



UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR – UCSAL
ÁREA IV – CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO BACHARELADO EM DIREITO

ALANA TEIXEIRA LEITE DE QUEIROZ

ANÁLISE DO IMPACTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA
COMO INSTRUMENTO DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS
FISCAIS E REDUÇÃO DA LITIGIOSIDADE DO
CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO À LUZ DA LEI FEDERAL
13.988/2020

Salvador
2023

ALANA TEIXEIRA LEITE DE QUEIROZ

**ANÁLISE DO IMPACTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA
COMO INSTRUMENTO DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS
FISCAIS E REDUÇÃO DA LITIGIOSIDADE DO
CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO À LUZ DA LEI FEDERAL
13.988/2020**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Católica do Salvador – UCSAL, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharela em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Simões Xavier dos Santos.

Salvador
2023

QUEIROZ, Alana Teixeira Leite. **ANÁLISE DO IMPACTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS E REDUÇÃO DA LITIGIOSIDADE DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO À LUZ DA LEI FEDERAL 13.988/2020**. 2023. Orientador: Ricardo Simões Xavier dos Santos. 29f. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Sociais Aplicadas – Universidade Católica do Salvador – UCSal. Salvador, 2023.

¹ Ricardo Simões Xavier dos Santos

²Alana Teixeira Leite de Queiroz

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar o uso da transação tributária como uma ferramenta eficaz para recuperar créditos fiscais e reduzir os conflitos tributários, tanto no âmbito administrativo quanto no âmbito judicial. O estudo dá ênfase na abordagem do instituto da transação tributária a partir de sua regulamentação pela Lei Federal 13.988/2020. O objetivo principal é compreender o impacto dessa legislação na prática, avaliando como ela contribuiu, e se contribuiu, para a regularização do passivo fiscal e a diminuição do contencioso tributário. Dessa forma, busca-se explorar essa alternativa como uma - possível - solução mais eficiente e ágil para o panorama fiscal atual.

Palavras – chaves: Transação Tributária. Lei 13.988/2020. Recuperação de créditos fiscais. Contencioso tributário.

¹ Professor orientador. Advogado. Graduado em Direito pela Universidade Católica do Salvador - UCSAL; Doutor e Mestre em Políticas Sociais e Cidadania pela Universidade Católica do Salvador - UCSAL; Especialista em Direito do Estado pelo Jus Podivm/Unnyahna e em Direito Tributário pelo IBET. E-mail: ricardo.santos@pro.ucsal.br

² Graduanda do Curso Superior em Direito da Universidade Católica do Salvador (UCSAL).

QUEIROZ, Alana Teixeira Leite. **ANÁLISE DO IMPACTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS E REDUÇÃO DA LITIGIOSIDADE DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO À LUZ DA LEI FEDERAL 13.988/2020**. 2023. Orientador: Ricardo Simões Xavier dos Santos. 29f. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Sociais Aplicadas – Universidade Católica do Salvador – UCSal. Salvador, 2023.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the use of the tax transaction as an effective tool to recover tax credits and reduce tax conflicts, both in the administrative and judicial spheres. The study emphasizes the approach of the institute of the tax transaction from its regulation by Federal Law 13.988/2020. The main objective is to understand the impact of this legislation in practice, evaluating how it contributed, and if it contributed, to the regularization of tax liabilities and the reduction of tax litigation. Thus, we seek to explore this alternative as a - possible - more efficient and agile solution for the current fiscal landscape.

Keywords: Tax Transaction. Law 13.988/2020. Recovery of tax credits. Tax litigation.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	06
2	EXECUÇÃO FISCAL: PROBLEMAS DA DÍVIDA ATIVA BRASILEIRA	07
3	A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	12
4	ANÁLISE DE IMPACTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA A REDUÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO.....	17
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	23
6	REFERÊNCIAS	26

1 INTRODUÇÃO

A análise dos dados nos relatórios do INSPER (Instituição de Ensino Superior Brasileira), CNJ (Conselho Nacional de Justiça) e PGFN (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional) destacam achados extremamente relevantes, especialmente sobre o contencioso tributário no Brasil, que evidenciam o fracasso das execuções fiscais e a ineficiência na recuperação de créditos tributários pelos órgãos de arrecadação. Um dos principais desafios identificados é o constante aumento das lides tributárias e o crescimento do estoque de créditos da dívida ativa, o qual tem impactos significativos na realidade do país.

Diante deste contexto, surge o problema central a ser abordado neste artigo: qual seria o impacto da regulamentação do instituto da Transação Tributária regulamentado pela Lei Federal 13.988/2020 nesse cenário desafiador? Tendo como cerne a referida questão, o objetivo deste trabalho é analisar a eficácia do referido instituto como instrumento de recuperação de créditos fiscais e redução do contencioso tributário, seja o administrativo ou o judicial.

Para o desenvolvimento deste trabalho, a temática será dividida em três capítulos: O Capítulo 2 examinará os problemas enfrentados no processo de execução fiscal, especialmente no que diz respeito à dívida ativa no Brasil. Serão apresentados dados, informações e reflexões sobre os problemas enfrentados pelo sistema de cobrança de dívidas tributárias, levando em consideração a falência das execuções fiscais e a alta litigiosidade imposta ao contencioso tributário brasileiro, dentre outras dificuldades apontadas. Serão abordados, de início, os efeitos negativos dessa situação na arrecadação do Estado e na capacidade de recuperação dos valores devidos pelos contribuintes.

O terceiro capítulo se concentra na análise detalhada do instituto da Transação Tributária, conforme estabelecido pela Lei 13.988/2020 e suas alterações posteriores. Serão apresentadas as principais características e particularidades deste mecanismo de negociação entre o fisco e o contribuinte. Serão discutidos os requisitos e condições necessários para a aplicação da Transação Tributária, bem como outros aspectos relevantes relacionados ao seu funcionamento, como a capacidade de pagamento do contribuinte, oferecendo descontos e condições especiais de parcelamento. Serão exploradas as possibilidades de utilização desse instituto como uma alternativa eficiente como novo paradigma da autocomposição sobre o crédito tributário (AVELINO; PEIXOTO, 2022, p.61).

Por fim, o quarto capítulo analisará os impactos da Transação Tributária Federal, através de uma ampla exposição de dados, resultados e informações no âmbito da recuperação e

regularização de créditos fiscais, bem como na redução da litigiosidade no contencioso judicial tributário. Abordar-se-á como a regulamentação deste instituto na Lei Federal 13.988/2020 pôde contribuir para enfrentar os problemas da dívida ativa e a cultura da judicialização na seara fiscal.

O presente trabalho adotou uma abordagem qualitativa, baseada em uma revisão bibliográfica de livros, teses e dissertações publicadas em periódicos especializados. A pesquisa foi conduzida por meio do método dedutivo, que baseou-se na análise de dados estatísticos, especialmente dos relatórios disponibilizados pelo INSPER, CNJ e PGFN, juntamente com a obra "Transação Tributária Federal: Análise do Impacto Legislativo da Lei 13.899/2020".

2 EXECUÇÃO FISCAL: PROBLEMAS DA DÍVIDA ATIVA BRASILEIRA

Inicialmente, importa trazer alguns esclarecimentos acerca da constituição do crédito tributário e sua inscrição na Dívida Ativa. Segundo a definição de Machado (2010, p.181), o crédito tributário é um “um vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).” (MACHADO, 2010, p. 181).

Segundo Torres (2011, p.275), o crédito tributário é constituído junto com a obrigação pela ocorrência do fato gerador, possuindo diferentes graus de transparência e concretude. Em suma, o crédito tributário passa por diferentes fases, que são resumidas da seguinte forma: “Nasce com a subsunção do fato a norma (art.113, § 1º, CTN), apura-se e quantifica-se, ou constitui-se, na linguagem do CTN, com o lançamento, ganhando exigibilidade (art.142, CTN). E, por fim, ganha exequibilidade com a inscrição em dívida ativa (art. 204, CTN) (GOMES, 2013, p.19)”.

O conceito de Dívida Ativa é encontrado no artigo 39, § 2º, da Lei 4.320/64, que a divide em Dívida Ativa Tributária e Dívida Ativa Não Tributária. Todavia, a definição trazida por Szklarowsky (1998), coautor do anteprojeto da lei da Execução Fiscal, unifica o conceito de dívida ativa, embasando-se na redação do art. 201, do Código Tributário Nacional, para defini-la como o crédito da Fazenda Pública regularmente inscrito na repartição administrativa competente, depois de findado o prazo fixado para pagamento determinado pela lei ou por decisão final, em processo administrativo regular (SZKLAROWSKY, 1998).

Por conseguinte, a inscrição na dívida ativa constitui- se no ato de controle da legalidade, e, após ser regularmente inscrita, converte- se em dívida líquida, certa e exigível. Ou seja, segundo Bottesini e Fernandes (2021, p.06), ao ser inscrita na Dívida Ativa, a dívida se torna não apenas exigível, mas também exequível, permitindo que o credor (Fazenda Pública Estadual, Federal, Municipal ou autarquia responsável pelo lançamento e inscrição na Dívida Ativa) possa ajuizar uma ação de Execução Fiscal (BOTTESINI; FERNANDES, 2021, p.06).

Ressalta- se que a Lei nº 6.830, de 1980, denominada Lei de Execução Fiscal – LEF, dispõe e disciplina sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias, sendo o Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15) aplicado subsidiariamente.

Realizada as devidas considerações iniciais, ressalta- se que a evolução da dívida ativa é um problema central da política fiscal do Estado Brasileiro, vez que se configura como fator determinante para o seu equilíbrio. Nesse sentido, é importante visualizá-la a partir das estatísticas trazidas na tabela abaixo, que demonstram sua trajetória ao longo de três anos:

DÍVIDA ATIVA (UNIÃO + FGTS)			
###	2019	2020	2021
ESTOQUE DA DÍVIDA ATIVA (UNIÃO + FGTS)	2,4 TRILHÕES	2,6 TRILHÕES	2,7 TRILHÕES
	72,9%: TRIBUTOS NÃO PREVIDENCIÁRIOS	72,5%: TRIBUTOS NÃO PREVIDENCIÁRIOS	71,7%: TRIBUTOS NÃO PREVIDENCIÁRIOS
VALOR RECUPERADO	24,4 BILHÕES	25,7 BILHÕES	31,7 BILHÕES
	*37,0 %: BENEFÍCIOS FISCAIS	*45,0 %: BENEFÍCIOS FISCAIS	*50,3 %: TRIBUTOS NÃO PREVIDENCIÁRIOS
	*29, 1%: EXECUÇÃO FORÇADA	*23, 4%: EXECUÇÃO FORÇADA	
QUANTIDADE DE DEVEDORES	5,0 MILHÕES	4,7 MILHÕES	5,2 MILHÕES
	*22.675: GRANDES DEVEDORES DEVEM 1,6 TRILHÃO	*23.995: GRANDES DEVEDORES DEVEM 1,7 TRILHÃO	*25.415: GRANDES DEVEDORES DEVEM 1,8 TRILHÃO
	*4.716.442: DEMAIS DEVEDORES DEVEM 0,8 TRILHÃO	*4.716.442: DEMAIS DEVEDORES DEVEM 0,8 TRILHÃO	*5.174.859: DEMAIS DEVEDORES DEVEM 0,9 TRILHÃO

Tabela de minha autoria, com dados extraídos da PGNF¹

Considerando-se o período entre 2019 e 2021, percebe- se que o estoque de crédito inscrito em dívida ativa da União aumentou, ano a ano, de forma linear. Todavia, no que infere-se ao valor de créditos inscritos em dívida ativa recuperados, nota- se que, no período referenciado, o valor recuperado em relação ao ano de 2021 foi consideravelmente maior do que o ano anterior. Importa destacar, que no ano de 2020 foi promulgada a Lei 13.988/2020, que regulamentou o instituto da transação, o qual será analisado no capítulo seguinte. Além disso, a tabela acima revela um importante aspecto a ser ressaltado: o perfil dos devedores da dívida ativa brasileira, onde nos três anos subsequentes, nota- se que a maior parte da dívida

¹BRASIL. Câmara dos Deputados. RAIÃO X ORÇAMENTO. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/raio-x-do-orcamento/2023/raio-x-do-orcamento-2023-pos-vetos-v3>

está concentrada em uma quantidade pequena de “grandes devedores”, considerados aqueles que possuem elevada capacidade econômica.

Conforme pontua-se no Relatório Análise de Impacto Regulatório, realizado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que extraiu dados da Receita Federal em 2018, quando se toma por base os créditos inscritos na Dívida Ativa da União de contribuintes classificados como A e B, ou seja, aqueles considerados com elevada capacidade de pagamento, tem-se um alto índice de irregularidade que chega a patamares de 45% do valor total dessa dívida, o que corresponde a cerca de R\$ 390 bilhões (PGFN, 2021, p.04).

Isso significa um claro indicativo de que o atual modelo de arrecadação não incentiva suficientemente a regularização, vez que dívidas da ordem de R\$ 390 bilhões não estão garantidas, parceladas ou mesmo discutidas judicialmente, ainda que se tenha todas as condições possíveis para realizar sua execução (PGNF, 2021, p.04). Além disso, essa realidade aponta que a execução desses débitos se mostra ineficiente, resultando em uma baixa recuperação dos valores devidos.

Nesse sentido, segundo dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) do ano de 2022, tramitaram no Poder Judiciário Brasileiro cerca de 77 milhões de processos pendentes de baixa, sendo que mais da metade desses processos (53,3%) correspondem à fase de execução, ou seja, um pouco mais de 41 milhões (CNJ, 2022, p.164). Do total do estoque de execuções que tramitam com pendência no Judiciário, cerca de 65% delas são fiscais (CNJ, 2022, p.164).

Ocorre que, a análise do CNJ aponta que esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando cerca de 35% do total de casos pendentes e um congestionamento de quase 90% em 2021 (CNJ, 2022, p.171). Nesse sentido, verifica-se que essa é segunda maior taxa entre os tipos de processos relacionados no Relatório, ressaltando-se que de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram em 2021, somente dez foram baixados (CNJ, 2022, p.171).

É interessante notar o impacto negativo causado pela execução fiscal nos índices de congestionamento. Este índice, cresce anualmente – ou mantém-se com certa estabilidade ou linearidade, sendo fator determinante no congestionamento total do Judiciário. Segundo Abraham (2019), em artigo intitulado “Os gastos com as execuções fiscais inúteis”, o alto índice de execuções fiscais revela que o Estado Brasileiro é o maior cliente do Poder Judiciário, além desse tipo de processo ser considerado caro, duradouro e sua taxa de recuperabilidade ser relativamente baixa.

Em dezembro de 2020, com ano de referência em 2019, o INSPER divulgou um relatório intitulado “Contencioso Tributário no Brasil”, que, dentre outros aspectos, demonstrou que os processos administrativos e judiciais entre o Estado e o contribuinte atingiram a marca de 5,4 trilhões de reais, o que representou, em média, 75% do Produto Interno Bruto brasileiro (INSPER, 2020, p.08). Ainda, de acordo com a pesquisa, a esfera judicial corresponde a 74% do volume do contencioso tributário, o equivalente a R\$4,1 trilhões em processos (INSPER, 2020, p.09).

A Nota Técnica publicada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, denominada “Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PFGN)”, de 2011, encomendada pelo CNJ, trouxe a análise e algumas reflexões acerca dos motivos de baixa dos processos de execução fiscal. Nota-se a partir de tais dados que apenas 25,8% dos processos que eram baixados, ocorriam em virtude do pagamento integral da dívida. Todavia, a extinção por prescrição ou decadência representava o principal motivo de baixa, respondendo por 36,8% dos casos. Em seguida, vem a extinção por cancelamento da inscrição do débito (18,8%) e a remissão (13,0%) (IPEA, 2011. p.08). Ou seja, considerando-se que os maiores percentuais referidos anteriormente correspondem a prescrição ou decadência, a remissão e ao cancelamento da inscrição de débito, pode-se afirmar que, em regra, os executivos fiscais fracassam na recuperação integral do débito.

Ademais, verifica-se ainda, que o tempo médio de tramitação do processo baixado na fase de execução fiscal é de 6 anos e 11 meses (CNJ, 2022, p.175.). Nesse sentido, segundo o relatório analítico do CNJ, sobre o diagnóstico do contencioso judicial tributário, o referido dado leva à conclusão de que “a capacidade julgadora na seara tributária, tanto no âmbito judicial como no administrativo, parece revelar uma dificuldade intransponível na aplicação do princípio constitucional da razoável duração do processo.” (CNJ, 2022, p.06).

Segundo Palma e Borges (2022, p.07), ainda que os dados expostos acima contenham dados mais antigos, a partir de seu cruzamento com dados mais atuais, é possível que se tenha um direcionamento quanto ao comportamento das execuções fiscais, tecendo as referidas autoras os seguintes apontamentos:

Em que pese os dados mais antigos, bem como o foco nas execuções fiscais da União no estudo realizado pelo IPEA, a quantidade de execuções fiscais congestionadas na atualidade revelada pelo Relatório Justiça em Números referente ao ano de 2018, demonstra que há certa segurança para se afirmar que a problemática identificada em 2009 persiste, e para os processos fiscais no geral, não só da União. Logo, o cruzamento dos dados apresentados pelo CNJ em 2019 e pelo IPEA em 2011 permite constatar que não houve atenuação dos problemas encontrados em relação à execução fiscal em uma década, de modo que a análise dos números aponta grande ineficácia

do sistema de cobrança do crédito público (grifo nosso). (PALMA e BORGES, 2022, p. 1021).

O Estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) revelou que durante os trinta e quatro anos de existência da Constituição Federal foram editadas mais 7,1 milhões de normas, sendo que 466.561 dessas normas se referem à matéria tributária, o que corresponde a 6,54% do valor total (IBPT, 2022, p.02). Especificamente sobre legislação tributária, tem-se 38.540 normas tributárias federais (8,26%), 154.030 normas tributárias estaduais (33,01%) e 273.991 normas tributárias municipais (58,73%). Ressalta-se ainda que em média foram editadas 37 normas tributárias/dia ou 1,5 norma tributária por hora (IBPT, 2022).

Nessa perspectiva, o levantamento do Conselho Nacional de Justiça constatou que o contencioso tributário brasileiro é uma questão urgente e de mais alta gravidade, associando tais problemáticas a alta densidade normativa tributária. Os dados compilados pelo Conselho apontam a gravidade do contencioso tributário judicial, evidenciando um sistema tributário regressivo, ineficiente e burocrático. A complexidade normativa gera incertezas para os agentes econômicos, afetando a segurança jurídica e causando efeitos deletérios sobre a credibilidade do Brasil junto ao mercado, como destacado no Ranking Doing Business do Banco Mundial, que avalia a facilidade de fazer negócios e investir em 190 países (CNJ, 2022, p.06).

Em suma, é possível identificar as causas- raízes para o problema trazido no Relatório Análise de Impacto Regulatório, realizado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, referente ao “Baixo incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União”, dentre os quais, cita-se:

Relação de desconfiança entre fisco e contribuinte; Tratamento igualitário para contribuintes em situações distintas; Baixo incentivo à conformidade fiscal; Sensação de impunidade; Falta de perspectiva de alterar o status quo; Rigidez do sistema tributário; Processo de cobrança generalizado sem considerar o perfil do contribuinte; Rigidez do sistema tributário; Código tributário desatualizado; Poucas reformas tributárias estruturantes; Sucessivos refis; Sensação de injustiça fiscal. (PGFN, 2021, p.03)

Portanto, diante da evidente problemática instaurada pelo panorama da baixa efetividade da execução fiscal, e seus nefastos impactos no contencioso tributário, paralelamente a observação da evolução do estoque de dívida ativa da União (DAU), impactada, dentre outros razões, pela ineficiência dessas execuções, urge a necessidade de um meio eficiente para solução dos conflitos que se instauram nesse cenário. Nesse sentido, é que detalharemos em seguida, o instituto da transação tributária.

3 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O instituto da transação é conceituado e compreendido por Gomes (2013, p.132) como um ato jurídico que modifica ou extingue obrigações preexistentes mediante ajustes e concessões recíprocas, pois não havendo reciprocidade de concessões teremos desistência ao direito.” (Gomes, 2013, p.132). Trata-se de um instituto regulamentado no Direito Privado, que encontra previsão nos artigos 840 a 850 do Código Civil.

A transação também é prevista em matéria tributária, no Código Tributário Nacional, que estabelece o referido instituto como hipótese de extinção de crédito tributário em seu art. 156, III, e faculta por lei, aos sujeitos adstritos a obrigação tributária, celebrar transação que, mediante concessões mútuas, resulte no fim do litígio e consequente extinção de crédito tributário (art. 171, *caput.*).

Alguns doutrinadores do Direito Civil enquadram a transação como espécie de contrato, “ou seja, consiste em ato bilateral tanto em sua formação quanto em seus efeitos (PINHEIRO, 2021, p.35).” Todavia, o instituto da transação pode configurar-se também, como um ato administrativo, e não apenas como uma espécie contratual.

Instituto proveniente do direito privado, no qual as partes negociam seus respectivos direitos e deveres, a transação tem como fundamento, portanto, a autonomia de ambas na relação jurídica (CARVALHO, 2018, p. 262). Essa definição adequa-se mais a modalidade de transação realizada entre sujeitos privados, que optam pela conciliação de interesses na referida relação contratual. Entretanto, segundo Carvalho (2018, p. 262), quando um dos litigantes é pessoa de direito público surge-se um problema, pois, um dos fundamentos desse segmento do sistema é que seus agentes não possuem autonomia da vontade, vez que não representam interesses pessoais.

Compreende-se que a transação age como meio “canalizador da solução do litígio tributário” (PARO; ESCOBAR; PASQUALIM, 2021, p. 226)”. Dessa forma, a transação é um instituto que objetiva congrega valor a uma relação jurídica através da mitigação dos riscos que lhe são intrínsecos (MENEZES, 2021, p. 94). Quanto ao momento da transação, geralmente, realiza-se após a constituição do crédito, ou seja, depois de realizada sua inscrição na dívida, havendo, todavia, algumas exceções, como no Rio de Janeiro, Fortaleza e em uma possibilidade oferecida pela Receita Federal (ABJ, 2022, p.147).

Seguindo a linha de pensamento disposta acima, segundo preceitua Lobo (2011, p. 301), o objetivo principal da transação é encerrar o litígio, tornando as relações jurídicas seguras.

Todavia, segundo o mesmo autor, caso a controvérsia sobre o crédito tributário já tiver sido projetada para esfera judicial, a transação se compreenderá com a aceitação pelo sujeito passivo adstrito a relação “da liquidez e certeza do direito da Fazenda e na renúncia à interposição de recurso e, por parte do sujeito ativo, na concordância em receber o seu crédito parceladamente ou mediante a entrega de bens” (LOBO, 2011, p.303).

Segundo Kfourir Jr. (2018, p.303), o instituto da transação foi tradicionalmente tratado com pouca atenção em matéria tributária, havendo escassa aplicação prática dele. Nesse sentido, para suprir a lacuna que havia em nosso ordenamento jurídico e diante da grave crise sanitária e econômica causada pela pandemia, em 14 de abril de 2020, foi promulgada a Lei Federal nº 13.988, fruto da conversão da Medida Provisória nº 899/2019 – “MP do Contribuinte Legal” - que regulamentou a transação e estabeleceu as condições para que a União, suas autarquias e fundações realizem transações resolutivas de litígio concernentes à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

Ademais, os atos normativos da Receita Federal Brasileira e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional também disciplinam os critérios e procedimentos para a transação de débitos tributários, a exemplo da Portaria RFB n. 208/2022, da Portaria PGFN n. 6.757/2022 que foi alterada pela Portaria PGFN n. 6.941/2022, da Portaria PGFN n. 14.402/2020, e da Portaria n. 9.917/2020 da PGFN, esta que regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União (PAULSEN, 2023. pg.147).

Dessarte, importa destacar trecho que expõe os argumentados apresentados na justificativa que fundamenta a Medida Provisória 899/2019, convertida na Lei 13.988/2020, que destaca, dentre seus motivos de existência, além da recuperação dos créditos fiscais, a iniciativa de redução da excessiva litigiosidade do contencioso tributário como uma de suas principais finalidades. *In verbis*:

[...] A proposição prevê, ainda, modalidade de transação voltada à redução de litigiosidade no contencioso tributário, afastando-se do modelo meramente arrecadatório. Objetiva-se, com a proposição, atacar o gargalo do processo contencioso tributário, cujo estoque, apenas no Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), totaliza mais de R\$ 600 bilhões de reais, distribuídos em cerca de 120 mil processos. (grifo nosso). (EMI nº 00268/2019 ME AGU).

A Lei nº 13.988/2020, estabelece os princípios que devem reger a celebração e a aplicação do instituto da transação em seu art. 1º, § 2º, dentre os quais devem ser observados, principalmente, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, considerando as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

Sobre o exposto no parágrafo anterior, cumpre ressaltar, segundo Souza (2013, p.13), que os acordos de transação devem sempre prezar pelo interesse público, visto que sua celebração se configura instrumento pelo qual se realiza o princípio da supremacia do interesse público. Além disso, ressalta-se também que a transação tributária deve observar o princípio da publicidade, garantindo maior transparência e segurança no processo.

Logo no art. 1º, § 1º, da Lei 13.988/2020 fica claro que a transação aí regulamentada funda-se no juízo de conveniência e oportunidade, na medida em que realiza-se de forma motivada e atende ao interesse público. Segundo Hadara, (2021, p.731), essa discricionariedade atribuída ao Poder Público na figura da autoridade fiscal é excessiva, pois a delimitação do campo de abrangência da transação tributária é exclusiva dessa autoridade.

São três as modalidades de transação previstas no art. 2º da Lei 13.988/2020: a) por proposta individual ou por adesão, na cobrança da dívida ativa; b) por adesão no contencioso tributário judicial ou administrativo tributário; c) por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

Conforme define o artigo 171, parágrafo único, do CTN, a lei indicará a autoridade competente que irá autorizar a transação em cada caso. Diante disso, o artigo 10 da Lei 13.988/2020, dispõe que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá propor e celebrar a transação na cobrança da dívida ativa da União, das autarquias e das fundações públicas federais, enquanto a Receita Federal terá por incumbência propor acordo em relação a transação na cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal, de forma individual ou por adesão, ou ainda por iniciativa do devedor, de acordo com as alterações promovida pela Lei nº 14.375, de 2022.

A Lei 13.988/2020 estabelece que a transação é vedada nas hipóteses em que: a) reduza multas de natureza penal (art. 5º, I) ; b) envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica (art. 5º, II) ; c) conceda descontos a créditos relativos ao Simples Nacional, enquanto não editada lei complementar autorizativa (art. 5º, III); d) conceda descontos a créditos relativos ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições e ao FGTS, enquanto não autorizado pelo seu Conselho Curador, devendo fazer isso por meio de manifestação expressa e fundamentada (art. 5º, IV).

Inicialmente, não se pode confundir celeridade ou prevenção de litígio, impulsionada por acordos de transação, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em uma transação, tendo em vista que o artigo 156 do Código Tributário Nacional não prevê tal suspensão. De forma mais clara e específica, com o advento da Lei n. 13.988 de 2020, fica

expresso em seu artigo 12, caput, e em seu artigo 19, parágrafo 5º, previsão de que o instituto da transação não suspende a exigibilidade dos créditos nem as execuções fiscais em andamento, excetuando-se quando envolver moratória ou parcelamento (art. 3º, § 2º, da Lei n. 13.988/2020).

Nesse sentido, a extinção do crédito exigido se daria apenas com o cumprimento das condições previstas nos termos da transação, consoante determina o art. 12, § 3º, da Lei nº 13.988/2020. Quanto aos efeitos da transação, Paulsen (2023, p. 147) esclarece que a proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos nem implica em novação deles. Todavia, no caso de moratória ou parcelamento, a transação suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas a extinção ocorre somente após o cumprimento integral dos compromissos assumidos (PAULSEN, 2023, p. 147). O caráter declaratório da transação fica evidente em seu art. 12, caput, da Lei nº 13.988/2020, que dispõe expressamente que a proposta de transação acordada “não implica novação dos créditos por ela abrangidos”, demonstrando-se que ela só incidirá sobre obrigação existente no plano jurídico (PINHEIRO, 2021, p. 34).

A Lei nº 13.988/2020 prevê as seguintes hipóteses para a aplicação da transação, em seu art.1º, § 4º: (I) aos créditos tributários não judicializados sob a administração da Receita Federal; (II) à dívida ativa e aos tributos da União, cuja cobrança incumba à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; (III) à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais, cuja cobrança incumba à Procuradoria-Geral Federal, e aos créditos cuja cobrança seja competência da Procuradoria-Geral da União.

Consoante salientado, a transação na dívida ativa poderá ocorrer na modalidade de transação individual ou mediante adesão à proposta apresentada pela PGFN. No que se refere a proposta individual, nos termos do art. 32, incisos I, II, II, da Portaria nº 9.917/2020 da PGNF, sua aplicação incidirá sobre débitos cujo valor supere R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais),(art.32, I); sobre devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação ou em intervenção extrajudicial (art.32, II); sobre os entes federativos e entidades de direito público da administração indireta (art.32, III) e devedores cujo valor do débitos seja igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e com exigibilidade suspensa por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou garantia (art. 32, IV).

Quanto aos benefícios aplicados aos créditos inscritos em dívida ativa da União, seja na modalidade de adesão ou individual, a Lei 13.988/2020 prevê: a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos aos débitos considerados como irrecuperáveis ou de difícil reparação (art. 11, I), o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais

(art. 11, II), a substituição ou a alienação de garantias e de constrições (art. 11, III), a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), para liquidar até 70% do saldo remanescente caso haja incidência dos descontos ajustados (art.11, IV) e o uso de precatórios ou de direito creditório para amortização de dívida tributária principal, multa e juros (art.11, V), sendo permitida a aplicação cumulativa dessas condições.

Convém observar que, de acordo com o art. 11, § 5º, da Lei 13.988/2020 e o art. 25, I, II, da Portaria PGFN nº 6.757/2022, são considerados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, respectivamente, os créditos devidos por empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência, ou, ainda, os inscritos em dívida ativa há mais de 15 anos e sem anotação atual de garantia ou suspensão de exigibilidade ou com exigibilidade suspensa por decisão judicial há mais de 10 anos.

Os conceitos relativos aos “créditos irrecuperáveis, de difícil recuperação” estabelecidos pela Lei 13.988/2020 é um dos elementos que delinea e restringe à aplicação do referido diploma legal. Todavia, apesar do referido conceito configurar-se como um dos fundamentos primordiais da transação tributária e estar relacionada à falta de capacidade do devedor para contribuir (BOEING, 2022, p.210), só isso não é suficiente para sua caracterização (HARADA, 2023, p. 731). Nesse sentido, Hadara tece críticas à regulamentação dada pela supracitada Lei ao instituto da transação, afirmando que, na verdade, ela não se trata de transação, mas sim de um regime de parcelamento especial, assumindo, diante disso, o seguinte posicionamento:

Transação tributária requer muito labor, muito empenho das partes da relação tributária e pressupõe a instalação de câmaras de transação em todas as unidades regionais e locais da Receita Federal e da Procuradoria Fiscal funcionando de forma contínua e permanente, contribuindo para diminuir o incrível estoque da dívida ativa da União, que alcança mais de 3,5 trilhões de reais. A transação não se coaduna com um sistema em que um burocrata da Fazenda vai clicando no computador para operar o programa de parcelamento informatizado. (HARADA, 2023, p. 731).

Por outro lado, segundo assevera Carvalho (2018, p.264), para que a lei de transação produza os efeitos desejados, necessário destacar-se a importância da transparência no processo de transação e o fato da atuação discricionária de seus agentes ser limitada à lei específica.

De acordo com Polo (2017, p.33), são muitos os efeitos positivos quando a exigibilidade do crédito fiscal efetivamente funciona. A primeira seria o fomento de uma cultura que cumpre com regularidade suas obrigações tributárias. A segunda se daria através do aumento da procura

por acordos de transação tributária, diminuindo a litigiosidade na busca pela extinção do crédito exigido e aumentando a celeridade da resolução e contundência de cobranças de natureza fiscal.

Nessa seara, para que se tenha um efetivo impacto da transação tributária, é necessário discutir seus meios de negociação, sua atratividade para os devedores e sua efetividade para o Fisco. Quanto a esse aspecto, o modelo proposto deve atender a uma composição bilateral que resulte no sucesso do acordo.

Por isso, segundo Paro, Escobar e Pasqualim (2021, p.106), diante da evidente necessidade de uma alternativa nova para resolução dos litígios entre o Fisco e o contribuinte, é essencial a implantação de um meio eficiente para solução desses conflitos. Por outro lado, resta saber se essa nova espécie de negociação regulamentada na Lei nº 13.988/2020, a transação, mostra-se como um meio de solução eficiente para as controvérsias de demanda tributária e cumpre um dos objetivos a que se propôs, como a recuperação de créditos fiscais e redução de litigiosidade no contencioso tributário, análise que será realizada no capítulo seguinte.

4 ANÁLISE DE IMPACTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA A REDUÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

A Exposição de Motivos da MP 899/2019, que ensejou a Lei 13.899/2020, destacou como principais objetivos da transação tributária a recuperação de créditos fiscais e a redução da litigiosidade. É relevante analisar se esses objetivos foram efetivamente alcançados, tanto no que diz respeito à resolução de controvérsias no âmbito fiscal, quanto à regularização do passivo tributário.

Segundo o 4º Relatório do Observatório de Transações Tributárias, elaborado pelo Núcleo de Pesquisa em Tributação do INSPER, com dados disponibilizados pela PGFN, considerando as transações tributárias federais firmadas até o dia 01 de julho de 2022, excetuando-se às transações da dívida ativa do FGTS, foram pactuadas 1.211.834 transações em âmbito nacional com a PGFN (INSPER, 2022, p.04). O referido estudo aponta também que foram transacionados um pouco mais de R\$286 bilhões em débitos (sem os descontos), que se converte em cerca de R\$184 bilhões quando aplicados os descontos, gerando uma arrecadação de R\$ 14,5 bilhões até a data base já mencionada (INSPER, 2022, p.04). Tais resultados indicam uma arrecadação expressiva em decorrências da transação tributária pela PGFN.

Ainda, de acordo com dados da publicação “PGFN em números 2023” (dados de 2022), a transação tributária se consolidou, no ano de 2022, como “mecanismo mais amplo e justo de regularização fiscal já visto (PGFN, 2023, p.07)”, alcançando R\$ 404,3 bilhões em débitos regularizados até o final do ano de 2022, configurando-se como o instituto responsável por quase um terço de toda a recuperação da dívida ativa (PGFN, 2023, p.)”.

No que se refere exclusivamente às transações por adesão, observa-se terem sido negociados cerca de R\$ 264 bilhões, que com a aplicação dos descontos totaliza o valor de R\$174 bilhões, realizadas em 1.211.435 transações, sendo arrecadado R\$13.498.101.359,49 até julho de 2022 (INSPER, 2022, p.05). A partir do valor total consolidado, considerando-se a redução aplicada, chega-se a um percentual médio de 41% dos descontos concedidos até então nesse tipo de transação (INSPER, 2022, p.06). Até janeiro de 2022, a arrecadação das parcelas foi de R\$ 6,4 milhões (ABJ, 2022, p.162).

Percebe-se que transação excepcional, regulamentada principalmente em função dos efeitos da pandemia pelo novo coronavírus, dentre as transações elencadas no painel de negociações disponibilizadas pela PGFN, desponta com maior número tanto de adesões quanto de valores, por ser um instituto que concede melhores benefícios, como maiores descontos, prazos diferenciados e entrada reduzida, além de promover a recuperação e regularização fiscal de empresas afetadas pela crise econômico-financeira em 2020 (BRASIL, 2020).

Destaca-se que a Procuradoria da Fazenda Nacional tem apresentado diversas modalidades de transação tributária, principalmente na modalidade por adesão, o que aponta para consolidação desse instituto como principal instrumento na concessão de descontos e parcelamentos de créditos inscritos em dívida ativa da União, dos quais cita-se (ABJ, 2022): como a Transação no Contencioso Tributário: “PLR- Empregados; Transação no contencioso tributário: amortização do ágio; Transação por Dívida ativa Suspensa por decisão judicial há mais de 10 anos.; Transação de Pequeno Valor do Simples Nacional; Transação Funrural; Transação Extraordinária; Transação Excepcional; Transação Excepcional para débitos rurais e fundiários; Transação de Dívida ativa de pequeno de valor; Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse); Por proposta individual do contribuinte em recuperação judicial, dentre outros (BRASIL, 2023).

De acordo com o 4º relatório do observatório das relações tributárias do INSPER, foram identificados 87 novos termos de transação individual até julho de 2022, representando 65% do total de 134 transações analisadas até a data supracitada e um crescimento de 435% em relação ao número de transações individuais aferidas no ano anterior (INPER, 2022, p. 07), que

regularizou no referido ano aproximadamente R\$ 22.122.536.745 (ZUGMAN; BASTOS, 2022).

Dentro do universo de 134 termos de transações individuais, 116 delas foram realizadas por pessoas Jurídicas (INPER, 2022, p. 08). Nesse sentido, entre o perfil dos contribuintes aderentes à transação individual, verificou-se uma predominância majoritária de pessoas jurídicas (87%), assim como, averiguou-se também que 36% desses contribuintes encontram-se em processo de recuperação judicial ou falência (INPER, 2022, p. 09).

Tendo vista a necessidade de se promover a regularidade fiscal dessas empresas, assim como a garantia da renegociação e adimplemento do passivo tributário, verifica-se que a instituição da transação permitiu a regularização de quase R\$4 bilhões de débitos por empresas em recuperação judicial em 2021. Nota-se que a consolidação desse instituto, além de demonstrar impactos positivos em termos de arrecadação, está em consonância com os objetivos previstos no art. 3º da Portaria da PGFN nº 2.382/2021, dentre os quais, cita-se: a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica (BRASIL, 2021).

Considerando que o número médio de parcelas negociadas nas transações individuais até julho de 2022 foi de 87,83 para débitos não previdenciários, percebe-se que houve um crescimento nesse número em relação ao primeiro semestre do ano de 2021, que foi de 76,51 (INSPER, 2022, p.10). Ainda, é possível parcelar em 120 prestações os débitos não previdenciários em situações excepcionais (INSPER, 2022, p.10). Quanto as garantias oferecidas, tem-se a predominância principal de imóveis, depósitos judiciais e recebíveis (INSPER, 2022, p.12)

Tais números revelam que a transação tributária individual, criada pela Lei n.º 13.988/2020, vem se consolidando, ano a ano, como um instrumento eficaz para a recuperação e repactuação dos créditos fiscais e consequente fomento à regularidade fiscal, ao favorecer a resolução de conflitos através de um maior diálogo entre o contribuinte e o Fisco, dentro dos limites estabelecido por Lei. Todavia, destaca-se que a PGFN leva em consideração, na aplicação dessa modalidade de transação, em suma, a capacidade de pagamento do sujeito passivo e a perspectiva de recuperação do crédito tributário.

A título de parcelamentos, importa verificar o impacto das transações a partir dos resultados trazidos por Silva (2022, p.109) no âmbito da arrecadação alcançada pela PGFN:

Em 2020 e 2021, período em que coincide com o surgimento da Lei n. 13.988/2020, na PGFN, houve arrecadação de R\$ 10.000.000.000,00 (dez bilhões de reais) e de R\$ 8.500.000.000,00 (oito bilhões e quinhentos milhões de reais) aproximadamente a título de parcelamento. Somente em 2011 e 2018, foi possível arrecadar mais por essa via. Desse quantitativo, não há indícios de efeito negativo na arrecadação da PGFN

eventualmente causado pelos acordos de transação na via dos parcelamentos, ao menos no primeiro ano de vigência da lei. Vale salientar, todavia, que esse montante é resultado de programas realizados antes mesmo da Lei n. 13.988/2020, o que, de certo modo, impede de se afirmar que não haverá prejuízo na arrecadação via parcelamento em programas futuros que coexistam com a transação tributária (SILVA, 2022, P.109).

Observa-se, no entanto, que a prática de conceder parcelamentos em prazos prolongados e oferecer descontos excessivos deve ser objeto de atenção, não apenas na modalidade de transação individual, mas também em outras formas de transação. Isso ocorre porque a disponibilidade indiscriminada desses benefícios pode incentivar um comportamento indesejado por parte do contribuinte: a inadimplência generalizada do devedor (Clemente, 2022, p. 71). Nesse contexto, destaca-se um estudo realizado pela OCDE, que analisou comparativamente as condições de parcelamento oferecidas em 26 países:

Para a maioria, o período máximo de parcelamento é de 12 ou de 24 meses. Apenas em casos especiais esse prazo é alongado, e nesses casos é exigida garantia. Não são conhecidos, em outras administrações tributárias, parcelamentos em prazos tão alongados quanto os parcelamentos concedidos na esfera federal brasileira, que variam de 60 meses (parcelamento convencional) a 180 meses (prazo mais usual entre os parcelamentos especiais), além de parcelamentos sem prazo definido, como o Refis de 2000, que pode durar várias décadas ou até séculos, ou ainda do parcelamento para órgãos públicos, concedido em 240 meses. (RFB, 2017, p.11)

Deve-se notar, por outro lado, que a transação se difere do Refis e demais parcelamentos especiais implementados, pois analisa com maior especificidade a situação de cada contribuinte, a partir da “análise do perfil econômico-fiscal dos sujeitos passivos, classificando-os em quatro diferentes categorias que denotam a aptidão para pagar os tributos devidos [...] (CONRADO; ARAÚJO, 2022, p.172),” ou seja, a capacidade de pagamento. Segundo Clemente (2022, p. 71), a transação permite flexibilizar a cobrança do crédito tributário, levando em consideração a real situação econômica do contribuinte. Os descontos oferecidos serão proporcionais à capacidade contributiva do devedor e à possibilidade de recuperação do crédito. Dessa forma, não é necessário conceder descontos em créditos facilmente recuperáveis ou para aqueles contribuintes que possuem capacidade financeira para pagar suas dívidas sem comprometer sua sobrevivência. (CLEMENTE, 2022, p.71).

Destaca-se ainda, consoante Nota Técnica da Secretaria de Política Econômica, os efeitos positivos da transação tributária na manutenção e geração de novos empregos no período de pandemia, principalmente nas regiões Sudeste e Sul, com impactos relativos a 25% e 27%, respectivamente. Segundo a referida nota, a transação serviu como política de mitigação dos efeitos causados pela pandemia no emprego, evitando que o efeito do isolamento sobre o fôsses duas vezes maior do que o verificado sobre os postos de trabalho (SPE, 2021).

Considerando que a modalidade de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica tem por finalidade a extinção de litígios no âmbito administrativo e judicial, importa analisar a utilização da transação tributária como meio alternativo de solução dos litígios tributários.

No âmbito Federal, utilizando-se termos de pesquisa relacionados à transação tributária nos sites das Justiças Federais e dos Tribunais Superiores, o INSPER identificou 356 decisões sobre o tema até julho de 2022. Nesse sentido, o dado de maior relevância identificado no referido levantamento é o que trata dos pedidos para compelir a Receita Federal a inscrever débitos sob sua administração em dívida ativa, a fim de oportunizar a transação com a PGFN, que correspondem a 84,27% das decisões relativas a essa matéria (INSPER, 2022, p.25). Isso porque, até o supracitado período, apenas a PGFN podia alcançar os débitos inscritos em Dívida Ativa da União (INSPER, 2022, p.25). No que tange às discussões que tratam apenas de pedidos para inscrição em dívida ativa, 63,67% das decisões foram favoráveis aos contribuintes, observando-se aí uma prestação jurisdicional mais célere para se beneficiar o devedor (INSPER, 2022, p.25).

Nesse sentido, considerando os dados expostos acima, Silva (2022, p.124) afirma que a judicialização de pedidos, como o de inscrição por via judicial na dívida ativa, poderia ter sido evitada, proporcionando um ambiente normativo mais favorável à consensualidade na RFB e oferecendo maior segurança aos agentes públicos (SILVA, 2022, p.124). Isso porque, ao realizar uma análise documental acerca dos editais de transação tributária publicados até o ano de 2021, o referido autor verificou a subutilização de duas modalidades dispostas na Lei n. 13.988/2020: a do contencioso de relevante e disseminada controvérsia e a do contencioso de pequeno valor. Depreende-se daí, que o legislador restringiu a oferta de acordos de transação no âmbito da Receita Federal, afetando a eficácia da lei no processo de desjudicialização nessa modalidade de transação (SILVA, 2022, p.130).

Em relação a esse aspecto, é possível observar que, no âmbito federal, até julho de 2022, quando a Receita Federal regulamentou três novas modalidades de adesão à transação tributária, houve uma diferença expressiva nos resultados alcançados pela RFB e pela PGFN em termos de arrecadação (SILVA, 2022, p.110). Isso ocorre porque, de acordo com a Lei n. 13.998/2020, a transação de créditos tributários no âmbito da Receita Federal possui maiores limitações em comparação com aquela realizada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, o que resulta em menos oportunidades de acordos transacionais nessa modalidade (ABJ, 2022, p.160). Vale ressaltar que a transação tributária relacionada a controvérsias relevantes ou de pequeno valor

tem como objetivo principal a redução do contencioso, com ênfase nos princípios de racionalidade, economicidade e eficiência (ABJ, 2022, p.160), indo além do mero caráter arrecadatário.

Segundo os resultados apresentados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em que pese o estoque de crédito inscrito em dívida ativa da União ter aumentado de R\$ 2,4 trilhões para R\$ 2,7 trilhões, no período compreendido entre 2019 e 2022, é preciso destacar que, nos dois anos seguintes da instituição da transação tributária (2020), houve um aumento considerável do estoque de créditos inscritos em dívida ativa regularizados em relação aos não regularizados, que passou de R\$ 200 bilhões em 2021 (PGFN, 2022) para R\$ 404,3 bilhões em 2022 (PGFN, 2023, p.284), os quais foram recuperados, inclusive, por esse instituto. Ainda, observou-se um notável crescimento na recuperação da dívida ativa apenas pela via da transação. Em 2020, foram recuperados apenas 1,7 bilhões, enquanto em um período posterior, em 2022, esse valor aumentou significativamente para 14,1 bilhões (PGFN, 2023, p.284).

Segundo leciona Silva (2022, p.116), os dados expostos acima revelam uma importante constatação:

Essa constatação é importante, pois um dos reflexos do aumento do estoque de créditos regularizados é que se torna dispensável o ajuizamento de execuções fiscais para o recebimento dos referidos valores, o que, por conseguinte, resulta em uma redução de proposição de feitos dessa natureza perante o Poder Judiciário. Como ressaltado anteriormente, essa redução acabou se confirmando. (SILVA, 2022, p.116)

Ao abordar o impacto da transação tributária na desjudicialização do contencioso administrativo da RFB, Silva (2022, p.126) analisa a série histórica dos processos pendentes de julgamento nesse âmbito. Antes da vigência da Lei n. 13.988/2020, observou-se um aumento gradual e anual, de 224.839 para um total de 265.338 processos entre os anos de 2015 e 2019, com exceção do período entre 2016 e 2017, onde houve uma pequena redução nesse número (SILVA, 2022, p.126). No entanto, no ano de entrada em vigor da Lei n. 13.988/2020, houve uma redução em relação a 2019, de 265.338 para 235.695 processos, levando em consideração a projeção estimada de crescimento constante, que apontava para um valor de 280 mil processos em 2021 (SILVA, 2022, p.126).

Nesse contexto, em relação ao número de processos pendentes de julgamento no contencioso da Receita Federal Brasileira, Silva (2022, p.129) destaca que, com a implementação da Lei n. 13.988/2020, há indícios de que a transação tributária proporcionou “algum grau de pacificação social e favoreceu a redução de processos que aguardavam julgamento no contencioso da RFB em 2020.” (SILVA, 2022, p.129).

Em 2020, a Lei 13.988/20 instituiu o chamado "voto de qualidade", estabelecendo um novo critério para o desempate nos julgamentos dos processos realizados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Além disso, a lei também estabeleceu um novo rito simplificado para os julgamentos administrativos de pequeno valor (CARF, 2020, p.108). Essas mudanças resultaram em uma redução significativa na entrada de processos no CARF, uma vez que a maioria dos julgamentos no órgão se tratava de litígios de pequeno valor (CARF, 2020, p.108). Embora não haja uma relação comprovada entre a redução dos estoques de processos julgados pelo CARF e a implementação da transação tributária, é importante ressaltar que em 2020 houve um aumento considerável de 33% no número de processos fiscais julgados pelo CARF em comparação com o ano de 2019 (CARF, 2020, p.121).

Nota-se que também houve uma redução na quantidade de processos julgados nas DRJs (Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil) no ano de 2020, após a introdução da Lei do "Contribuinte Legal" em nosso ordenamento jurídico. Isso foi evidenciado pelo aumento no número de processos encerrados no âmbito da RFB (SILVA, 2022, p.128). No entanto, é válido ressaltar que esse impacto não foi mantido no ano de 2021.

Por fim, é importante ressaltar as medidas implementadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela Receita Federal do Brasil (RFB), com o objetivo de reduzir litígios administrativos fiscais e facilitar a regularização fiscal do passivo. Nesse contexto, destacam-se alguns avanços significativos, como a regulamentação de três novas modalidades de transação no contencioso tributário em 2022. São elas: a transação no contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, a transação no contencioso administrativo fiscal de créditos tributários irrecuperáveis e a transação individual proposta pelo próprio contribuinte (BRASIL, 2022). Além disso, em 2023, foi instituído o Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal (PRLF), que também representa um marco importante nesse contexto.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A transação tributária, regulamentada pela Lei Federal 13.988/2020, tem se mostrado um importante instrumento para a recuperação de créditos fiscais e, até certo ponto, para a desjudicialização dos conflitos tributários. Diante dos resultados apresentados ao longo deste trabalho, pode-se afirmar que essa legislação trouxe consigo uma série de impactos positivos ao proporcionar maior efetividade na regularização do passivo fiscal e possibilitar a recuperação

de créditos inscritos na dívida ativa, trazendo benefícios significativos tanto para os contribuintes quanto para a administração pública.

Em relação à recuperação de créditos fiscais, a transação tributária possibilita a renegociação de débitos fiscais, permitindo que os contribuintes obtenham descontos e condições especiais de pagamento, levando, no entanto, em consideração sua capacidade de pagamento e as reais condições para a quitação da dívida. Nessa perspectiva, é importante ressaltar que a transação possui limitações específicas estabelecidas pela lei, sendo necessário que o contribuinte atenda a determinados requisitos para ter acesso a seus benefícios. Além disso, a própria Lei 13.988/2020 estabelece que é fundamental que haja respeito pela supremacia do interesse público e transparência na negociação, de modo a garantir maior clareza e segurança jurídica da pactuação ali estabelecida e evitar abusos de ambas as partes envolvidas.

Apesar de a transação tributária ser um caminho a ser seguido para a redução da litigiosidade, como já destacado, na modalidade de contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, a transação de créditos tributários no âmbito da Receita Federal teve maiores limitações em comparação com aquela realizada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Essas limitações resultaram em menos oportunidades de acordos transacionais nessa modalidade específica, impactando na efetividade da redução da litigiosidade nesse contexto.

Todavia, não se pode negar que o Fisco tem realizado esforços significativos para a redução da litigiosidade nessa modalidade específica de contencioso tributário, com implementação de regulamentações que visam ampliar as oportunidades de transação na Receita Federal, em conformidade com as alterações trazidas pela Lei nº 14.375/2022, que expandiu o escopo da Lei nº 13.988/2020 em relação aos créditos administrados pelo referido órgão em 2022.

Diante da recomendação da Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ) para a utilização de métodos alternativos de solução de conflitos tributários, como a transação e mediação tributária, é evidente a busca crescente por mecanismos de resolução consensual no contexto do contencioso tributário e regularização dos créditos fiscais. Esses métodos oferecem a promessa de maior celeridade e efetividade na solução de litígios, contribuindo para o aumento da arrecadação tributária e a redução do estoque de processos em tramitação (ABJ, 2022, p.164).

Nesse sentido, é importante também destacar as iniciativas do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) relacionadas à redução de litígios. A Recomendação CNJ nº 120, de 2021, juntamente com a Resolução CNJ nº 471/2022, que instituiu a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade, reforçam a priorização de soluções consensuais em conflitos tributários. Essas diretrizes estão alinhadas com a compreensão de que a transação tributária no âmbito do contencioso fortalece a concepção do sistema multiportas de solução de conflitos, no qual a Administração Pública desempenha um papel central na redução da litigiosidade (AVELINO; PEIXOTO, 2021, p.71).

Dessa forma, a transação tributária pode se consolidar cada vez mais como uma ferramenta eficaz para a redução da litigiosidade e para a busca de soluções consensuais no campo do contencioso tributário, possibilitando uma mudança de paradigma na forma como os conflitos fiscais são tratados.

Portanto, a crescente utilização de mecanismos de solução consensual, como a transação tributária, representa um avanço significativo no campo do contencioso tributário e na recuperação e regularização de créditos fiscais.

REFERÊNCIAS

AMARAL, G. L.; OLENIKE, J. E.; AMARAL, L. M. F. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 34 anos da Constituição Federal de 1988**. [s.l.]: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, out. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/estudo-normas-regras.pdf>. Acesso em: 04 de abr. 2023.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA. **Diagnóstico do contencioso tributário administrativo**. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf. Acesso em 17 mar. de 2023.

AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. **Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020**. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61. Acesso em: 12 dez. 2022.

BOEING, Ana Paula Sabetzki. **Transação Tributária no Brasil: Uma Análise Jurídica na Perspectiva do Interesse Público, da Legalidade e da Igualdade**. Curitiba, 2020. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/69767/R%20-%20D%20%20ANA%20PAULA%20SABETZKI%20BOEING.pdf;jsessionid=C71E4E7192324166BB810C8F745D22CE?sequence=1>. Acesso em: 04 de abri. 2023.

BOTTESINI, Maury Â.; FERNANDES, Odmir. **Série Soluções Jurídicas - Execução Fiscal**. São Paulo: Editora Atlas Ltda. Grupo GEN, 2018. *E-book*. ISBN 9788597016499. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597016499/>. Acesso em: 20 jan. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Medida Provisória n.º 899, de 2019 (Contribuinte Legal)**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2019/medidaprovisoria-899-16-outubro-2019-789266-exposicaodemotivos-159254-pe.html>. Acesso em: 13 jan. 2023.

BRASIL, Instituto de Pesquisa Aplicada - IPEA (2011). **Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal Promovido Pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnica1.pdf. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASIL. **LEI Nº 13.988, DE 14 DE ABRIL DE 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nº 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002**. Brasília: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm. Acesso em: 01 dez. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Política Econômica. **Transação Tributária no Enfrentamento da Pandemia: Efeitos sobre o emprego**. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-contudos/publicacoes/con-juntura-econo-mica/estu-economicos/2021/nt-transacao-tributaria-e-o-enfrentamento-da-pandemia.pdf/view.view>. Acesso em: 21 maio 2023.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Estudo realizado pela PGFN revela perfil de devedores da dívida ativa.** Brasília: PGFN, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2019/estudo-realizado-pela-pgfn-revela-perfil-de-devedores-da-divida-ativa>. Acesso em: 10 fev. 2023.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Painel de Negociações da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.** Governo Federal. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 30 mar. 2023.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números.** Dados de 2023. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>.> Acesso em 25 fev. 2023.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números.** Dados de 2022. Disponível em https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros25042022-compressed.pdf. Acesso em 24 fev. 2023.

BRASIL, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Transação Excepcional.** Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/excepcional/transacao-excepcional-1>Acesso em: 13 mai. 2023

BRASIL, Receita Federal (2016). **Estudos Sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais.** Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/arquivos-e-imagens/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2013.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária.** São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2018. 9788584933808. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584933808/>. Acesso em: 05 maio 2022.

CLEMENTE, Livia Maria Lopes Raça. **A transação tributária no contexto da legitimação democrática da atuação do poder público.** Santa Catarina, 2022. Disponível em: https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/233084/TCC_-_repositorio_assinado.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 12 maio 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Instituto de ensino e pesquisa. **Diagnóstico do contencioso tributário brasileiro.** Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 17 dez. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números.** Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf>. Acesso em: 30 maio 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Recomendação CNJ nº 120/2021** .Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original2329372021110361831b61bdfc3.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução nº 471, de 31 de Agosto de 2022**. Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original2352572022090563168bd92af9c.pdf> Acesso em: 06 maio 2023.

GOMES, Marcus Lívio Gomes. **Extinção do crédito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. ISBN 978-85-7350-123-0. Disponível em: https://ler.amazon.com.br/?asin=B00DVL0MSK&ref_=dbs_t_r_kcr. Acesso em: 18 maio 2023

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30. ed. São: Paulo. Editora Atlas Ltda: Grupo GEN, 2021. *E-book*. ISBN 9786559770038. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770038/>. Acesso em: 25 mar. 2023.

INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Observatório das Transações Tributárias: relatório de pesquisa**. 3. ed. São Paulo, SP: Insper, 2021. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2022/01/Relatorio-per-Tran-sacao-Final-junho-2021.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2023.

INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Observatório das Transações Tributárias: relatório de pesquisa**. 4. ed. São Paulo, SP: Insper, 2022. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2023/02/Insper_Nucleo-Tributacao_Observatorio-transacao_Tributaria_Relatorio.pdf. Acesso em: 26 jan. 2023

JÚNIOR, Anis K. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. 4.ed. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600250/>. Acesso em: 10 jan. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. atual. São Paulo: MALHEIROS EDITORES LTDA., 2010. ISBN 978-85-7420-998-2. Disponível em: https://archive.org/details/CursoDeDireitoTributrioHugoDeBritoMachado/page/n177/mode/2up**. Acesso em: 7 mar. 2023.

MARTINS, Ana Luisa; OLIVERA, Francisco Marconi. **CARF 95 anos: cada vez mais transparente, efetivo e conectado**. São Paulo: ALM Comunicação, 2020. ISBN 978-65-87496-01-6. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770038/>. Acesso em: 15 mar. 2023.

MENEZES, Daniel Telles. **Possibilidades jurídicas para uma transação tributária mais ousada**. *Revista da PGFN*, 2021. Disponível em: [pgfn_11-1_05_possibilidades-juridicas.pdf](https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/publicacoes/revista-da-pgfn/11-1-05-possibilidades-juridicas.pdf) (www.gov.br). Acesso em: 04 de abri. 2023.

MORAIS, C. N. L; SABOIA, D; FILHO, E. S. P. **Relatório Análise de Impacto Regulatório: Incentivo à Conformidade Fiscal na Dívida Ativa da União**. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública (ENAP). Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/estudo-normas-regras.pdf>. Acesso em: 04 de abr. 2023.

PALMA, Vanessa C. L. C. F.; BORGES, Loise G. S. B. **Entraves na execução fiscal: um problema de efetividade**. Mato Grosso do Sul: Revista Argumentum, v.3, n.3., 2022. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1426/1021>. Acesso em: 04 de abri. 2023.

PARO, Giácomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo W.; PASQUALIN, Roberto. **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária: Desafios e perspectivas debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária**. Grupo Almedina (Portugal), 2021. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556272856/>. Acesso em: 05 Jan. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553627185. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 05 fev. 2023.

PINHEIRO, Hendrick. **Transação tributária: planejamento e controle**. Belo Horizonte: Fórum, 2021. *E-book*. ISBN 978-65-5518-092-3. Disponível em: [google achttps://digital.editoraforum.com.br/ler/livro/4148/4333/29298?page=0&text=#](https://digital.editoraforum.com.br/ler/livro/4148/4333/29298?page=0&text=#). Acesso em: 02 de jan. de 2023.

POLO, Marcelo. **A transação no contexto da cobrança do crédito tributário: possibilidades e limites**. Menção Honrosa. 2017. Disponível em: <https://www.sinprofaz.org.br/pdfs/mencao-honrosa.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2022.

SILVA, Eduardo Souza Pacheco Cruz. **Transação Tributária Federal: análise de impacto legislativo da Lei n. 13.988/2020**. São Paulo: Dialética, 2022. ISBN 978-65-252-5786-0. Disponível em: <https://pt.scribd.com/read/600534322/Transacao-Tributaria-Federal-analise-de-impacto-legislativo-da-Lei-n-13-988-2020#>. Acesso em: 3 jan. 2023.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Dívida ativa da Fazenda Pública**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 3, n. 27, 23 dez. 1998. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/1315/divida-ativa-da-fazenda-publica>. Acesso em: 10 mai. 2023.

SOUZA, Priscila. **Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios**. Revista da PGFN, 2021. São Paulo. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-xi-numero-i-2021/pgfn_11-1_06_transacao-tributaria.pdf. Acesso em 11 de abril de 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. ISBN 978-85-7147809-1. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/385237852/Curso-de-Direito-Financeiro-e-Tributario-Ricardo-Lobo-Torres>. Acesso em: 10 mar. 2023.

ZUGMAN, Daniel; BASTOS, Frederico. **Avanços da transação tributária individual**. JOTA.info, 2022. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/inspertax/avancos-da-transacao-tributaria-individual-14102022#_ftn1. Acesso em 17 mar. 2023.