternativos de solução de conflitos.

CAPÍTULO 1 - NEGÓCIO JURIDICO PROCESSUAL – ASPECTOS PRELIMINARES

1.1 Artigo 190 do CPC/15: A cláusula geral processual

O surgimento de cláusulas gerais de negociação processual tem como fundamento o princípio da cooperação e do respeito à autorregulação da vontade, ambos decorrentes do conceito de democracia participativa incorporado ao Código de Processo Civil. O artigo 6^o do Código de Processo Civil estabelece claramente o princípio da cooperação. Segundo Daniel Mitidiero², esse princípio jurídico impõe a promoção de um modelo de processo colaborativo que visa organizar os papéis das partes e dos juízes no processo, estabelecendo-se como uma verdadeira comunidade de trabalho em que os aspectos processuais desses sujeitos são priorizados. Segundo os autores, a organização do processo colaborativo envolve a necessidade de ajustar o poder dos sujeitos processuais para que a parcela de participação de cada indivíduo seja escrutinada. De forma sucinta, o princípio da cooperação objetiva a garantia de que as partes envolvidas no processo estejam em posição de equilíbrio.

O ambiente cooperativo possibilita que a vontade das partes no processo convirja para tornar o processo mais adequado à especificidade das necessidades³, o que, conforme já explicitado neste trabalho, é o objetivo do negócio jurídico do procedimento atípico previsto no artigo 190 do Código de Processo Civil. O princípio da cooperação facilita o estabelecimento de um processo participativo de diálogo entre as partes e entre as partes e o juiz, de forma que todas as partes possam participar efetivamente da construção do processo e de seu resultado⁴. Assim, por meio da estrutura dialética do processo, busca-se potencializar o franco diálogo entre os sujeitos processuais e facilitar a discussão de todos os aspectos de fato e de direito considerados relevantes para as razões discutidas⁵.

¹ “Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.”

² MITIDIERO, Daniel. A colaboração como norma fundamental do novo processo civil brasileiro. **Revista do Advogado**, São Paulo, v. 35, n. 126, 2015, p. 48-49.

³ HATOUM, Nida Saleh; BELLINETTI, Luiz Fernando. Fundamentos principiológicos dos negócios jurídicos processuais previstos no art. 190 do CPC/15. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 12, n. 3, 2017, p. 271.

⁴ *Ibid.*, p. 272.

⁵ CUNHA, Leonardo Carneiro da. Negócios Jurídicos Processuais no Processo Civil Brasileiro. In: CABRAL, Antonio do Passo; NOGUEIRA, Pedro Henrique (Coord.). **Negócios processuais**. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 46.

É inegável a relação entre o princípio da cooperação e o princípio da autodisciplina que respeita a vontade no processo, haja vista que um ambiente cooperativo favorece o diálogo judicial e a construção de processos democráticos participativos pelas partes⁶. Segundo Lorena Barreiros, se um processo é visto como uma comunidade de trabalho em que todos os sujeitos do programa devem colaborar segundo o princípio cooperativo para a obtenção de resultados, então é natural que os procedimentos sejam adaptados para cada parte à especificidade de necessidades⁷. Portanto, tendo em vista a possibilidade de autorregulação das partes no trâmite do processo, verifica-se que ocorre no procedimento o princípio da autorregulação do respeito à vontade. O respeito à autorregulação da vontade nesse processo é um subprincípio do princípio da liberdade previsto no artigo 5º da Constituição Federal⁸.

A premissa desse princípio é que em todos os ramos do direito, inclusive naqueles tradicionalmente associados ao direito público, a liberdade deve ser a regra; inversamente, as restrições impostas pelo governo devem ser a exceção⁹. O direito de autocomposição é o direito de cada sujeito regular seus próprios interesses de acordo com a lei. A autorregulação da vontade (autonomia privada¹⁰) é definida como o complexo de poderes¹¹ que os sujeitos jurídicos podem exercer para concretizar comportamentos comerciais¹², como os negócios jurídicos processuais. Os sujeitos podem exercer esse complexo poder em quatro zonas francas: 1) liberdade para negociar (zona inicial de negociação, antes da finalização do negócio); 2) liberdade para criar (possibilidade de criar modelos de negócios atípicos que melhor atendam aos interesses do indivíduo); 3) liberdade de acordo (capacidade de determinar o conteúdo da transação); 4) liberdade de vinculação (opção de celebrar ou não o negócio)¹³.

No que diz respeito às quatro áreas de exercício do poder acima, Pedro Enrique Nogueira aponta que, em um caso específico, se pelo menos uma delas for preservada, a autorregulação

⁶ BARREIROS, Lorena Miranda Santos. **Convenções processuais e poder público**. 2016. 428 f. Tese (doutorado) - Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, 2016, p. 190.

⁷ Ibid., loc. cit.

⁸ DIDIER JR., Fredie. Princípio do autorregramento da vontade no processo civil. In: CABRAL, Antonio do Passo; NOGUEIRA, Pedro Henrique (Coord.). **Negócios processuais**. Salvador: Juspodivm, 2015b, p. 20.

⁹ BARREIROS, Lorena Miranda Santos. **Convenções processuais e poder público**. 2016. 428 f. Tese (doutorado) - Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, 2016, p. 186.

¹⁰ NOGUEIRA, Pedro Henrique Pedrosa. **Negócios jurídicos processuais**. Salvador: Juspodivm, 2016.

¹¹ DIDIER JR., Fredie. Princípio do autorregramento da vontade no processo civil. In: CABRAL, Antonio do Passo; NOGUEIRA, Pedro Henrique (Coord.). **Negócios processuais**. Salvador: Juspodivm, 2015b, p. 20.

¹² BARREIROS, op. cit., p. 186.

¹³ ASCENSÃO apud DIDIER JR., Fredie. Princípio do autorregramento da vontade no processo civil. In: CABRAL, Antonio do Passo; NOGUEIRA, Pedro Henrique (Coord.). **Negócios processuais**. Salvador: Juspodivm, 2015b, p. 20.

da vontade é preservada (ainda que minimamente). Assim, onde os sujeitos podem optar por entrar ou não em negócios jurídicos, apenas a liberdade de restrição permanece. Nesse caso, a autorregulação da vontade é mínima, mas ainda existe¹⁴. A aplicação da autorregulação da vontade no direito processual civil é mais restrita do que no direito privado porque envolve o exercício de funções públicas (jurisdição)¹⁵. O respeito à autonomia da vontade é um dos princípios estruturantes do processo civil brasileiro, embora as partes à consulta no processo civil sejam mais restritas do que as da esfera privada.

Esse princípio se aplica a um ambiente processual em que as partes possam exercer seu direito fundamental à autorregulação sem restrições descabidas ou descabidas, transformando o espaço jurisdicional em um espaço propício ao exercício da liberdade¹⁶. Embora o “Direito de Processo Civil” não preveja expressamente a existência desse princípio, a legislação processual contém uma série de normas que respeitam a autonomia das partes, permitindo que os sujeitos processuais negociem o processo¹⁷. O Código de Processo Civil contém um sistema coerente que reforça em muitos dos seus dispositivos o respeito pela autorregulação da vontade no âmbito do processo. A implementação mais visível deste princípio encontra-se nas disposições gerais das negociações processuais do artigo 190.º. Pode-se dizer, assim, que existe no ordenamento jurídico brasileiro um verdadeiro microsistema do exercício da vontade livre no procedimento de proteção¹⁸.

Leonardo Greco ensina que há três limites à autonomia da vontade no âmbito do processo: o respeito ao equilíbrio e à paridade de armas entre as partes; e o respeito às normas básicas do processo¹⁹. Sobre o referido limite de respeito ao equilíbrio de forças e poder das partes, cabe destacar que o sujeito processual não pode realizar negócios jurídicos processuais em situações específicas que coloquem uma parte em desvantagem em relação à outra. Os autores argumentam que, além desse limite, deve haver intervenção judicial para limitar o poder de

¹⁴ NOGUEIRA, op. cit., p. 136.

¹⁵ DIDIER JR., 2015b, op. cit., p. 20.

¹⁶ DIDIER JR., Fredie. Princípio do autorregramento da vontade no processo civil. In: CABRAL, Antonio do Passo; NOGUEIRA, Pedro Henrique (Coord.). **Negócios processuais**. Salvador: Juspodivm, 2015b. p. 22.

¹⁷ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Negócios Jurídicos Processuais no Processo Civil Brasileiro**. In: CABRAL, Antonio do Passo; NOGUEIRA, Pedro Henrique (Coord.). **Negócios processuais**. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 49.

¹⁸ DIDIER JR., 2015b, op. cit., p. 23.

¹⁹ GRECO, Leonardo. Os atos de disposição processual - Primeiras reflexões. In: MEDINA, José Miguel Garcia *et al.* (Coord.). **Os Poderes do Juiz e o Controle das Decisões Judiciais** - Estudos em Homenagem à Professora Teresa Arruda Alvim Wambier. São Paulo: 2008. p. 290-292.

disposição a fim de estabelecer ou restaurar a igualdade específica que foi violada²⁰. Assim, as condições gerais de negociação do processo são baseadas nos princípios de cooperação e respeito à autorregulação do processo.

1.2 O princípio da indisponibilidade do interesse público

Conforme enfatizado por José dos Santos, o princípio da indisponibilidade ressalta que os bens e interesses públicos não são de propriedade da administração ou de seus agentes, mas sim devem ser geridos e conservados em benefício de seu verdadeiro titular, a coletividade²¹. Paulo de Barros, por sua vez, estabelece que os interesses públicos não podem ser apropriados, uma vez que sua disponibilidade pertence ao Estado, através do Poder Legislativo.

É importante ressaltar que o Poder Público pode realizar transações, desde que autorizado por lei, como estabelece Silvio Venosa²². Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros argumenta que o princípio da indisponibilidade exige a existência de norma legal que permita à autoridade pública realizar concessões recíprocas no contexto da transação²³.

Segundo Hugo de Brito Machado²⁴, o tributo é um patrimônio indisponível para o administrador público, mas é disponível em relação ao Estado, que pode dispor dele desde que respeite a legalidade e o interesse da sociedade como um todo.

De acordo com Helena Regina²⁵ e outros doutrinadores, a indisponibilidade do interesse público não impede a realização de transações, desde que sejam observadas as disposições contidas na Constituição Federal e na legislação. Ela argumenta que, na prática, a transação muitas vezes é mais benéfica para os interesses sociais do que a perpetuação do conflito tributário.

²⁰ Ibid., p. 293.

²¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 36.

²² VENOSA, Silvo de Salvo. **Direito civil obrigações e responsabilidade civil**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 344

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 115.

²⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 210.

O fundamento da indisponibilidade está no fato de que a titularidade dos interesses públicos pertence ao povo, cabendo aos administradores públicos apenas zelar por eles. No entanto, esses representantes não podem dispor desses interesses, uma vez que o interesse público deve prevalecer sobre o interesse privado. No entanto, é importante destacar que a transação atende ao requisito da permissão legal para que o administrador público possa transigir. Além disso, a realização da transação também é do interesse da população, pois busca otimizar a arrecadação do Fisco, mesmo que de forma parcial, e garantir a recuperação do crédito tributário.

Conforme apontado por Fernanda Parisi²⁶, a flexibilização do princípio da indisponibilidade do interesse público possui duas consequências distintas. Por um lado, a transação implica em renunciar ao crédito fiscal, ou seja, o Estado renuncia a uma parte do valor devido pelo contribuinte. Por outro lado, a transação também se caracteriza como uma garantia desse princípio, uma vez que possibilita o recebimento do valor devido, ainda que parcialmente.

É importante destacar que a ideia de relativização do crédito tributário não é algo novo, uma vez que já existem institutos previstos na legislação brasileira que permitem a negociação da dívida, como o parcelamento e a remissão do crédito. Portanto, a transação tributária pode ser vista como mais um mecanismo que permite a flexibilização do crédito e a busca por soluções consensuais.

Phelippe Todelo²⁷, com base nos ensinamentos de Hector Jorge, argumenta que o interesse público não é absoluto, o que torna essencial a ponderação de outros valores, como as condições sociais e econômicas, a fim de avaliar se a transação violaria ou não o interesse público. Dessa forma, é necessário realizar uma análise dos interesses presentes em cada caso concreto, levando em consideração diversos fatores para tomar uma decisão adequada.

²⁶ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 167 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 105 Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7038/1/Fernanda%20Drummond%20Parisi.pdf>. Acesso em: 22 março 2023.

²⁷ ESCOLA, Hector Jorge. **El Interés Público como Fundamento Del Derecho**. Buenos Aires, 1989, p. 245, apud, OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 99-100

Phelippe Toledo²⁸ sustenta que o princípio da indisponibilidade tem como pressuposto o interesse social, o que impede que os administradores disponham de bens e direitos indisponíveis quando há conflito com os interesses primários. Segundo o autor, a definição dos interesses da coletividade é de responsabilidade da legislação, que estabelece os critérios para criação, alteração e extinção do crédito tributário, respeitando os princípios constitucionais, como capacidade contributiva, igualdade e generalidade.

Hugo de Brito Machado²⁹ afirma que no Brasil a indisponibilidade absoluta atinge a competência tributária estabelecida na Constituição, porém o crédito fiscal pode ser disponível para a Administração desde que respeite as prerrogativas previstas na legislação e atenda ao interesse social. Assim, a lei deve determinar quais bens e direitos são indisponíveis, e a Constituição deve indicar as situações em que a negociação sobre esses objetos é permitida, garantindo a aplicação da transação sobre o patrimônio público (crédito fiscal) e assegurando os princípios da segurança jurídica e eficiência, bem como o interesse público por meio da arrecadação.

Portanto, a transação tributária pode ser vista como uma forma mais eficiente de eliminar conflitos quando a resolução judicial se torna inviável ou difícil, contribuindo para a segurança jurídica, a eficiência administrativa e o interesse público, especialmente no que diz respeito à arrecadação de recursos.

1.3 A “justiça multiportas” como possibilidade de resolução de litígios

Um dos alicerces fundamentais do Código de Processo Civil (CPC) de 2015 é o estímulo à utilização de alternativas à via judicial para a resolução de disputas, tais como mediação, conciliação e arbitragem. Logo em sua parte introdutória, mais precisamente no artigo 3º, é estabelecido que o Estado deve promover, sempre que possível, a busca por soluções consensuais para os conflitos. Além disso, há um incentivo expresse à mediação, conciliação e outros métodos consensuais de resolução de disputas, que deve ser fomentado tanto por juízes,

²⁸ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.p. 98-99.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 116

advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, como também ao longo do próprio processo judicial.

Dessa forma, pode-se afirmar que, pelo menos formalmente, desde 2015, o sistema legal brasileiro estabelece como diretriz a preferência pela utilização de métodos alternativos à judicialização para a solução de conflitos. Essa orientação busca claramente romper com a cultura de litigiosidade presente na sociedade atual.

A possibilidade de aplicação dessas técnicas de negociação e resolução consensual de disputas despertou inicialmente um interesse e debates mais intensos no contexto de conflitos eminentemente privados. No entanto, não gerou um entusiasmo semelhante quando se trata de litígios envolvendo o conceito de interesse público.

Dentre o que é considerado como "interesse público", a matéria tributária é especialmente relevante devido à amplamente debatida tese da "indisponibilidade do crédito tributário" e seu alcance na doutrina brasileira. Essa tese sustenta que os créditos tributários não podem ser negociados, uma vez que isso violaria o interesse público. Por esse motivo, há uma grande resistência em implementar políticas públicas voltadas para soluções alternativas de conflitos em matéria tributária. Além disso, outros argumentos contrários ao uso de métodos alternativos de resolução de litígios estão relacionados ao cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, alegando que sua utilização poderia resultar em renúncia de receitas e, conseqüentemente, acarretar responsabilização dos agentes públicos que celebram acordos com os contribuintes, entre outros argumentos.

No entanto, à medida que os debates sobre a utilização de métodos alternativos de resolução de conflitos avançam, uma noção mais consensual nas relações entre o Fisco e os contribuintes têm ganhado espaço. Identificaram-se áreas em potencial onde a construção de um relacionamento entre a administração fiscal e os administrados pode ser marcada por diálogo e consenso. Como resultado, observou-se o surgimento de legislações visando regulamentar ou implementar institutos relacionados a esse modelo mais cooperativo.

A expressão "modelo cooperativo" é utilizada aqui em um sentido amplo, abrangendo todas as iniciativas em prol de soluções mais consensuais de conflitos, sejam elas potenciais ou efetivamente instituídas. É importante fazer essa ressalva para evitar confusão com um sentido

mais restrito do termo, que se refere especificamente a programas de conformidade tributária. Esses programas são uma das medidas adotadas para estabelecer um modelo preventivo de solução de litígios.

Não obstante a isso, o Conselho Nacional de Justiça aprovou no Plenário da 95ª Sessão Virtual³⁰ uma recomendação ao poder judiciário para que, ao analisar litígios relacionados ao direito tributário, os juízes levem em conta a opção de buscar uma solução por meio da conciliação, mediação ou negociação como alternativas preferenciais.

A sugestão visa aprimorar a cobrança judicial de débitos fiscais e diminuir a quantidade de processos judiciais relacionados a impostos e contribuições, além de ampliar as fontes de receita do governo. O texto apresentado na norma busca, igualmente, auxiliar na reabilitação de empresas, que podem regularizar suas dívidas e obter certidões essenciais para operar de forma completa

“A solução dos processos tributários por meio dos mecanismos de autocomposição desdobra-se em duplo benefício. De um lado, garante-se a isonomia e a segurança jurídica ao tratamento de demandas repetitivas que tratam do tema, beneficiando os contribuintes. De outro, ampliam-se as fontes de receitas públicas para as unidades federativas.” (Ministro Luiz Fux, CNJ 2021)

Na fundamentação da recomendação apresentada ao Plenário do Conselho, o ministro Fux mencionou informações provenientes do Relatório Justiça em Números de 2021, produzido pelo CNJ, que evidenciam a existência de 26,8 milhões de processos de execução fiscal em andamento no sistema judiciário, juntamente com uma taxa de congestionamento de 87,3%.

Para além disso, outra opção para evitar a litigiosidade é o instituto da transação tributária, que promove uma maior abertura para uma fase mais democrática da atuação estatal e amplia o espaço para negociações. A transação tributária permite inclusive a redução dos valores das dívidas tributárias principais. Essa medida será examinada com cuidado no próximo capítulo, porém, é importante ressaltar que a recente regulamentação desse instituto representa uma evidente mudança de comportamento por parte da Administração fazendária, estabelecendo uma nova relação entre a fazenda e os contribuintes.

³⁰ (CNJ). Acórdão n.º 0007696- 82.2021.2.00.0000. Ministro Luiz Fux. Brasília, DF: 2021d. 95ª Sessão Virtual (14/10/2021 a 22/10/2021). Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pjecnj/ConsultaPublica/listView.seam>. Acesso em 28 maio 2023.

CAPÍTULO 2 - ASPECTOS GERAIS DO INSTITUTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Por ser um instrumento relativamente novo no campo jurídico tributário, há várias discussões na doutrina sobre os fundamentos da transação, como sua natureza, definição e diferenças em relação a outros institutos existentes. No entanto, é importante analisar cuidadosamente os desafios enfrentados pelos agentes fiscais ao celebrar acordos transacionais.

A transação é prevista no Código Tributário Nacional (Brasil, 1966) como um meio de extinguir o crédito tributário (art. 156, inciso III). O artigo 171 do mesmo diploma (Brasil, 1966) estabelece as características gerais da transação, afirmando que "A lei pode permitir, nas condições que estabeleça, que o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária celebrem um acordo que, por meio de concessões mútuas, resulte na resolução de uma disputa e na conseqüente extinção do crédito tributário". A partir dessa norma, podemos identificar três características básicas da transação tributária: (1) a autorização legal para sua celebração; (2) a existência de um acordo que envolva concessões mútuas; e (3) o resultado da extinção da disputa e do crédito tributário.

No que diz respeito ao primeiro requisito (lei autorizativa), esse papel foi desempenhado pela Lei nº 13.988/2020, que estabeleceu de forma detalhada os critérios e condições para a transação tributária entre a Fazenda Pública e os contribuintes, nos termos do art. 171 do CTN.

No que se refere ao segundo requisito, embora a transação tributária envolva um acordo entre as partes da relação jurídica, não é equivalente à transação do direito privado. Isso ocorre porque, diferentemente da transação privada, que permite ampla liberdade de negociação e pode ser usada como um meio preventivo de litígios, a transação tributária possui uma natureza jurídica distinta. Na esfera tributária, a transação é considerada um ato jurídico, não um contrato, uma vez que sua finalidade é extinguir ou modificar obrigações existentes, e não criar novas obrigações. Nesse sentido, a transação tributária está sujeita às exigências do direito público, que impõe limitações à atividade fiscal de acordo com o que a lei permite. Portanto, o agente fiscal responsável pela celebração da transação tributária deve seguir os parâmetros estabelecidos em lei, não possuindo amplos poderes discricionários para negociar de acordo com sua própria vontade.

No entanto, devido à necessidade de concessões mútuas, em que cada uma das partes envolvidas na relação concorda em renunciar a parte do que considera ter direito, a transação tributária não pode ser tratada apenas como um ato unilateral realizado pela autoridade fazendária. Portanto, a melhor definição para a transação tributária é considerá-la como um ato unilateral que pressupõe a participação do contribuinte.

Além da limitação imposta pela legalidade, é importante lembrar que, no âmbito tributário, a relação jurídica é estabelecida de forma compulsória, independentemente da vontade das partes. Isso acaba restringindo ainda mais a possibilidade de flexibilização na cobrança do crédito tributário.

É válido ressaltar que a compulsoriedade estrita da obrigação tributária é relativizada pela transação, pois há permissão para renunciar a parte do crédito constituído. Essa relativização está em linha com a reinterpretação de um dos princípios fundamentais do regime jurídico-administrativo ("supremacia do interesse público versus juízo de ponderação"), no qual a Administração Pública passou a ter o poder e o dever de analisar, caso a caso, qual direito se adequa melhor à situação fática, considerando o interesse público de forma mais eficiente, seja na arrecadação ou na redução de litígios.

Nesse sentido, é correto analisar individualmente as condições de cada contribuinte devedor, por meio de um juízo de ponderação que leve em consideração os princípios consagrados na Constituição, como a igualdade e a capacidade contributiva. A renúncia a parte do crédito, nesse caso, é um meio para atingir o interesse público, ao contrário de uma renúncia geral, sem um juízo de ponderação, que beneficiaria predominantemente o interesse privado.

Outra diferença entre o instituto da transação no direito público e no direito privado diz respeito ao terceiro requisito básico, que é o encerramento do litígio. No direito privado, a transação pode ser celebrada como uma forma de evitar litígios (meio preventivo). No entanto, no âmbito tributário, o artigo 171 do CTN estabelece explicitamente que a transação deve resultar na extinção de litígios, o que significa que a celebração do acordo deve ocorrer após a existência desse litígio, não sendo admitida a sua formalização como forma de prevenção de litígios.

Cabe ressaltar que o litígio pode surgir tanto na esfera administrativa quanto na judicial. Nesse sentido, embora a lei regulamentadora do instituto (Lei nº 13.988/2020) não estabeleça expressamente, a renúncia efetiva à discussão administrativa ou judicial é um requisito indispensável para formalizar o acordo transacional, juntamente com a confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos pelo instrumento.

A respeito do terceiro requisito estabelecido pelo legislador, que a transação resulta na extinção do crédito tributário, há divergências na doutrina sobre o momento em que ocorre essa extinção: se na celebração do acordo ou apenas após o cumprimento integral de todos os termos acordados. Esse requisito será abordado posteriormente em um tópico específico.

Diante das características mencionadas, conclui-se que a transação tributária é um acordo no qual, por ser um ato administrativo limitado pela Lei nº 13.988/2020, não permite ampla liberdade de negociação, mas implica concessões mútuas entre o sujeito ativo e o sujeito passivo do tributo, que, por sua própria vontade, optam por encerrar um conflito pré-existente em relação ao crédito tributário já constituído. Ao celebrarem o acordo, as partes põe fim ao crédito tributário objeto da controvérsia, ressalvando-se que, em caso de descumprimento das condições estipuladas, ocorrerá a rescisão da transação e a retomada da cobrança do crédito tributário.

O Código Tributário Nacional, como lei complementar geral, não estabeleceu todas as características necessárias para a configuração da transação tributária, deixando essa função a cargo da Lei nº 13.988/2020, que confirma e complementa aspectos importantes desse instituto.

Além disso, é pertinente fazer uma distinção entre a transação e os parcelamentos especiais promovidos periodicamente pela Fazenda Pública. Geralmente, os parcelamentos consistem em programas que permitem a divisão do crédito tributário em parcelas mensais, a serem pagas pelo devedor ao longo de um prazo prolongado (frequentemente superior a 120 meses). A adesão a tais programas costuma proporcionar grandes descontos em juros e multas aos devedores.

Autores como Hugo de Brito Machado (2015, p. 524) e Roque Antônio Carraza (1996, p. 16) sustentam que os parcelamentos podem ser considerados como uma forma de transação, argumentando que a adesão ao programa traz benefícios para ambas as partes e implica a

assunção de ônus, assim como ocorre na celebração de um acordo transacional. No entanto, apesar das semelhanças entre as medidas, é importante não as confundir.

Como primeiro ponto de distinção, o parcelamento não atende aos requisitos estabelecidos pelo art. 171 do CTN, pois os benefícios concedidos por meio desse mecanismo são estaticamente determinados pela lei, sem espaço para negociação, como ocorre na transação, em que o agente fiscal pode analisar a situação econômico-financeira do devedor e ajustar os descontos de acordo com as circunstâncias do caso. Aliás, a concessão indiscriminada de benefícios a todos os devedores era precisamente o que incentivava o comportamento que atualmente se busca combater: a inadimplência generalizada dos contribuintes, inclusive daqueles com condições de cumprir regularmente suas obrigações tributárias.

Portanto, enquanto a transação possibilita a flexibilização da cobrança do crédito tributário com base na realidade econômica do contribuinte, em que os descontos são proporcionais à capacidade de contribuição do devedor e ao grau de recuperabilidade do crédito, torna-se desnecessária a concessão de descontos a créditos facilmente recuperáveis ou a agentes com capacidade financeira para quitar suas dívidas sem comprometer sua subsistência.

Além disso, embora parte da doutrina entenda que tanto o parcelamento quanto a transação implicam em novação da dívida, extinguindo a obrigação anterior que não poderá ser cobrada da forma originalmente concebida, é fato que o parcelamento se configura como uma hipótese de suspensão do crédito tributário (conforme previsto no art. 151, VI, do CTN), em que o débito será extinto somente quando integralmente quitado, ao passo que a transação, por si só, representa uma hipótese de extinção do crédito, nos termos do art. 156, III, também do CTN.

Por fim, é importante ressaltar que a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória do Contribuinte Legal (Ministério da Economia, 2019) descarta a ideia de que a transação e o parcelamento são medidas idênticas, uma vez que a primeira é concebida como um meio de alcançar a justiça fiscal, enquanto a segunda, além de não ser efetiva para atingir o objetivo de arrecadação, estimula o comportamento prejudicial da inadimplência generalizada.

Dessa forma, após examinar as características fundamentais do instituto da transação e algumas das premissas que justificam sua adoção, procederemos agora a uma análise mais

detalhada de seus elementos e das possibilidades de sua aplicação prática, com base na regulamentação estabelecida pela Lei nº 13.988/2020.

2.1 A calamidade pública decorrente da pandemia instaurada pela Covid-19

O instituto da transação tributária tem sido objeto de discussão há bastante tempo, sendo analisado por estudiosos e doutrinadores, como meio alternativo na solução de litígios.

No contexto da pandemia do coronavírus (COVID-19), que resultou em um estado de calamidade pública, o Ministério da Economia, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, voltou sua atenção para o instituto da transação. Isso ocorreu devido aos impactos imediatos da calamidade durante o período de vigência do Decreto de Estado de Calamidade Pública, bem como suas implicações a longo prazo, que foram comprovadamente afetadas pela situação de calamidade.

Para lidar com os efeitos da pandemia de coronavírus (COVID-19), foram estabelecidas duas portarias pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: a Portaria nº 14.402/2020, destinada aos contribuintes em geral, e a Portaria nº 18.731/2020, voltada para empresas optantes pelo Simples Nacional. Essas portarias definiram as condições necessárias para a celebração de transação excepcional na cobrança da dívida ativa da União, levando em consideração os impactos causados pela pandemia.

Além disso, foi promulgada a Lei nº 13.988/2020, resultante da Medida Provisória nº 899/2019. Essa lei trata especificamente da transação em âmbito federal, estabelecendo as hipóteses em que ela pode ocorrer.

A nova regulamentação da transação tributária, que inclui a transação excepcional, estabeleceu objetivos específicos para essa modalidade. Esses objetivos são os seguintes: (i) Possibilitar a superação da situação temporária de crise econômico-financeira enfrentada pelos devedores inscritos na dívida ativa da União, devido aos impactos do coronavírus (COVID-19) em sua capacidade de gerar resultados e na perspectiva de receber os créditos inscritos; (ii) Permitir a manutenção da fonte produtora, dos empregos e da renda dos trabalhadores; (iii) Garantir que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma que se

ajuste à capacidade de geração de resultados dos devedores pessoas jurídicas, de modo menos oneroso para os devedores pessoas físicas.

A nova regulamentação considera o grau de recuperabilidade dos créditos inscritos em dívida ativa da União que estão sujeitos à transação excepcional, levando em conta a situação econômica e a capacidade de pagamento dos devedores inscritos. Para aplicar essa medida, a Portaria determina que o grau de recuperabilidade dos créditos será avaliado com base nas informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais fornecidas pelo devedor ou por terceiros à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou a outros órgãos da Administração Pública.

Com efeito, a adoção de medidas extraordinárias, como a transação tributária excepcional, é uma resposta adequada para lidar com os impactos econômicos da pandemia de COVID-19. O isolamento social e as restrições impostas para conter a propagação do vírus afetaram significativamente a capacidade financeira de muitos contribuintes, dificultando o cumprimento de suas obrigações tributárias.

Ao proporcionar condições favoráveis aos contribuintes com dificuldades financeiras decorrentes da crise sanitária, a transação tributária excepcional visa evitar a inadimplência e seus efeitos negativos, como multas, restrições em cadastros e proibição de contratar com o setor público. Essa medida busca não apenas a recuperação do crédito tributário, mas também a preservação das atividades econômicas, a manutenção de empregos e a geração de renda.

Dessa forma, a transação tributária excepcional se mostra como uma alternativa salutar para conciliar os interesses do Estado na arrecadação dos tributos e da sociedade na superação dos desafios econômicos decorrentes da pandemia, oferecendo uma oportunidade de regularização da dívida tributária de forma mais flexível e adaptada à realidade dos contribuintes afetados pela crise.

Assim, no tópico que se segue, será esmiuçado os dispositivos da referida lei que instituiu a transação no âmbito federal.

2.2 Especificidades da Lei de Transação (13.988/2020)

Em 14 de abril de 2020, foi promulgada a Lei 13.988, que regula o instituto da transação tributária, a qual estabelece condições para que a União, suas entidades autárquicas e fundacionais, possam realizar a autocomposição para a cobrança de créditos da Fazenda Pública referentes a tributos não judicializados. É importante destacar que a Medida Provisória original previa a possibilidade de transação utilizando precatórios, no entanto, tal disposição foi excluída pela Lei 13.988/2020.

A referida lei de composição tributária tem aplicação restrita ao âmbito federal, sendo aplicável aos processos vinculados à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria da Fazenda Nacional. Os órgãos legitimados para propor a autocomposição são a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a Procuradoria-Geral Federal, a Procuradoria-Geral da União e o devedor. Não há regulamentação específica sobre a transação envolvendo os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, uma vez que cada ente federativo é responsável por editar sua própria legislação sobre o assunto. Cabe ressaltar que a União, suas entidades autárquicas e fundacionais não são obrigadas a realizar a transação, sendo uma questão de oportunidade e conveniência, representando uma solução pacífica dos conflitos por meio de acordo.

Os débitos abrangidos pela referida lei incluem a dívida ativa e os tributos da União, cuja inscrição, cobrança e representação sejam de responsabilidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), conforme estabelecido pelo art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Além disso, abrangem a dívida ativa das autarquias e fundações públicas federais, cuja inscrição esteja a cargo da PGFN, e os créditos cobrados pela Procuradoria-Geral da União, em conformidade com a Lei nº 9.469/97.

A lei também aplica o instituto da transação tributária aos créditos não judicializados sob a administração da Receita Federal, ou seja, aqueles inferiores ao montante de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), que são considerados de pequeno valor. O art. 171 do Código Tributário Nacional disciplina a transação dos créditos de natureza tributária.

Existem duas modalidades de propostas disponíveis ao contribuinte para a transação tributária. A primeira é a proposta individual, na qual o contribuinte entra em contato com a Procuradoria da Fazenda por meio dos canais disponibilizados e apresenta sua proposta individualmente, informando os meios para a extinção da dívida. A segunda modalidade é a proposta por adesão, que ocorre por meio da disponibilização de um edital classificatório de

dívidas. Nesse caso, o devedor aceita todas as condições estabelecidas no edital ao aderir à proposta.

No caso de acordo de transação judicial ou extrajudicial que envolva dívidas parceláveis ou em moratória, aplica-se a disposição do Código Tributário Nacional, mais especificamente os incisos I e VI do caput do art. 151, que tratam da suspensão do crédito tributário. Isso significa que a exigibilidade da cobrança será suspensa durante a transação.

A transação realizada poderá ser rescindida nas seguintes situações: (i) descumprimento das condições, cláusulas ou compromissos assumidos; (ii) constatação pelo credor de ato realizado pelo devedor com o objetivo de esvaziar seu patrimônio para fraudar o cumprimento da transação, mesmo que tenha ocorrido antes da celebração; (iii) decretação de falência ou liquidação da pessoa jurídica que realizou a transação; (iv) comprovação de práticas ilícitas, como prevaricação, concussão ou corrupção passiva na formação da transação; (v) ocorrência de dolo, fraude, simulação ou erro essencial em relação às partes ou ao objeto do conflito; (vi) existência de outras hipóteses rescisórias previstas no termo de transação; ou (vii) desobediência a qualquer disposição da Lei ou do edital.

Nesses casos, a ação judicial contra o contribuinte será retomada, e o contribuinte será notificado sobre a ocorrência de uma das situações mencionadas, sendo-lhe concedido um prazo de 30 dias para apresentar uma impugnação, de acordo com as disposições da Lei do Processo Administrativo Federal (Lei nº 9.784/99).

Caso seja identificado um vício sanável na transação, é permitida sua regularização dentro do prazo de 30 dias, a fim de preservar a transação em todos os seus termos. No entanto, se não for possível corrigir o vício e ocorrer a rescisão da transação, os benefícios concedidos serão revogados e a dívida será cobrada integralmente, levando em consideração os valores já pagos.

Após a rescisão da transação, fica proibida a celebração de um novo acordo transacional, mesmo para débitos diferentes, pelo período de 2 anos a partir da data da rescisão.

Quanto à extinção do acordo de transação tributária, isso ocorrerá quando todas as condições estabelecidas no respectivo termo não forem cumpridas integralmente.

O artigo 11 da lei em questão estabelece que serão concedidos descontos nas multas, juros de mora e encargos legais referentes aos créditos a serem transacionados, desde que sejam considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação.

É importante ressaltar que as multas de natureza penal não podem ser objeto de transação, assim como a transação tributária não pode ser celebrada com pequenos e médios empresários, conforme estipulado no artigo 5º, incisos II, alíneas "a" e "b" da Lei 13.988/2020³¹.

A Lei 13.988/2020 traz diretrizes especiais que possibilitam ao contribuinte efetuar o pagamento do tributo em um prazo de até 84 meses (sete anos) e reduzir as multas em até 50%. No entanto, se o sujeito passivo for uma pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução pode chegar a 70%, e o prazo de pagamento pode ser estendido para até 145 meses (doze anos e um mês).

No caso de propostas de transação que envolvam a redução do valor do crédito, é importante destacar que a redução aplicada não pode ser inferior ao percentual aplicado nas multas e juros de mora relacionados aos créditos a serem transacionados.

Nas situações em que as propostas de transação tributária forem aceitas, não ocorrerá a novação dos créditos que tenham sido objeto dessa transação. Essa disposição está expressamente prevista no art. 12, §3º da Lei 13.988/2020.

O instituto da transação tributária apresenta uma grande vantagem tanto para o contribuinte quanto para os cofres públicos. Por um lado, oferece condições favoráveis ao contribuinte para que ele possa quitar seus débitos tributários. Por outro lado, permite ao Estado recuperar os valores devidos e, conseqüentemente, reduzir o passivo tributário do país.

2.3 Princípio da eficiência e o baixo índice de recuperação de créditos tributários

O princípio da eficiência foi incorporado à Constituição por meio da Emenda Constitucional nº 19, datada de 04 de junho de 1998. A partir desse momento, ele passou a ser

³¹ Art. 5º É vedada a transação que: I - reduza multas de natureza penal; II - conceda descontos a créditos relativos ao: Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), enquanto não editada lei complementar autorizativa; Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), enquanto não autorizado pelo seu Conselho Curador;

um dos princípios que regem as Administrações Direta e Indireta, assim como os Poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, juntamente com os princípios da legalidade, impessoalidade e publicidade. No âmbito do Direito Tributário, o princípio da eficiência é considerado um princípio constitucional explícito, embora não específico para essa área. A eficiência pode ser compreendida como a capacidade de obter melhores resultados com os recursos disponíveis em determinado momento.

A essência do princípio da eficiência reside em fornecer o melhor serviço possível com os recursos disponíveis³². Além disso, sua noção também está presente em outro princípio: o da praticabilidade da tributação. Ao contrário do primeiro, esse princípio é considerado implícito, pois não está expresso em nenhuma norma específica. No entanto, é um conceito facilmente compreendido. Ele está relacionado à necessidade de que as normas jurídicas sejam aplicáveis no cotidiano. Portanto, não faria sentido existir uma norma jurídica perfeita, mas que não pudesse ser aplicada por qualquer motivo nas situações concretas.

Isso implica em alcançar a maior arrecadação com o menor custo possível, a fim de possibilitar a prestação de serviços públicos de qualidade de maneira econômica e igualitária aos consumidores. Nesse contexto, o sentido pragmático da eficiência expressa a ideia de agir com racionalidade, estando mais relacionado a uma perspectiva econômica do que jurídica. Por fim, há uma intencionalidade em indicar a necessidade de a Administração Pública exercer suas atividades da maneira mais adequada, razoável e eficaz possível, visando atender ao interesse social.

Portanto, a eficiência em matéria tributária está diretamente relacionada à adequação dos gastos dos valores arrecadados. Isso significa que a eficiência é alcançada quando a política tributária, por meio de suas leis e mecanismos, promove o desenvolvimento econômico e a justiça fiscal, garantindo que a arrecadação seja proporcional à prestação de serviços públicos à comunidade. É essencial que as obrigações tributárias sejam impostas sem prejudicar a capacidade contributiva dos cidadãos. Portanto, a eficiência em matéria tributária está associada à transparência, normalidade e legalidade nas ações do administrador público, buscando alcançar resultados práticos sem burocracias ou formalismos que resultem em desperdício dos recursos arrecadados.

³² Di Pietro (apud FREITAS, 2013, p. 38)

Daí depreende-se que quanto mais intrincado for um sistema tributário, menor será sua eficiência. Isso demanda maiores despesas por parte da Administração Pública para sua criação e fiscalização, e torna o cumprimento das obrigações e sua administração mais onerosos para os contribuintes, levando-os a contratar especialistas (advogados e contadores) para evitar erros.

Entende-se que a eficiência em matéria tributária não se resume apenas à busca incessante pelo aumento da arrecadação, uma vez que essa busca encontra limitações nos direitos e garantias fundamentais do contribuinte. Pode-se entender a eficiência em matéria tributária a partir do oposto da maximização da arrecadação, ou seja, pelo prisma da economicidade. Isso significa que a eficiência em matéria tributária pode ser alcançada ao obter maior receita com menor custo, tanto na instituição e regulamentação dos tributos quanto na atividade administrativa.

Nesse contexto, a eficiência em matéria tributária aproxima-se do princípio da praticidade, pois busca legitimar o uso de técnicas normativas pelo legislador, como a substituição tributária, ficções e presunções legais. Essas técnicas têm como objetivo promover uma arrecadação mais ágil e menos onerosa, combater a sonegação fiscal e permitir interpretações e aplicações da legislação de acordo com a Constituição por parte dos agentes públicos, visando um aproveitamento técnico e funcional mais adequado das tarefas administrativas.

A complexidade do sistema também faz com que o Fisco transfira para o sujeito passivo da relação tributária obrigações de caráter administrativo que deveriam ser de sua responsabilidade, como a manutenção de registros contábeis cada vez mais complexos e a necessidade de cumprir um conjunto de regras, cuja violação de apenas uma pode resultar em penalidades até superiores àquelas aplicadas pela falta de pagamento do tributo em si.

Não é à toa que o legislador complementar, no art. 113³³ do Código Tributário Nacional (CTN), estabelece que a obrigação tributária acessória (de caráter administrativo), em caso de

³³ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

descumprimento, passa a ser tratada como obrigação principal (de caráter tributário), tornando a penalidade um elemento essencial no direito tributário, já que, sem ela, ninguém cumpriria a obrigação de pagar tributos, pois estaria certo de que eles são sempre maiores do que as necessidades do Estado provedor de serviços públicos, destinando-se em parte apenas à satisfação pessoal dos detentores do poder.

Nesse sentido, o CTN considera a obrigação tributária composta tanto pelo tributo quanto pela penalidade, sendo ambas igualmente importantes no direito tributário.

No Brasil, o sistema tributário é extremamente complexo. Cada um dos doze impostos em vigor possui uma legislação intrincada e de difícil compreensão para o contribuinte, além das inúmeras contribuições, taxas e empréstimos compulsórios.

O próprio contribuinte, sujeito a essa parafernália impositiva constitucional, muitas vezes comete erros sem a intenção de descumprir suas obrigações, devido à complexidade da legislação e à multiplicação de obrigações acessórias. Além disso, a redação inadequada de normas complexas e contraditórias muitas vezes expõe o contribuinte a interpretações diversas e nem sempre justas por parte das autoridades fiscais.

Tudo isso resulta em desperdício de recursos, esforços e na perda de competitividade, indo de encontro ao princípio da eficiência. No Brasil, é seguro afirmar, sem receio de erro, que o princípio da eficiência é negligenciado pelo sistema tributário brasileiro, sendo que a deturpação dos dispositivos constitucionais, presentes nos artigos 145 a 156, tem sido uma constante nas sucessivas emendas constitucionais.

O resultado é a criação de um dos sistemas tributários mais caóticos do mundo, que gera tensão constante entre o Fisco e os contribuintes, bem como entre os órgãos fiscais das diferentes entidades federativas. É evidente que o princípio da eficiência e o sistema tributário brasileiro não estão caminhando no mesmo sentido.

Ocorre que, com a recente vigência da legislação da Transação Tributária, esse truncamento pode ser solucionado de maneira bastante assertiva, visto que o instituto tem se

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

mostrado como meio apropriado para recuperação do crédito tributário, coadunando com o conceito do princípio da eficiência. O tópico seguinte pretende tratar desse ponto.

2.4 Transação como modalidade de extinção do crédito tributário

O cumprimento da obrigação tributária principal resulta na extinção do crédito tributário³⁴. Isso significa que quando a obrigação principal é integralmente cumprida, o crédito tributário é considerado extinto. Além disso, em algumas situações, os deveres instrumentais assumem a natureza de obrigação tributária principal e podem levar à extinção do crédito tributário.

O artigo 156³⁵ do Código Tributário Nacional (CTN) regula as formas de extinção do crédito tributário. No entanto, é importante observar que a extinção do crédito tributário nem sempre implica no pagamento integral ou parcial do valor devido. Existem outras formas de cumprimento da obrigação tributária principal, tais como o pagamento, a compensação, a transação, remissão, decadência e prescrição.

O pagamento do valor devido é a forma mais comum de extinção do crédito tributário. Quando o contribuinte realiza o pagamento integral ou parcial do tributo, a obrigação tributária é considerada cumprida e o crédito tributário é extinto.

³⁴ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2013. p. 1106.

³⁵ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão de depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X – a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela LCP nº 104, de 10.1.2001) (Vide Lei nº 13.259, de 2016).

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

A compensação ocorre quando o contribuinte possui créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, com a mesma entidade tributante. Nesse caso, esses créditos podem ser utilizados para compensar o valor devido, resultando na extinção do crédito tributário.

A transação é um instituto jurídico que permite a extinção do crédito tributário por meio de concessões recíprocas entre o contribuinte e o fisco. Essas concessões podem envolver descontos, prazos de pagamento diferenciados, entre outros acordos, desde que sejam autorizadas por lei.

A remissão consiste no perdão total ou parcial do crédito tributário por parte da autoridade competente. É uma forma de extinção do crédito tributário em que o fisco renuncia ao valor devido pelo contribuinte.

A decadência e a prescrição são formas de extinção do crédito tributário decorrentes do decurso do tempo. A decadência ocorre quando o direito de constituir o crédito tributário não é exercido dentro do prazo legal. Já a prescrição ocorre quando o direito de cobrar o crédito tributário não é exercido dentro do prazo legal após sua constituição.

Essas são algumas das formas de extinção do crédito tributário previstas pelo CTN. Contudo, o presente trabalho irá focalizar na modalidade da transação como meio de extinção do crédito tributário.

A transação em matéria tributária é um instrumento que envolve a convergência de vontades entre o contribuinte e o fisco, resultando em um termo assinado pelas partes. A questão em relação à extinção do crédito tributário mediante transação diz respeito ao momento em que o crédito é efetivamente considerado extinto.

Embora o artigo 156 do Código Tributário Nacional (CTN) possa sugerir que a assinatura do termo de transação seja suficiente para a extinção do crédito tributário, há diferentes interpretações doutrinárias sobre o assunto. Alguns entendem que a assinatura do termo é o momento da extinção do crédito, enquanto outros sustentam que é necessário o cumprimento integral das obrigações previstas no termo para que o crédito seja considerado extinto.

Em relação à natureza jurídica da transação em matéria tributária, ela é considerada um ato administrativo com natureza contratual. Isso significa que, além de ter efeitos administrativos, a transação estabelece direitos e deveres entre as partes, assemelhando-se a um contrato.

Dessa forma, o professor Hugo de Brito Machado³⁶ infere que a transação é apenas o caminho que levará a extinção do crédito tributário, visto que entre assinado os termos de acordo e sua completa quitação, há um lapso temporal no qual a parte pode deixar de cumprir seus deveres.

Em contrapartida, existe corrente doutrinária que sustenta que a subscrição do acordo de transação resulta na quitação do débito fiscal em questão, no exato instante em que o termo é assinado, uma vez que, posteriormente, surge um novo crédito tributário, que será efetivamente pago. Essa interpretação é corroborada pelas explanações de Fernanda Drummond Parisi³⁷.

Essa vertente doutrinária sustenta que o crédito tributário objeto da transação é eliminado mediante a subscrição dos termos de acordo, e simultaneamente, surge um novo crédito tributário, o qual deve ser quitado ou cumprido pelo contribuinte³⁸.

Assim, existe controvérsia doutrinária acerca desse aspecto específico da transação tributária, sendo necessário um aprofundamento e uma análise mais aprofundados para definir com precisão o momento exato da extinção do crédito tributário no contexto da transação.

A transação em matéria tributária tem como objetivo facilitar o cumprimento da obrigação tributária, reduzir litígios, agilizar o processo e preservar a dignidade do contribuinte, que muitas vezes é sobrecarregado com obrigações acessórias e uma alta carga tributária. Essa transação busca estabelecer uma maior proximidade entre a Fazenda Pública e o contribuinte.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão e transação no direito tributário**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 159, p. 38, 2008.

³⁷ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. São Paulo: PUC-SP, 2016. p. 124.

³⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso**. São Paulo: Fórum, 2008. p. 329-330.

Por fim, a título exemplificativo, o termo de transação tributária pode ser comparado a um contrato de casamento, no qual ambas as partes se comprometem a cumprir os deveres estabelecidos. No entanto, os cônjuges não perdem sua identidade ou assumem uma nova natureza apenas por assinarem o contrato de casamento. Da mesma forma, ocorre com o crédito tributário.

2.5 Adequação do instituto ao ordenamento jurídico brasileiro

A Lei nº 13.988/2020, teve como objetivo principal regulamentar a transação tributária, especialmente em relação às modalidades previstas nessa lei. Embora essa legislação também tenha abordado a transação de débitos não tributários, de responsabilidade da União, autarquias e fundações públicas, o foco deste artigo é exclusivamente a aplicação da transação aos débitos tributários.

Conforme destacado na Exposição de Motivos nº 00268/2019³⁹ do Ministério da Economia e da Advocacia-Geral da União, que fundamentou a edição da Medida Provisória nº 899/2019, a regulamentação da transação tributária se fez necessária não apenas pela ausência de normas claras sobre o assunto, mas também devido aos benefícios que esse instituto traz consigo. A transação contribui para a efetividade na recuperação dos créditos tributários federais, ao mesmo tempo em que estimula a redução de litígios tributários, gerando uma economia de custos e aumentando a efetividade das atividades de cobrança dos débitos tributários.

Na Exposição de Motivos nº 00268/2019, foram apresentadas outras finalidades da transação nos termos da Medida Provisória nº 899/2019, que visam a proporcionar uma abordagem mais equilibrada na negociação de dívidas não pagas, em conformidade com os princípios de justiça fiscal, em contraste com a criação frequente de programas de parcelamento extraordinários. A transação permite uma avaliação mais criteriosa e individualizada das condições de pagamento e dos benefícios concedidos, levando em consideração a capacidade contributiva do devedor, o valor do débito e outros aspectos relevantes, o que possibilita uma abordagem mais justa e eficiente na solução das pendências tributárias.

³⁹ BRASIL. EMI nº 00268/2019 ME AGU. Brasília, DF. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acesso em 18 de maio de 2023.

A transação na modalidade de cobrança de créditos da União, voltada para aqueles créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, tem como objetivo evitar que devedores com plena capacidade de pagamento também renegociem suas dívidas obtendo descontos. Essa modalidade busca direcionar os benefícios da transação para aqueles que estão realmente desprovidos da capacidade de pagamento, de forma a promover uma distribuição mais equitativa dos recursos e evitar privilégios indevidos. Dessa maneira, busca-se uma abordagem mais justa e eficiente no tratamento das dívidas tributárias, de acordo com a realidade financeira de cada devedor.

Observa-se que a concessão frequente de parcelamentos especiais, sem fazer distinção entre os devedores com diferentes capacidades de pagamento, resulta em um benefício maior para aqueles que possuem uma capacidade considerável de pagamento. Isso não contribui para uma recuperação efetiva dos créditos devidos. Nesse sentido, os critérios estabelecidos para a adesão aos novos modelos de transação têm como objetivo promover o aumento da arrecadação, priorizando o interesse público. Ao estabelecer critérios mais rigorosos e direcionar os benefícios da transação para aqueles que realmente necessitam, busca-se garantir uma maior justiça fiscal e uma efetiva recuperação dos créditos devidos ao erário público.

Ademais, a outra forma da transação voltada para a resolução de controvérsias jurídicas de grande importância e difusão, nos âmbitos administrativo e judicial, distancia-se do mero intuito arrecadatório, buscando também a diminuição de despesas por parte dos contribuintes, os quais muitas vezes optam por litigar devido às possíveis interpretações favoráveis da legislação tributária. Em outras palavras, ambas as modalidades de transação têm propósitos que beneficiam as partes envolvidas no litígio, não se limitando ao aumento da arrecadação, e proporcionam um tratamento adequado aos contribuintes com capacidade financeira limitada, em consonância com o princípio da justiça fiscal.

A respeito do propósito da transação de beneficiar os contribuintes com capacidade financeira limitada, conforme mencionado na Exposição de Motivos da MP n. 899/2019, observa-se que isso está em consonância com o Princípio da Igualdade, cujo principal princípio no campo do Direito Tributário é a capacidade contributiva. Conforme destacado por Roque Antonio Carrazza⁴⁰, a capacidade contributiva representa o principal instrumento para alcançar

⁴⁰ 2017, p. 103-105

os objetivos relacionados ao princípio da igualdade tributária, incluindo a busca pela justiça fiscal.

Portanto, considerando que a transação se distancia de uma das características fundamentais da obrigação tributária, que é sua compulsoriedade, devido à renúncia parcial do débito tributário, é de extrema importância que essa renúncia seja pautada pelos princípios tributários, como a isonomia tributária. Dessa forma, evita-se a concessão de tratamento igual a contribuintes em situações distintas, o que ocorreria caso não se estabelecesse uma diferenciação entre os contribuintes com débitos recuperáveis e aqueles com débitos irre recuperáveis em relação às concessões disponíveis na transação.

Após a análise das bases que embasaram a criação da Lei nº 13.988/2020, serão examinadas as disposições gerais presentes nessa lei, que são aplicáveis às três modalidades de transação previstas: a transação na cobrança de créditos da União, de suas autarquias e fundações públicas; a transação por adesão no contencioso tributário envolvendo controvérsias jurídicas relevantes e disseminadas; e a transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor. A seguir, serão apresentados os detalhes dessas disposições.

Como mencionado anteriormente, o Código Tributário Nacional (CTN) abordou apenas algumas características gerais da transação, deixando para o legislador ordinário a tarefa de instituí-la e definir seus elementos de maneira mais detalhada. Nesse sentido, o primeiro artigo da Lei nº 13.988/2020 estabelece os requisitos e condições para que a União, suas autarquias, fundações e os devedores possam realizar a transação. Essa lei preenche essa lacuna normativa, estabelecendo as diretrizes para a concretização das transações relacionadas a débitos tributários.

A lei estabelece que os acordos de transação devem ser fundamentados no juízo de conveniência e oportunidade, sempre levando em consideração o interesse público. Isso implica que a transação será celebrada como uma medida que busca promover o princípio da supremacia do interesse público, mesmo que a lei não mencione expressamente esse princípio. Portanto, a transação tributária, ao ser realizada, deve ser orientada pelo interesse público como um critério fundamental para sua concretização.

Compreende-se que a flexibilização da cobrança do débito tributário, que é compulsório por natureza, só pode ser justificada pelo interesse público. Afinal, a arrecadação tributária tem como objetivo principal financiar os gastos estatais necessários para atender às demandas da sociedade. Nesse sentido, a transação tributária, ao permitir a negociação e concessão de condições diferenciadas de pagamento, precisa estar em conformidade com o interesse público, já que é o interesse coletivo que justifica a existência e a aplicação das normas tributárias.

É válido ressaltar que a Lei nº 13.988/2020 menciona explicitamente outros princípios que devem nortear a transação tributária. Dentre eles estão o princípio da isonomia, que busca tratar igualmente os contribuintes em situações equivalentes; o princípio da capacidade contributiva, que visa considerar a capacidade financeira do contribuinte na negociação do débito; o princípio da transparência, que determina que as informações relacionadas à transação sejam claras e acessíveis; o princípio da moralidade, que exige a observância de valores éticos e bons costumes; o princípio da razoável duração dos processos, que busca evitar a demora excessiva na resolução dos litígios; o princípio da eficiência, que busca otimizar os recursos públicos na recuperação dos créditos tributários; e o princípio da publicidade, que determina que as informações sobre a transação sejam divulgadas, exceto aquelas protegidas por sigilo. Esses princípios refletem a preocupação da lei em estabelecer uma base sólida para a realização das transações tributárias, levando em consideração valores fundamentais para o sistema tributário e a administração pública.

O princípio da capacidade contributiva, em conjunto com o princípio da isonomia tributária, desempenha um papel fundamental na definição dos acordos de transação. Ele orienta a realização de concessões de acordo com a capacidade financeira do devedor, assegurando que contribuintes com a mesma capacidade contributiva recebam tratamento semelhante na transação. Ao mesmo tempo, esse princípio evita que concessões semelhantes sejam aplicadas a contribuintes com capacidades contributivas diferentes. Dessa forma, a capacidade contributiva atua como um critério justo e equitativo na negociação dos termos da transação, garantindo que as concessões sejam proporcionais às condições financeiras de cada devedor.

O princípio da moralidade exerce um papel relevante na celebração dos acordos de transação, assegurando que a autoridade pública atue de forma ética e íntegra, evitando qualquer

forma de abuso de poder. Conforme leciona Maria Sylvia Di Pietro⁴¹ esse princípio está expressamente previsto no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, bem como no artigo 2º da Lei nº 9.784/99. Ele é mais bem definido no parágrafo único, inciso IV, da Lei nº 9.784/99, que estabelece que a Administração Pública deve agir de acordo com padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé. Assim, ao celebrar os acordos de transação, é fundamental que a autoridade pública observe os princípios éticos e atue de forma transparente e íntegra, em conformidade com a moralidade administrativa.

Os princípios da razoável duração dos processos e da eficiência desempenham um papel complementar na celebração dos acordos de transação, uma vez que a busca por evitar que os litígios administrativos e judiciais se arrastem por longos períodos está intrinsecamente ligada à eficiência na cobrança do débito tributário. Ambos os princípios estão previstos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988 e devem orientar a atuação da Administração Pública.

A razoável duração dos processos visa assegurar que os litígios sejam solucionados de forma célere e eficaz, evitando a morosidade e a excessiva demora na resolução dos casos. Isso contribui para uma maior eficiência na gestão dos créditos tributários, permitindo que sejam recuperados de maneira mais rápida e efetiva.

A eficiência, por sua vez, exige que a Administração Pública atue de forma ágil, produtiva e econômica, buscando alcançar os resultados pretendidos de maneira eficaz. No contexto da transação, a eficiência implica em agilidade na negociação e celebração dos acordos, bem como na garantia de que os termos acordados sejam cumpridos de forma efetiva, contribuindo para a eficácia da cobrança dos débitos tributários.

Portanto, ao considerar os princípios da razoável duração dos processos e da eficiência, busca-se não apenas evitar a demora e a burocracia nos litígios, mas também otimizar a gestão dos créditos tributários, garantindo uma cobrança mais eficiente e ágil.

O princípio da transparência desempenha um papel fundamental na celebração dos acordos de transação, assegurando que todas as ações da Administração Pública sejam devidamente fundamentadas e conhecidas por todos os interessados. Isso evita que sejam

⁴¹ 2007, p. 93.

concedidos benefícios a determinados devedores em detrimento de outros, sem uma justificativa adequada.

A transparência é efetivada por meio do princípio da publicidade, que permite que os atos dos administradores sejam acessíveis e conhecidos pelos administrados. Assim, os contribuintes têm a oportunidade de conhecer e fiscalizar as ações da Administração Pública, especialmente no que diz respeito à celebração dos acordos de transação.

A publicidade dos atos administrativos é um elemento essencial para garantir a transparência na gestão dos créditos tributários, proporcionando o acesso às informações pertinentes e permitindo que os contribuintes possam questionar ou contestar decisões tomadas pela Administração. Dessa forma, a transparência e a publicidade contribuem para o fortalecimento da confiança dos cidadãos nas ações do Estado e para a preservação dos princípios democráticos.

Logo, ao se aplicar o princípio da transparência, por meio da publicidade, busca-se assegurar que todos os atos relacionados à celebração dos acordos de transação sejam transparentes, motivados e de conhecimento público, promovendo assim a igualdade de tratamento, a justificativa das decisões e a participação dos interessados na gestão dos créditos tributários.

CAPÍTULO 3 - O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DA UNIÃO

Conforme os dados disponibilizados pelo Painel de Dados Abertos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em Números, atualizados em janeiro de 2022, o volume total da dívida ativa da União atinge a expressiva quantia de cerca de 2,7 trilhões de reais. Dessa quantia, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional considera que 62,38% são classificados como de difícil ou impossível recuperação (níveis de eficiência de recuperação "c" e "d") (PGFN, 2018c).

Além disso, de acordo com o estudo anual realizado pelo Conselho Nacional de Justiça - Relatório Justiça em Números - as execuções fiscais têm sido apontadas como a principal causa da morosidade no Poder Judiciário, com uma taxa de congestionamento de 87% (CNJ, 2021a). Isso significa que existe uma falha significativa no sistema tributário nacional como um todo e na forma como o governo realiza a cobrança, uma vez que os números revelam uma ineficiência real do método intransigente anteriormente utilizado pela Administração Tributária.

Além disso, a existência de programas especiais de parcelamento tributário, que oferecem redução de multas e juros aos contribuintes em débito, tem contribuído para um cenário de inadimplência generalizada. Isso ocorre porque esses programas concedem os mesmos benefícios a todos os contribuintes, independentemente das circunstâncias excepcionais de cada devedor.

Em geral, a expectativa de um parcelamento atrai a preferência dos contribuintes, que optam por pagar menos e aguardar o momento em que poderão parcelar suas dívidas sem ter que arcar com juros e multas. Isso ocorre porque, para aderir a um parcelamento, não importa se o contribuinte deixou de pagar por incapacidade financeira ou se o fez intencionalmente para enganar o fisco e pagar menos, aguardando oportunisticamente a concessão de parcelamentos com redução de juros e multas.

No caso em que o contribuinte obtém êxito na disputa judicial, há mais um prejuízo direto para a Administração e, conseqüentemente, para a sociedade: os elevados custos com honorários advocatícios sucumbenciais, os quais serão suportados pela sociedade como um todo, uma vez que esta é responsável por financiar toda a estrutura considerada necessária para atender às necessidades públicas, que frequentemente decorrem dos direitos fundamentais

consagrados na Constituição Federal. Isso ocorre porque a Administração Pública em si não gera riqueza, mas apenas administra os recursos disponíveis.

Além disso, existem também as consequências indiretas para a sociedade decorrentes do excesso de processos sem mérito no Poder Judiciário, nos quais o resultado será desfavorável à Fazenda Pública. Isso acaba obstruindo a análise detalhada e rápida de outros casos que demandam atenção, prejudicando a eficiência e a agilidade da justiça como um todo.

A atuação da Administração fazendária não está alinhada com seu objetivo principal por diversos motivos. Primeiramente, ao adotar uma abordagem inflexível na cobrança, deixando de considerar as circunstâncias individuais de cada contribuinte e suas possibilidades de pagamento, a Administração acaba não recebendo os valores que poderia receber.

Em segundo lugar, ao buscar a cobrança de créditos de difícil ou impossível recuperação por meio do Poder Judiciário, a Fazenda Pública sobrecarrega o sistema judiciário, dificultando a análise de outros casos que demandam atenção especial.

Além disso, essa abordagem pode levar à inviabilização das empresas devedoras, devido às cobranças vultuosas que não conseguem ser suportadas dentro do modelo arrecadatório inflexível. Isso resulta na diminuição da criação de empregos e riquezas para o país, prejudicando inclusive os interesses da própria Administração Pública, que tem o papel de representar os anseios e necessidades da sociedade.

Diante dessas falhas, a Fazenda Pública tem buscado mudar sua forma de atuação, abrindo espaço para a participação ativa da sociedade civil na constituição e execução dos atos administrativos, em uma tentativa de corrigir as deficiências e promover uma abordagem mais inclusiva e eficaz.

3.1 Diagnóstico judicial e financeiro fiscal da União Federal

O Relatório Justiça em Números, publicado anualmente pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), fornece estatísticas oficiais sobre o Poder Judiciário brasileiro. No relatório de 2022, o CNJ apresentou informações detalhadas sobre a estrutura judiciária e o nível de litigiosidade no país. De acordo com o relatório, as execuções fiscais são identificadas como a

principal causa da lentidão no Poder Judiciário, com um tempo médio de tramitação de 771 dias.

Figura 1 – Tempo médio de tramitação das execuções fiscais

Regex	
Pergunta	Resposta
Qual o tempo de tramitação processual, desde a instauração do litígio até o seu julgamento final?	771 dias ⁴⁰
Qual o tempo entre a distribuição da execução e o proferimento do despacho inicial pelo magistrado?	201 dias ⁴¹
Qual o tempo transcorrido entre (quando há) a penhora e o ajuizamento?	582 dias ⁴²
E entre a penhora e a expropriação do bem (quando há)?	218 dias ⁴³

Fonte: Relatório Contencioso Tributário 5ª edição – INSPER (dados obtidos via REGEX 2021)

A importância de acompanhar de forma rigorosa e frequente a evolução do contencioso tributário no Brasil decorre da percepção de que o tamanho do contencioso tributário pode ser visto como uma medida indireta da qualidade do sistema tributário de um país, o que produz efeitos sobre a economia, em particular, sobre os investimentos, a segurança jurídica e a posição competitiva do país em relação ao resto do mundo.

Noutro giro, destaca-se que a dívida ativa representa uma receita a ser arrecadada no futuro e surge devido a falhas na arrecadação e no acompanhamento da cobrança. Quando há dificuldades em arrecadar um tributo dentro do prazo estabelecido, existe o risco de perda desse crédito público. Essa fragilidade na arrecadação pode se refletir também na equipe responsável pela cobrança da dívida ativa, uma vez que ambos os processos são realizados pelo mesmo órgão, ou seja, a Fazenda Pública.

A arrecadação da dívida ativa ocorre no âmbito do crédito tributário, no qual a Fazenda Pública verifica a validade do crédito fiscal e identifica o devedor, procedendo à inscrição do débito. Essa arrecadação é aplicada a taxas, impostos e contribuições de melhoria.

Nesse sentido, verifica-se que em âmbito federal, existe cerca de 2,208 trilhões de reais inscritos em dívida ativa, sendo que 77% desse total está em cobrança, não tendo qualquer parcelamento ou garantia para satisfação do débito.

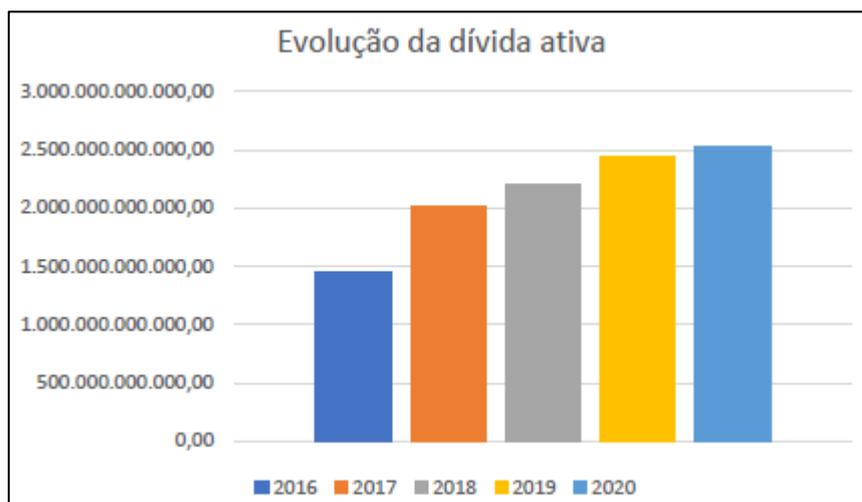
Figura 2 – Situação da Inscrição em dívida ativa da PGFN em 2021

Situação da Inscrição	Valor consolidado da Inscrição	% do total	Quantidade de Inscrições	% do total
Em cobrança	R\$1.693.366.210.373,63	77%	7.795.937	88%
Benefício fiscal	R\$213.359.608.135,45	10%	1.051.062	12%
Garantia	R\$256.428.863.763,37	12%	41.882	0,5%
Suspensão por decisão judicial	R\$44.475.043.384,67	2%	14.674	0,2%
Em negociação	R\$473.604.075,56	0,02%	2.395	0,03%
Total	R\$2.208.103.329.732,68	100%	8.905.950	100%

Fonte: Relatório Contencioso Tributário 5ª edição – INSPER (dados obtidos via LAI 2021)

Essa situação evidencia claramente que existe uma falha significativa no sistema tributário do país como um todo e, principalmente, na forma inflexível e rígida como são realizadas as atividades relacionadas à tributação, tanto na fase de estabelecimento das obrigações tributárias quanto na sua cobrança.

Contudo, se comparar o estudo realizado pelo Conselho Nacional de Justiça de 2022 com o Boletim de Acompanhamento Gerencial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, edição de 2020, percebe-se que houve uma relevante diminuição do montante inscrito em dívida ativa.

Figura 3 – Evolução da dívida ativa até 2020

Fonte: Boletim de Acompanhamento Gerencial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (2020)

Assim, pode-se sustentar a ideia de que as transações assumiram um papel de destaque nas negociações concedidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Foram implementados diversos programas voltados para devedores com capacidade reduzida de pagamento ou que enfrentaram dificuldades financeiras devido à pandemia. Além das

transações por adesão, merecem destaque os acordos de transação individual realizados pelas unidades descentralizadas.

A transação tributária, que tem se tornado cada vez mais relevante, pode ter modificado o padrão de pagamento dos contribuintes. Isso ocorre porque alguns devedores podem ter obtido benefícios como o adiamento do pagamento, a possibilidade de parcelas com valores maiores no final do acordo, a utilização de precatórios ou outras formas de pactuação que tenham aumentado o número de créditos regularizados. Essas medidas podem ter influenciado o fluxo de pagamentos e contribuído para a regularização de débitos fiscais.

3.2 Estoque de precatórios a serem pagos pela União Federal

Primeiramente, deve-se esclarecer o conceito de precatório. Após obter o ganho de causa contra o Poder Público, o titular do direito resguardado com a ação judicial passa a ser detentor de um título, denominado de precatório. precatório, portanto, nada mais é que o reconhecimento judicial de uma dívida que o ente público tem com o autor da ação, seja ele pessoa física ou jurídica. Os precatórios podem ser de natureza alimentar – quando decorrem de ações judiciais como os referentes a salários, pensões, aposentadorias e indenizações por morte ou invalidez – ou de natureza não alimentar – quando decorrem de ações de outras espécies, como os referentes a desapropriações e tributos.

Para sintetizar o instituto, podemos dizer que o precatório é a requisição formal de pagamento que a Fazenda Pública é condenada judicialmente a realizar.

Conforme visto nos tópicos anteriores, a Fazenda Pública possui um montante muito grande de créditos inscritos em dívida ativa para receber. No entanto, como será visto neste tópico, o Governo Federal também possui um grande passivo a título de precatórios a serem pagos. Além disso, o estoque vem crescendo ano após ano.

A sua razão de ser é a necessidade de inclusão prévia desses pagamentos no projeto de lei orçamentária para que haja disponibilidade financeira e autorização legal (pelo orçamento público) para o seu desembolso, pois, se fossem pagos imediatamente após o encerramento do processo judicial, haveria um desequilíbrio orçamentário, já que o seu valor e o momento do seu pagamento são incertos e imprevisíveis. Ademais, se não possuírem regras claras e

crateriosas que estabeleçam uma ordem equitativa para o seu adimplemento, poderá haver violação da isonomia entre credores.

Portanto, diversamente do particular que, quando condenado, é obrigado a realizar o pagamento imediatamente em dinheiro ao vencedor da demanda judicial, a Fazenda Pública condenada em uma ação realiza o respectivo pagamento apenas no exercício financeiro seguinte, após a inclusão de tal despesa no seu orçamento, desde que apresentada até 2 de abril do ano anterior

O Código de Processo Civil de 2015, nos seus artigos 535 e 910, expressamente reconhece o procedimento de pagamento por precatório no cumprimento de sentença que impuser à Fazenda Pública o dever de pagar quantia certa, ao prever que será expedido, por intermédio do presidente do tribunal competente, precatório ou requisição de pequeno valor em favor do exequente, observando-se o disposto na Constituição Federal.

A sequência de pagamento das condenações judiciais da Fazenda Pública, contudo, não é a mesma. A própria Constituição estabelece sistemáticas diferentes, levando em consideração critérios da natureza do crédito a ser pago, características especiais do beneficiário ou mesmo o valor da condenação. Assim, os créditos de precatórios de natureza alimentar são pagos antes (com preferência) dos créditos de precatórios comuns (desprovidos de natureza alimentar).

Pois bem, de um mero instrumento formal para realizar o pagamento de dívida do Estado originária de condenação judicial transitada em julgado, o precatório hoje tem funcionalidades que vão além do mecanismo de quitação de dívida estatal, sobretudo se analisarmos as alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 113/2021.

A primeira das funcionalidades (que não é propriamente nova) refere-se a uma espécie de “compensação” ou “encontro de contas” entre o credor do precatório e a Fazenda Pública, caso em seu nome haja débitos inscritos em dívida ativa (tema que foi objeto de julgamento na ADI 4425, cuja mecânica, então introduzida pela EC 62/2009, era diferente da atual).

Assim, a nova redação do § 9º do artigo 100 da Constituição estabelece: “Sem que haja interrupção no pagamento do precatório e mediante comunicação da Fazenda Pública ao Tribunal, o valor correspondente aos eventuais débitos inscritos em dívida ativa contra o credor

do requisitório e seus substituídos deverá ser depositado à conta do juízo responsável pela ação de cobrança, que decidirá pelo seu destino definitivo”. Tal procedimento é complementado pelo § 10, prevendo que, antes da expedição dos precatórios, o tribunal solicitará à Fazenda Pública devedora, para resposta em até 30 dias, sob pena de perda do direito de abatimento, informação sobre os débitos que preencham as condições estabelecidas no § 9º, para os fins nele previstos.

Outras funcionalidades decorrem do texto do § 11, que prevê a possibilidade, a critério do credor, do uso de precatórios para quitação de débitos inscritos em dívida ativa, comprar imóveis públicos, pagar outorgas de delegações ou concessões, dentre outros. Assim, o titular de um precatório, conforme estabelecido em lei do ente federativo devedor, poderá utilizá-lo para: I – quitação de débitos parcelados ou débitos inscritos em dívida ativa do ente federativo devedor, inclusive em transação resolutiva de litígio, e, subsidiariamente, débitos com a administração autárquica e fundacional do mesmo ente; II – compra de imóveis públicos de propriedade do mesmo ente disponibilizados para venda; III – pagamento de outorga de delegações de serviços públicos e demais espécies de concessão negocial promovidas pelo mesmo ente; IV – aquisição, inclusive minoritária, de participação societária, disponibilizada para venda, do respectivo ente federativo; ou V – compra de direitos, disponibilizados para cessão, do respectivo ente federativo, inclusive, no caso da União, da antecipação de valores a serem recebidos a título do excedente em óleo em contratos de partilha de petróleo.

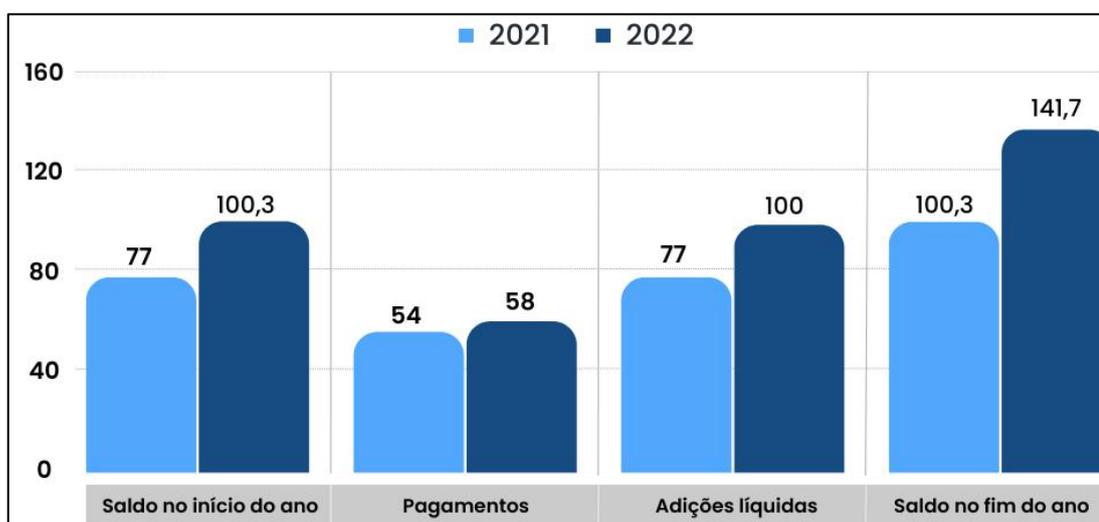
Há, também, a possibilidade de cessão, tal como prescrita no § 13, em que o credor de um precatório poderá ceder, total ou parcialmente, seus créditos em precatórios a terceiros.

Ainda, os próprios entes federativos poderão utilizá-los para quitar dívidas entre si. Assim é que o § 21 autoriza a União e os demais entes federativos, nos montantes que lhes são próprios, desde que aceito por ambas as partes, a utilizar valores objeto de sentenças transitadas em julgado devidos a pessoa jurídica de direito público para amortizar dívidas, vencidas ou vincendas: I – nos contratos de refinanciamento cujos créditos sejam detidos pelo ente federativo que figure como devedor na sentença (do precatório); II – nos contratos em que houve prestação de garantia a outro ente federativo; III – nos parcelamentos de tributos ou de contribuições sociais; e IV – nas obrigações decorrentes do descumprimento de prestação de contas ou de desvio de recursos.

Assim, percebe-se que o instituto do precatório, além de ser um instrumento de organização financeira para garantir o equilíbrio fiscal nas contas públicas ao incluir tais obrigações previamente em lei orçamentária, passa a ganhar funcionalidades que garantem maior praticidade na utilização de tais créditos. A inteligente incorporação de técnicas como essas é um imperativo para uma Administração Pública que deseje aprimorar a sua eficiência.

Contudo, a partir da Emenda Constitucional 114/2021, conhecida como a “PEC dos Precatórios”, na qual teve como principal finalidade a postergação do pagamento das dívidas públicas federais reconhecidas em juízo, o estoque de precatórios federais que deveriam ser pagos pelo governo em 2023 atingiu a marca de R\$ 141,7 bilhões. Comparado ao ano anterior, quando o valor total dos títulos chegou a R\$ 100,3 bilhões, o aumento foi em torno de 40%.

Figura 3 – Estoque de precatórios a serem pagos



Fonte: Balanço Geral da União – Tesouro Nacional

Uma possibilidade inovadora está no primeiro inciso do artigo 100, §11⁴², implementada pela Emenda Constitucional 113/21, autorizando a quitação de débitos parcelados ou débitos

⁴² “Art. 100.

§ 9º Sem que haja interrupção no pagamento do precatório e mediante comunicação da Fazenda Pública ao Tribunal, o valor correspondente aos eventuais débitos inscritos em dívida ativa contra o credor do requisitório e seus substituídos deverá ser depositado à conta do juízo responsável pela ação de cobrança, que decidirá pelo seu destino definitivo.

§ 11. É facultada ao credor, conforme estabelecido em lei do ente federativo devedor, com autoaplicabilidade para a União, a oferta de créditos líquidos e certos que originalmente lhe são próprios ou adquiridos de terceiros reconhecidos pelo ente federativo ou por decisão judicial transitada em julgado para:

inscritos em dívida ativa do ente federativo devedor, inclusive em transação resolutiva de litígio. Tal aspecto pode estimular a consensualidade tanto na resolução de litígios envolvendo a liquidação e pagamento do crédito quanto na elaboração de acordos de transação para quitação de passivo fiscal⁴³

Não há dúvida quanto à importância dessa medida para a relação entre o fisco e o contribuinte, pois é capaz de reduzir as desigualdades do nosso sistema jurídico, principalmente no que diz respeito ao pagamento de precatórios. A medida adota de forma positiva a ideia de compensação de créditos e débitos da União, trazendo assim maior agilidade na resolução da crise de inadimplência que afeta ambas as partes da relação tributária.

I - quitação de débitos parcelados ou débitos inscritos em dívida ativa do ente federativo devedor, inclusive em transação resolutiva de litígio, e, subsidiariamente, débitos com a administração autárquica e fundacional do mesmo ente;

II - compra de imóveis públicos de propriedade do mesmo ente disponibilizados para venda;

III - pagamento de outorga de delegações de serviços públicos e demais espécies de concessão negocial promovidas pelo mesmo ente;

IV - aquisição, inclusive minoritária, de participação societária, disponibilizada para venda, do respectivo ente federativo; ou

V - compra de direitos, disponibilizados para cessão, do respectivo ente federativo, inclusive, no caso da União, da antecipação de valores a serem recebidos a título do excedente em óleo em contratos de partilha de petróleo.”

⁴³ PEIXOTO, Ravi; AVELINO, Murilo. **Consensualidade e poder público**. Salvador: Juspodivm, 2022.

CONCLUSÃO

Com base no estudo realizado, pode-se concluir que a transação pode ser compreendida como uma forma de extinção do crédito tributário por meio da celebração de um acordo entre a autoridade fazendária, designada pela lei, e o devedor do débito tributário. Essa modalidade de acordo envolve concessões mútuas entre as partes e tem como objetivo final encerrar um litígio administrativo ou judicial relacionado ao débito em questão. A transação representa, portanto, uma alternativa para solucionar conflitos e promover a resolução amigável das questões fiscais entre o Fisco e os contribuintes.

No entanto, é importante ressaltar que a autoridade fazendária não possui o mesmo grau de discricionariedade de um credor em uma transação de crédito privado, uma vez que deve observar os parâmetros estabelecidos pela lei. Além disso, mesmo sendo uma forma de extinção do crédito tributário, a transação não implica automaticamente na novação do débito, ou seja, na substituição integral das obrigações originais. O efeito de extinção do crédito apenas ocorre após o cumprimento de todas as condições estabelecidas no acordo de transação. Em caso de descumprimento dessas condições, a autoridade fazendária poderá exigir o pagamento do débito original. Portanto, é fundamental que todas as partes envolvidas cumpram integralmente os termos acordados para que a extinção do crédito seja efetivada.

Em relação à definição da transação, deve-se ressaltar que ela se diferencia da autocomposição, instituída pela Lei nº 13.140/2015, aplicável a certas situações de litígios tributários. A autocomposição é um instituto de direito processual que busca a solução amigável do conflito, porém, não tem o poder de extinguir o crédito tributário, ao contrário da transação. Enquanto a transação envolve a celebração de um acordo entre a autoridade fazendária e o devedor do débito tributário, com concessões mútuas e término do litígio, a autocomposição se refere a um acordo entre órgãos e entidades da Administração Pública para solucionar litígios, mas não implica necessariamente na extinção do crédito tributário. Portanto, apesar de terem certa semelhança na busca por uma solução consensual, a natureza e os efeitos desses institutos são distintos.

Além disso, é importante destacar que a transação não deve ser confundida com os programas de parcelamentos extraordinários, como o Refis, Paes, Paex e Lei nº 11.941/09.

Esses programas representam uma hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e não são acordos celebrados com uma autoridade designada para tal. Suas leis instituidoras estabelecem previamente todas as concessões, sem necessariamente exigir contrapartidas do devedor. Em outras palavras, mesmo na ausência de litígio, as leis desses programas permitem que o devedor adira a eles sem a necessidade de um acordo negociado com a autoridade fazendária. Portanto, a transação se distingue desses programas de parcelamento extraordinário tanto em sua natureza jurídica quanto em sua forma de implementação.

No contexto da Lei da Transação (Lei nº 13.988/2020), pode-se afirmar que seus pressupostos estão alinhados com a busca pela justiça fiscal e a aplicação do princípio da isonomia tributária. As modalidades de transação introduzidas na lei foram desenvolvidas com o objetivo de evitar que contribuintes em situações distintas sejam beneficiados de maneira igualitária. Essa abordagem tem como propósito assegurar que as concessões realizadas na transação sejam proporcionais às circunstâncias específicas de cada caso, garantindo assim um tratamento tributário equitativo. Dessa forma, a Lei da Transação busca promover uma maior justiça fiscal ao considerar a individualidade de cada contribuinte e evitar tratamentos desiguais perante a administração tributária.

Em relação aos elementos da transação previstos na Lei nº 13.988/2020, pode-se concluir que, por se tratar de um acordo extrajudicial entre a autoridade fiscal e o devedor, a transação resulta na extinção do crédito tributário, conforme estabelecido pelo Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, não é necessária a homologação judicial para que os efeitos de extinção sejam produzidos. A transação ocorre no âmbito administrativo, por meio da celebração de um acordo entre as partes envolvidas, sendo suficiente para extinguir o crédito tributário, desde que observados os requisitos e condições previstos na lei.

Por outro lado, foi possível concluir que, embora a transação seja uma forma de extinção do crédito tributário, isso não impede que, no caso de envolver concessões como parcelamento e moratória, também produza o efeito de suspensão da exigibilidade do débito. Essa interpretação foi expressamente conferida pela Lei de Transação, que reconhece que tais concessões podem resultar na suspensão da exigibilidade do crédito tributário durante o cumprimento dos termos acordados. Dessa forma, a transação não apenas extingue o crédito tributário, mas também pode suspender sua exigibilidade, proporcionando ao devedor uma oportunidade de regularizar sua situação fiscal.

No que diz respeito às modalidades de transação, a inclusão de descontos nos valores dos acréscimos legais da dívida na transação relacionada à cobrança do crédito da União apenas para débitos irrecuperáveis e de difícil recuperação demonstrou a possibilidade de concessões mais favoráveis nessa situação específica. Essa abordagem visa facilitar a recuperação dos créditos tributários, reduzindo os custos associados à sua cobrança. Portanto, a concessão de descontos nos acréscimos legais nessas circunstâncias tem o propósito de tornar a transação mais vantajosa e eficiente para ambas as partes envolvidas.

A análise das características das diferentes modalidades de transação revelou que, embora possuam elementos em comum, também possuem finalidades distintas. Na transação na cobrança dos créditos da União, há uma ênfase na recuperação dos créditos, ao mesmo tempo em que se busca auxiliar os devedores em situação financeira desfavorável. Já na transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, o objetivo principal é estimular o encerramento dos litígios, visando à economia de custos que essa medida proporcionará.

Essas finalidades diferentes refletem abordagens específicas para lidar com as situações particulares de cada modalidade. Enquanto a transação na cobrança dos créditos da União busca conciliar a recuperação dos créditos com a viabilidade financeira dos devedores, a transação no contencioso tributário tem o propósito de incentivar o término dos litígios, promovendo a eficiência e a economia de recursos tanto para a Fazenda Pública quanto para os contribuintes.

Verificou-se a possibilidade de constatar os desafios que a autoridade fazendária enfrentará ao celebrar a transação. Mesmo com a definição de diretrizes pela lei e pela portaria que regem a transação no âmbito da cobrança do crédito da União, a autoridade fiscal terá a incumbência de exercer um julgamento discricionário ao classificar os créditos como recuperáveis, irrecuperáveis ou de difícil recuperação. Esses parâmetros estabelecidos servirão como guias, mas caberá à autoridade fiscal tomar a decisão final.

Igualmente, as autoridades enfrentarão o desafio de realizar uma análise detalhada para identificar quais questões jurídico-tributárias em debate podem ser caracterizadas como controvérsias jurídicas disseminadas e relevantes. Essas questões poderão ser objeto de transação por adesão, visando encerrar tais litígios.

Conforme se observa de todas as informações apresentadas, embora o instituto da transação esteja previsto no Código Tributário Nacional, sua implementação prática na ordem jurídica é relativamente recente, com cerca de dois anos de aplicação efetiva. Diante disso, é inegável que ainda há diversos desafios a serem enfrentados para avaliar de forma precisa a efetividade dessa medida.

No entanto, é evidente que a transação já superou vários obstáculos relacionados à ineficiência da arrecadação e ao elevado número de litígios, demonstrando-se como uma oportunidade para a adoção futura de outras medidas pautadas na consensualidade e no diálogo. Um exemplo disso é a possibilidade de utilização da arbitragem tributária, que até recentemente era amplamente rejeitada pela comunidade jurídica.

Nesse contexto, a transação tributária se apresenta como um instrumento significativo para combater a litigância excessiva presente no sistema jurídico do país. Além disso, ela tem o potencial de mostrar aos profissionais do direito que existem alternativas, muitas vezes mais eficientes e econômicas, para buscar a solução de conflitos de interesses, inclusive no campo do direito tributário.

REFERÊNCIAS

BARREIROS, Lorena Miranda Santos. **Convenções processuais e poder público**. 2016. 428 f. Tese (doutorado) - Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. EMI nº 00268/2019 ME AGU. Brasília, DF. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acesso em 18 de maio de 2023.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. **Transação Tributária**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Portaria PGFN nº 14402, de 16 de junho de 2020. **Transação Excepcional na Cobrança da Dívida Ativa da União**. Brasília, Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110357>. Acesso em: 11 maio 2023.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 36.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. (CNJ). **Acórdão n.º 0007696- 82.2021.2.00.0000**. Ministro Luiz Fux. Brasília, DF: 2021d. 95ª Sessão Virtual (14/10/2021 a 22/10/2021). Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pjecnj/ConsultaPublica/listView.seam>. Acesso em 28 maio 2023.

(CNJ). Acórdão n.º 0007696- 82.2021.2.00.0000. Ministro Luiz Fux. Brasília, DF: 2021d. 95ª Sessão Virtual (14/10/2021 a 22/10/2021). Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pjecnj/ConsultaPublica/listView.seam>. Acesso em 28 maio 2023.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 210.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Negócios Jurídicos Processuais no Processo Civil Brasileiro**. In: CABRAL, Antonio do Passo; NOGUEIRA, Pedro Henrique (Coord.). **Negócios processuais**. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 46.

DIDIER JR., Fredie. **Princípio do autorregramento da vontade no processo civil**. In: CABRAL, Antonio do Passo; NOGUEIRA, Pedro Henrique (Coord.). **Negócios processuais**. Salvador: Juspodivm, 2015b. p. 20.

ESCOLA, Hector Jorge. **El Interés Público como Fundamento Del Derecho**. Buenos Aires, 1989, p. 245, apud, OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 99-100

GRECO, Leonardo. Os atos de disposição processual - Primeiras reflexões. In: MEDINA, José Miguel Garcia *et al.* (Coord.). **Os Poderes do Juiz e o Controle das Decisões Judiciais - Estudos em Homenagem à Professora Teresa Arruda Alvim Wambier**. São Paulo: 2008. p. 290-292.

HATOUM, Nida Saleh; BELLINETTI, Luiz Fernando. **Fundamentos principiológicos dos negócios jurídicos processuais previstos no art. 190 do CPC/15**. Revista do Direito Público, Londrina, v. 12, n. 3, 2017, p. 271.

MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão e transação no direito tributário**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 159, p. 38, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e**

Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 115.

NOGUEIRA, Pedro Henrique Pedrosa. **Negócios jurídicos processuais.** Salvador: Juspodivm, 2016.

MITIDIERO, Daniel. **A colaboração como norma fundamental do novo processo civil brasileiro.** Revista do Advogado, São Paulo, v. 35, n. 126, 2015, p. 48-49

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária.** Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.p. 98-99.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário.** 2016. 167 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 105 Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/7038/1/Fernanda%20Drummond%20Parisi.pdf>. Acesso em: 22 março 2023.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário.** São Paulo: PUC-SP, 2016. p. 124.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência.** 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2013. p. 1106.

PEIXOTO, Ravi; AVELINO, Murilo. **Consensualidade e poder público.** Salvador: Juspodivm, 2022.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários.** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso.** São Paulo: Fórum, 2008. p. 329-330.

VENOSA, Silvo de Salvo. **Direito civil obrigações e responsabilidade civil**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 344