



A COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO NA ERA AUTOCOMPOSIÇÃO: O INSTRUMENTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

The collection of the Union's active debt in the self-composition era: the instrument of the tax transaction

Vicente Férrer de Albuquerque Júnior

Doutorando em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Pará. Pós-graduado em Direito Tributário, Direito Processual Civil e Direito Empresarial.

Procurador da Fazenda Nacional.

E-mail: vferrerajr@gmail.com

Orcid: <https://orcid.org/0009-0004-4914-8062>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6940571059859891>

RESUMO

O artigo examina a utilização da transação tributária como instrumento de autocomposição na gestão da dívida ativa da União. A cobrança dos créditos fiscais inadimplidos exige do advogado público um pensar inovador para produzir medidas eficazes em direção ao aumento da arrecadação e pacificação de conflitos. Nesse propósito, tem-se a transação tributária como uma oportunidade de as partes chegarem a um consenso, com renúncias mútuas, para sanear o passivo fiscal. A este artigo interessa, então, estudar as inovações propostas pela transação tributária, regulamentada na Lei nº 13.988/2020, com o objetivo de analisar em que medida a transação tributária colabora na gestão por eficiência do crédito público inscrito na dívida ativa da União. Justifica-se esta pesquisa na necessidade de desenvolver novos métodos de recuperação dos créditos inscritos na dívida ativa da União e de aprimorar a relação entre Fisco e contribuinte. O trabalho foi realizado a partir de um método de raciocínio dedutivo, aplicado em pesquisa qualitativa. O método de procedimento consistiu no estudo da transação fiscal tratada na Lei nº 13.988/2020, efetuado por meio das técnicas de pesquisa documental e bibliográfica. Como resultado, identificou-se a transação tributária como um modelo eficiente e promissor para o saneamento dialógico do crédito público, que ainda demanda mais pesquisas e aprofundamento para atingir seu pleno potencial na recuperação de créditos inscritos na dívida ativa da União e na resolução de conflitos pela via extrajudicial.

Palavras-chave: dívida ativa da União; autocomposição; transação tributária.



ABSTRACT

The paper examines the use of the tax agreements as an instrument of self-composition in the management of the Union's active debt. The collection of defaulted tax credits requires innovative thinking from the public attorney to produce effective measures towards increasing collection and pacifying conflicts. For this purpose, we have the tax agreements as an opportunity for the parties to reach a consensus, with mutual waivers, to remedy the tax liability. This article is interested, then, in studying the innovations proposed by the tax agreements, regulated in Law n° 13.988/2020, with the objective of analyzing to what extent the tax transaction collaborates in the efficient management of the public credit registered in the active debt of the Union. This work is justified by the need to develop new methods of recovering credits registered in the Union's overdue debt and to improve the relationship between the Tax Authorities and the taxpayer. The method of procedure was the study of the tax agreements dealt with in Law n° 13.988/2020, carried out through documentary and bibliographic research techniques. As a result of research, the tax agreements was identified as an efficient and promising model for the dialogic sanitation of public credit, which still requires further research and deepening to reach its full potential in the recovery of credits inscribed in the active debt of the Union and resolution of disputes through extrajudicial means.

Keywords: *Union active debt; consensual solutions; tax agreements.*

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho dedica-se ao estudo da transação tributária como instrumento de autocomposição utilizado na gestão da dívida ativa da União. O estudo da transação tributária para efetivar o direito de receber os créditos públicos, tributários ou não tributários, vencidos e não pagos, inscritos em dívida ativa da União é, portanto, o cerne deste artigo.

O inadimplemento de determinado crédito público, tributário ou não, desde que previsto em lei, faz nascer para o Estado o empenho para inscrição do montante em dívida ativa e posterior cobrança do sujeito passivo. Em outras palavras, representa um direito de crédito do Estado em face do devedor, sendo seu ingresso nos cofres públicos classificado como receita corrente. O procedimento da inscrição em dívida ativa é precedido pela análise de legalidade do lançamento fiscal e da inscrição, com a apuração da liquidez do montante e a certeza do crédito, exigências do artigo 39 da Lei n° 4.320/1964.

Tradicionalmente, a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa é feita por execução fiscal judicial, no modelo estabelecido pela Lei n° 6.830/1980. Contudo, o modelo clássico é alvo de debates e tentativas de aperfeiçoamento para resolver seus dois principais gargalos: a morosidade¹ e a baixa eficiência arrecadatória².

1 Em média, para uma execução fiscal ser baixada, com recuperação do crédito ou não, tramitará durante longos 6 anos e 11 meses (Brasil, 2022, p. 175).

2 No Brasil, as execuções fiscais apresentam uma taxa de congestionamento de 89,7%. Ou seja, de cada 100 execuções fiscais em andamento no ano de 2021, apenas 10 processos foram baixados (Brasil, 2022, p. 170), com pagamento ou não.



Diante desse cenário demorado e ineficaz da execução fiscal judicial, a criação de novas vias de cobrança, com melhor êxito na recuperação do crédito público, foi um imperativo para a gestão por eficiência na dívida ativa. Aqui, tem-se uma racionalização dos métodos de cobrança do crédito público para se atingir a eficiência por meio de um modelo dialógico (Rennó; Carvalho, 2022, p. 532-533). Nesse contexto, a autocomposição é pensada como uma forma de regularização extrajudicial do crédito, tendo a comunhão de desígnios do credor, Fazenda Pública, com o devedor, contribuinte, para liquidar o crédito.

O instrumento da transação tributária apresenta duas vertentes bem definidas: a conciliação no contencioso tributário e a composição de vontades para o pagamento do passivo fiscal inscrito na dívida ativa da União. Esta última é o objeto de estudo do nosso trabalho, que centra na recuperação desses ativos como uma forma de arrecadar recursos públicos e reforçar o esforço fiscal contra a sonegação e as fraudes fiscais.

A recuperação dos créditos públicos com maior agilidade e eficiência dialoga tanto com o aumento da arrecadação quanto com o esforço fiscal, ao trazer para todos os contribuintes a possibilidade de participar ativamente e negociar com a Fazenda Nacional, nos limites da legalidade e da capacidade de pagamento, a melhor forma de sanar seu passivo fiscal, com a possibilidade de descontos e escalonamento do pagamento.

O Estado Cidadão, que busca a justiça fiscal e a legitimidade da tributação, deve sempre buscar meios alternativos para solucionar conflitos fiscais (Machado, 2021, p. 252), com o mecanismo da transação tributária inserida nesse contexto como instrumento de resolução das dívidas fiscais por meio da autocomposição entre Fisco e contribuinte.

Prevista no texto original do Código Tributário Nacional (CTN), de 1966, no artigo 156, inciso III, a transação como forma de extinção do crédito tributário só foi regulamentada mais de cinquenta anos depois, pela Lei nº 13.988/2020, a Lei do Contribuinte Legal. Assim, a transação fiscal foi escolhida como matéria de estudo por representar recente instrumento de cobrança administrativa da dívida ativa da União que incentiva a relação de boa-fé entre o credor e o devedor, reduz o volume de execuções fiscais tramitando na via judicial, estimula a autocomposição e possibilita a regularização de débitos³. Por ser um instrumento com pouco mais de três anos de uso no Brasil, embora já se conheçam seus primeiros bons frutos, exigirá de seus operadores esforços para aperfeiçoarem a relação tributária e investirem na pacificação social.

A transação tributária constitui um estímulo à redução da litigiosidade no Poder Judiciário, representando um incremento na arrecadação da receita pública⁴ e consequente custeio de direitos. Este trabalho procura analisar em que medida a transação tributária colabora, como

3 Apenas no ano de 2021, mais de R\$ 200 bilhões de reais inscritos em dívida ativa da União foram regularizados no âmbito das transações fiscais (Brasil, 2022, p. 4).

4 Ainda no ano de 2021, um a cada cinco reais recuperados na cobrança da dívida ativa da União foi proveniente da transação tributária (Brasil, 2022, p. 4). Ou seja, a transação tributária responde por 20% dos valores recuperados pela Fazenda Nacional. Já em 2022, a transação tributária foi responsável por recuperar R\$ 14,1 bilhões de créditos inscritos na dívida ativa da União, representando 36% do total de 39,1 bilhões (Brasil, 2023, p. 7).



instrumento de autocomposição fiscal, na gestão por eficiência⁵ do crédito público inscrito na dívida ativa da União.

Em razão desse objetivo, escolheu-se como método científico o dedutivo (Lakatos; Marconi, 2003, p. 92), utilizado em pesquisa qualitativa, e como método de procedimento o estudo de caso referente ao recém-regulamentado instituto da transação tributária, tendo-se reconhecido seu “caminhar” e identificado seus gargalos. Quanto às técnicas de pesquisa, utilizou-se da documentação indireta para desenvolvimento do trabalho, por meio das pesquisas documental e bibliográfica.

Assim sendo, este artigo foi estruturado em três seções. Inicialmente, fez-se uma abordagem da autocomposição como mecanismo de aplicação da gestão por eficiência na dívida ativa da União, com a participação do Fisco e do contribuinte na atividade fiscal de cobrança. Em seguida, foram estudadas as modalidades e formas de utilização das transações fiscais na dívida ativa da União, para uma visão de sua evolução e de pontos a serem desenvolvidos. Por fim, expõe-se a transação tributária como ferramenta de arrecadação de créditos públicos e custeio de direitos, mediante análise quantitativa e qualitativa dos dados da recuperação de ativos originada das transações fiscais no âmbito da Fazenda Nacional.

2. A AUTOCOMPOSIÇÃO NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO E A RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE

A autocomposição é o meio pelo qual as partes, mesmo com interesses aparentemente antagônicos, conseguem dialogar para compor o litígio com uma solução instalada por meio de renúncias recíprocas e de construção do acordo. O Código de Processo Civil Brasileiro, promulgado em 2015, incentiva a composição entre as partes em diversas passagens, como nos artigos 139, 154, 221, 515 e 932.

O tema da autocomposição em matéria fiscal tem íntima relação com o objetivo geral deste estudo, pois o instrumento da transação tributária é justamente um elo de cooperação entre Fisco e contribuinte para, mediante mútuas concessões, acordar o fim do litígio e o pagamento do débito. Diferentemente dos antigos parcelamentos fiscais⁶, a transação possui o mérito de individualizar o contribuinte, colocando a sua capacidade de pagamento no centro do debate para resolver o passivo fiscal inscrito na dívida ativa da União.

5 A gestão por eficiência da política pública de cobrança da dívida ativa da União está direcionada para aperfeiçoar a utilização dos escassos recursos públicos existentes e produzir a máxima oferta de bens e serviços públicos (Silva; Crisóstomo, 2019, p. 793). Nesse aspecto, os agentes públicos que antes tinham o litígio e a execução fiscal judicial como focos centrais, passam a priorizar a autocomposição e a transação tributária como formas de potencializar resultados na arrecadação e pacificação de conflitos, com a mudança de cultura institucional da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

6 Dentre os parcelamentos que não individualizavam a capacidade de pagamento do contribuinte, podem ser citados: 1) Programa de Recuperação Fiscal – REFIS (Lei nº 9.964/2000); 2) Parcelamento Especial – PAES (Lei nº 10.684/2003); 3) Parcelamento Especial – PAEX (MP nº 303/2006); 4) REFIS da Crise (Lei nº 11.941/2009); 5) REFIS da Copa (Lei nº 12.996/2014); 6) Programa Especial de Regularização Tributária – PERT (Lei nº 13.496/2017).



Sabe-se que o sistema judicial brasileiro possui muitos processos, pouca agilidade e rara segurança jurídica, enquanto o sistema tributário nacional é complexo, com várias figuras tributárias, fatos geradores, hipóteses de incidência, base de cálculo e alíquotas das mais diversas. A junção de uma cultura processual baseada no conflito com um sistema tributário complexo e burocrático resultou na criação de um contencioso fiscal de massa, prejudicial ao Fisco, que deixa de arrecadar parte de sua receita, e aos contribuintes, pela insegurança jurídica e pelas dificuldades de entenderem as incidências tributárias.

Essa alta litigiosidade fiscal é fator de elevação do custo de conformidade, entendido como o dispêndio de tempo e dinheiro pelo contribuinte, para fazer cumprir sua obrigação principal, pagar o tributo, e suas obrigações acessórias, como prestar informações e interpretar os atos normativos (Carvalho, 2018, p. 236).

A percepção da justiça fiscal há muito faz parte das pesquisas e da vida cotidiana. Com o advento do Estado Social, principalmente no início do século XX, o tributo é encarado como mais uma forma de se fazer justiça (Gruppenmacher, 2003, p. 42), seja pela incidência de acordo com a capacidade contributiva, seja pela possibilidade de financiar direitos e redistribuir renda com a receita pública. Já no Estado Democrático de Direito, Fisco e contribuinte se inserem na mesma trincheira, sendo a soberania popular a verdadeira legitimadora da tributação (Moreira; Machado, 2015, p. 76), constituindo um dever fundamental pagar para o contribuinte (Nabais, 2012, p. 192) e uma obrigação investir para a concretização de direitos fundamentais pelo Estado.

Na seara tributária, o cenário da composição entre as partes ganha um contorno especial. Ciente de que precisa do recurso público para o necessário custeio dos investimentos públicos, o Estado tem parte na atividade tributária assim como o contribuinte, cujas participações devem convergir para a realização do interesse público por meio da incidência justa e de acordo com a capacidade contributiva (Rosembuj, 2000, p. 12). Assim, o dever de pagar tributos está atrelado ao cumprimento da justiça fiscal, ao respeito ao ordenamento jurídico e à relação cooperativa a ser desenvolvida entre as partes.

Não se pode esquecer que tanto os direitos mais básicos ou não prestacionais quanto a propriedade privada ou o direito ao voto⁷, como os direitos a saúde e educação, ditos prestacionais, exigem investimento público (Holmes; Sustain, 2019, p. 45), efetuado, em sua quase totalidade, por meio da arrecadação desta receita derivada: os tributos.

Desse contexto inicial, percebe-se a dupla face dos direitos do contribuinte: a pretensão de uma contraprestação transparente e a prerrogativa de participar dos procedimentos relativos à arrecadação tributária (Brandão, 2016, p. 61). De um lado, a transparência na contraprestação está relacionada com o retorno do gasto mediante políticas públicas eficientes, com a correta

7 No ano de 2022, para garantir o direito ao voto, além de toda a estrutura da Justiça eleitoral e das forças de segurança, foram necessários dois fundos financeiros de custeio das campanhas eleitorais e dos partidos políticos. Destinado aos partidos políticos para participação nas Eleições Gerais de 2022, o Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC), o conhecido Fundo Eleitoral, ficou com o total de R\$ 4,9 bilhões (Brasil, 2022). Já o Fundo Especial de Assistência Financeira aos Partidos Políticos, chamado de Fundo Partidário, também no ano de 2022, atingiu um valor total de pouco mais de um bilhão de reais (Brasil, 2023).



destinação da arrecadação fiscal. De outro lado – a parte mais sensível deste trabalho –, essa transparência está relacionada à participação efetiva do contribuinte na arrecadação tributária, desde a constituição até a cobrança do crédito inscrito na dívida ativa.

A indisponibilidade do interesse público, concebida na sua visão atual, laborada no princípio constitucional da eficiência e da boa administração, almeja o controle finalístico por meio dos resultados, sendo possibilitada ao agente do Fisco a atuação, nos limites legais da transação tributária, para a cobrança e o efetivo recebimento dos créditos tributários (Godoy, 2010, p. 140). Aqui, o interesse público dialoga com a construção de um instrumento vocacionado para a solução rápida e eficaz das demandas fiscais.

O uso imperativo da tributação, sem o diálogo entre as partes, não representa o interesse público fiscal, calcado na oportunidade de protagonismo para Fisco e contribuinte, munidos de boa-fé, sentarem-se à mesa para negociar a melhor forma, dentro dos limites da lei, de pôr fim a um conflito fiscal ou equacionar um passivo existente e já inscrito em dívida ativa. Ademais, a execução fiscal da dívida ativa no âmbito judicial apresenta altos custos financeiros, de recursos humanos e de tempo, com pouco resultado em termos de retorno ao Fisco e ao contribuinte (Cardoso; Volpi; Ferreira, 2020, p. 44). Com essa visão, o conceito da indisponibilidade do interesse público passa por uma releitura, saindo de uma ideia estática de interesse público para compreender a complexidade da coisa pública como forma de melhorar os serviços prestados.

Por certo, a indisponibilidade do crédito tributário, reflexo da própria indisponibilidade do interesse público, não pode ser fator que impeça a arrecadação de recursos fiscais. Na verdade, para atender ao interesse coletivo fiscal, devem-se privilegiar os métodos de resolução consensual da obrigação tributária (Melo Filho, 2018, p. 635), por se tratar de solução não só mais adequada, como também mais benéfica ao ente público e à coletividade.

A expressão do interesse público estará presente sempre que a Administração atuar nos termos da lei para produzir o interesse coletivo primário⁸, mesmo quando colidirem com meros interesses públicos secundários⁹. Nessa toada, estar ciente das prerrogativas da Administração Pública e dos direitos e deveres do contribuinte caminha em direção ao atendimento do interesse público primário. Com isso, por meio dessa construção dialógica, a Administração e o contribuinte investem no interesse público fiscal como vetor de sua atuação na seara tributária.

Como exemplo da diferenciação entre o interesse público primário e secundário, serão tratadas de modo separado a constituição e a cobrança do crédito tributário. De início, verificada a ocorrência do fato gerador, a autoridade tributária não poderá deixar de lançar

8 Configuram-se como objetivos públicos para além do interesse da Administração enquanto ente federativo com competência fiscal, sendo representante legítimo do interesse da sociedade em sua totalidade, configurando a indisponibilidade atribuída ao interesse público primário (Grau, 2002, p. 146-147).

9 Já os interesses secundários assumem o grau de indisponibilidade apenas quando estiverem de acordo com os primários. Nos demais casos, serão encarados como meros interesses patrimoniais da Administração, passíveis de renúncia e disponibilidade por meio da autorização legal de medidas autocompositivas.



o tributo e constituir o crédito fiscal. Contudo, mediante lei específica, é possível extinguir o crédito tributário pelo instrumento de autocomposição da transação tributária, prevista no texto original do CTN (art. 156, inc. III) e regulamentada na Lei nº 13.988, de 2020.

Nesse aspecto, a cobrança do crédito fiscal pela Fazenda Pública independe de se recorrer ao Poder Judiciário, com a possibilidade de celebrar transações extrajudiciais, prevenindo litígio ou equacionando o passivo fiscal do contribuinte (Talamini, 2017, p. 88). Em conclusão, importa mencionar que a indisponibilidade do interesse público se relaciona ao direito material representado no crédito público inscrito em dívida ativa, com a recomendação ou até mesmo dispensa¹⁰, em alguns casos, da submissão do litígio ao Poder Judiciário (Oliveira, 2005, p. 192).

O tributo, como receita derivada da atuação dos particulares no domínio econômico, representa o dispêndio de uma parcela da riqueza privada gerada para a formação do patrimônio público. Importa notar que: i) a economia de mercado só existe graças às regras jurídicas e econômicas garantidas por intermédio do Estado; e ii) a tributação está orientada para o custeio de direitos pelo Estado (Murphy; Nagel, 2005, p. 62). Assim, a participação cooperativa na atividade administrativa da tributação exige do Fisco e do contribuinte uma postura dialógica em direção à pacificação dos conflitos e à garantia da arrecadação.

Na esteira do incentivo do Código de Processo Civil (CPC)/2015 e regulamentando o disposto no artigo 156, inciso III, a Lei nº 13.988/2020, conhecida como Lei do Contribuinte Legal, tratou dessa importante medida de autocomposição tributária no âmbito federal, a transação tributária. Tanto para resolver litígios quanto para a cobrança do crédito fiscal, a transação, apesar de recente, mostrou-se um eficiente mecanismo de arrecadação.

A dívida ativa da União, no ano de 2021, teve um volume de mais de R\$ 200 bilhões em dívidas regularizadas por meio das transações fiscais, envolvendo mais de 2,4 milhões de inscrições e mais de 876 mil acordos (Brasil, 2022, p. 11). Os números representam a importância da virada de chave para uma administração fiscal dialógica e que priorize a transparência na destinação dos recursos e a participação do contribuinte na formação e na cobrança do crédito fiscal.

Técnicas autocompositivas, como a transação tributária na dívida ativa da União, representam uma nova roupagem para o relacionamento tributário entre o Fisco e o contribuinte, substituindo o litígio pelo diálogo, a eternização pela resolução dos conflitos, a vontade jurisdicional pela vontade das partes, sempre dentro da moldura legal.

No âmbito tributário, a transação surge como uma medida complementar e facultativa de resolução de conflitos e equacionamento de dívidas fiscais. Não é medida que afasta a jurisdição, ao contrário, complementa o direito de acesso ao Poder Judiciário, produzindo uma solução consensual independente da atuação de um terceiro imparcial.

10 O artigo 33 da Portaria PGFN nº 33/2018 trata do ajuizamento seletivo das execuções fiscais, condicionando o acionamento do Poder Judiciário aos casos em que haja “localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado”.



A indisponibilidade do crédito tributário federal foi tratada de maneira específica na Lei nº 13.988/2020, que regulamentou o instituto da transação nessa seara, possibilitando a negociação no campo tributário federal em respeito ao princípio da legalidade estrita e da limitação da discricionariedade dos atos administrativos realizados na atividade fiscal. Importa destacar que a indisponibilidade nas transações fiscais está direcionada à eficiência na cobrança do crédito fiscal, estimulada pela participação conjunta no processo de constituição e cobrança do crédito fiscal.

De tal modo, tem-se a regra geral da indisponibilidade tributária sendo compatibilizada com inovadores mecanismos de resolução de controvérsias fiscais, como a transação, que possui suas hipóteses, limites e condições traçadas no ordenamento jurídico. Dentro da moldura legal, caberá aos agentes público e privado, Fisco e contribuinte, indicar os termos que melhor se adequem para atingir o interesse público fiscal, sem gerar privilégios nem acentuar desigualdades, sempre respeitando a capacidade contributiva.

3. AS TRANSAÇÕES TRIBUTÁRIAS NA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO

Entendida como um fértil terreno para a consensualidade no âmbito fiscal, a transação tributária federal foi prevista no texto original do CTN e regulamentada na Lei nº 13.988/2020. Para possibilitar a aplicação da lei e no exercício do poder administrativo regulamentar, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou a Portaria nº 6.757/2022, dando segurança jurídica de norma administrativa geral para as transações tributárias.

A verticalização do estudo das transações fiscais vem ao encontro do objetivo geral do trabalho, alcançado por meio da investigação pormenorizada das modalidades de transação disponibilizadas à Fazenda Nacional para pôr fim a litígio e conseguir regularizar débitos fiscais inscritos na dívida ativa da União. Nesta seção, busca-se identificar as possibilidades legais de transacionar, os descontos e o escalonamento dos pagamentos nos débitos inscritos na dívida ativa da União, além de tocar na grande dificuldade atual – a definição da capacidade de pagamento para celebrar a transação.

O artigo 171 do CTN estabelece a possibilidade de os sujeitos da obrigação tributária celebrarem transação, por meio de concessões mútuas, para pôr fim a litígio e equacionar o crédito tributário. A Lei nº 13.988/2020 possibilita a transação fiscal para todos os créditos federais, tributários ou não. Mais especificadamente, a Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN nº 6.757/2022 possibilita três modalidades: a) transação por adesão à proposta da PGFN; b) transação individual proposta pela PGFN ou pelo contribuinte; e c) transação individual simplificada. Nesta seção, examinam-se as modalidades de transações tributárias – foco do estudo – postas à disposição da PGFN no gerenciamento da dívida ativa da União.

Entendida como um acordo celebrado entre Fisco e contribuinte, a transação tributária abrangerá créditos fiscais nos casos em que pairam dúvidas quanto ao seu efetivo recebimento ou quanto a sua responsabilidade, sempre com vistas a promover a eficácia na administração tributária (Fernandes, 2014, p. 68).



Para realizar quaisquer das modalidades de transação, o contribuinte se obriga, pelo art. 3º da Lei nº 13.988/2020 e pelo termo de transação, a: i) respeitar a livre concorrência, de forma que a transação não seja abusiva; ii) não ocultar bens, direitos e valores; iii) desistir das impugnações ou dos recursos administrativos referentes à transação; iv) renunciar a quaisquer alegações de direito nas vias administrativa ou judicial; e v) fazer a confissão irrevogável e irretratável dos créditos abrangidos pela transação.

O grau de recuperabilidade dos créditos inscritos em dívida ativa da União será aferido pelos critérios definidos no artigo 19 da Portaria PGFN nº 6.757/2022, conforme delegação feita no parágrafo único do artigo 14 da Lei nº 13.988/2020. Ou seja, o legislador delegou ao poder administrativo regulamentar da PGFN a responsabilidade de estabelecer os critérios para mensurar a capacidade de pagamento do contribuinte. Esta mensuração é das mais importantes, pois individualizará a situação do contribuinte e indicará, dentro da moldura legal, quais os percentuais de desconto e o escalonamento dos pagamentos possíveis.

Antes de iniciar o processo de autocomposição fiscal, faz-se necessário identificar a capacidade de pagamento do sujeito passivo. Para tanto, criou-se uma métrica, desenvolvida no artigo 19 da Portaria PGFN nº 6.757/2022, que considera: o tempo da cobrança; a solidez das garantias; a existência e o histórico de parcelamentos anteriores; o êxito e o custo das cobranças administrativa e judicial; o tempo de suspensão da exigibilidade da dívida ativa por decisão judicial; e a situação econômica do sujeito passivo. Na definição da capacidade de pagamento, será mensurado se o contribuinte consegue efetivar o pagamento integral de seus débitos, inscrito na dívida ativa da União, no prazo de cinco anos e sem descontos. Atualmente, essa é a pedra de toque das negociações entre Fisco e contribuinte, pois exige conhecimentos para além do direito, com a análise contábil da situação do contribuinte.

Depois de aplicados os critérios de determinação da capacidade de pagamento, a Fazenda Nacional dará ciência ao contribuinte, que, caso não concorde com o resultado, terá um prazo de trinta dias para solicitar sua revisão. Definida a capacidade de pagamento para fins de transação com o Fisco federal, os créditos serão classificados, conforme artigo 24 da Portaria PGFN nº 6.757/2022, como de alta perspectiva de recuperação; de média perspectiva de recuperação; de difícil recuperação ou considerados como créditos irrecuperáveis. De um lado, as duas primeiras, ratings A e B, respectivamente, indicam que o sujeito passivo pode arcar com o pagamento independentemente de descontos, sendo possível celebrar a transação extraordinária, que escalona o pagamento sem quaisquer abatimentos. Por outro lado, os dois últimos, créditos considerados ratings C e D, podem ser transacionados com descontos, como as transações excepcionais ou transações individuais, por se considerar impossível a equalização do passivo fiscal, no prazo de cinco anos, sem os abatimentos, por ser reduzida sua capacidade de pagamento.

Na transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o contribuinte declara-se ciente e lavra seu aceite nas condições fixadas no edital e propostas pela Fazenda Nacional, conforme § único do artigo 2º da Lei nº 13.988/2020. Em outras palavras, de acordo com a capacidade de pagamento do contribuinte, algumas modalidades de transação lhe serão facultadas para adesão, sendo o desconto e o escalonamento dos pagamentos estabelecidos de acordo com as condições econômicas individuais do



contribuinte, com possibilidade de adesão diretamente via portal REGULARIZE¹¹. Caso escolha essa modalidade, o contribuinte atesta o acerto de sua capacidade de pagamento e concorda com a quantidade de parcelas e com os descontos, ou sua ausência.

Ao aderir ao modelo de transação proposto pela Fazenda Nacional, o contribuinte se compromete a não ocultar bens e direitos patrimoniais; agir de boa-fé e não praticar fraudes fiscais; e renunciar a quaisquer alegações de direitos, na via judicial ou administrativa, relacionadas aos créditos incluídos na transação, nos termos do artigo 42 da Portaria PGFN nº 6.757/2022. A transação por adesão representa uma cooperação entre Fisco e contribuinte para equalizar o passivo fiscal a partir da capacidade de pagamento e dos benefícios fiscais legalmente disponibilizados.

O objetivo dessa modalidade é abranger todas as inscrições em dívida ativa do contribuinte elegíveis para o acordo e resolver todos os créditos da dívida ativa no prazo e nas condições de desconto verificados de acordo com sua capacidade de pagamento. Essa capacidade será aferida a partir das informações prestadas pelo contribuinte para a Administração Fiscal, bem como pelas prestadas no curso das negociações.

Noutro pensar, além das hipóteses de transação por adesão, em que a Fazenda Nacional dá início ao processo de construção coletiva do consenso, tem-se a transação individual, cujo “pontapé” inicial pode ser feito tanto pelo contribuinte como pelo Fisco. Nesse caso, o artigo 46 da Portaria PGFN nº 6.757/2022 possibilita a transação individual para: i) valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União superior a dez milhões de reais ou valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa do FGTS superior a um milhão de reais; ii) devedores falidos, em recuperação judicial, liquidação ou intervenção extrajudicial; iii) autarquias, fundações e empresas públicas federais; iv) os entes federados e demais entidades de direito público da administração indireta; e v) devedores com mais de um milhão de reais inscritos em dívida ativa da União ou mais de cem mil reais inscritos em dívida ativa do FGTS e que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia.

De acordo com as hipóteses apresentadas, para a transação individual são elegíveis os créditos classificados como de difícil recuperação ou irrecuperáveis, devendo o contribuinte, ao apresentar sua proposta, indicar as razões concretas da sua crise econômico-financeira, instruindo seu pedido com os documentos contábeis que atestem as alegações. No exercício do modelo dialógico, ao analisar a proposta, o Procurador da Fazenda Nacional deverá considerar o interesse público fiscal para identificar os percentuais de desconto, os prazos máximos de pagamento e as garantias que poderão ser envolvidas.

Quando a transação individual for iniciada pela Fazenda Nacional, haverá a indicação imediata da capacidade de pagamento presumida, das inscrições elegíveis, do desconto máximo legalmente concedido, das condições de pagamento e do prazo para o contribuinte aceitar ou apresentar uma contraproposta.

11 O portal REGULARIZE possibilita ao contribuinte o acesso a suas inscrições em dívida ativa para parcelar, aderir a transações, propor as individuais e individuais simplificadas, contestar créditos, agendar audiências com o procurador e fazer toda a comunicação com a Fazenda Nacional de modo imediato, com proteção ao sigilo fiscal, e por meio do seu cadastro no site. Disponível em: <https://www.regularize.pgfn.gov.br/>. Acesso em: 05 maio 2023.



Reconhecendo as especificidades da matéria autocompositiva fiscal, o artigo 64 e seguintes da Portaria PGFN nº 6.757/2022 inovaram ao possibilitar a transação individual simplificada de proposta exclusiva do contribuinte que possua entre um e dez milhões de reais de valor consolidado inscrito em dívida ativa da União. Nela, o devedor deverá apresentar um plano para quitação integral dos débitos inscritos na dívida ativa da União e do FGTS, resolvendo todo o seu passivo com o Fisco federal, indicando o valor de entrada, o prazo para pagamento, o desconto pretendido de acordo com sua capacidade de pagamento, os bens e direitos indicados para garantia e os documentos que comprovem essas alegações.

Protocolada a proposta de transação individual simplificada, a Fazenda Nacional analisará o pleito e, não sendo o caso de concessão imediata, notificará o contribuinte para complementar os dados faltantes ou apresentará contraproposta, adequando os limites legais à proposta do contribuinte, conforme artigo 66 da Portaria PGFN nº 6.757/2022. Tem-se, sem dúvidas, um incentivo à autocomposição, pois é obrigatório o oferecimento, pela Fazenda Pública, de uma alternativa para a equalização do débito fiscal do contribuinte.

Os deveres de lealdade e boa-fé, presentes nas negociações e na celebração das transações fiscais, devem permear todo o período de cumprimento do objeto acordado, implicando a rescisão do acordo o descumprimento de suas condições, o esvaziamento patrimonial e a prática de fraudes fiscais. Por certo, importa destacar que a consensualidade na área tributária não é a solução de todos os problemas, mas um meio para a construção de uma Administração Pública mais dialógica e eficiente (Binenbojm, 2020, p. 4), que consiga aliar arrecadação com isonomia e justiça fiscal.

Estimular a consensualidade na Administração Pública significa fomentar a gestão por eficiência na busca do interesse público. A manutenção da litispendência fiscal é prejudicial tanto para a sociedade, pela insegurança jurídica e pelo prolongamento no tempo do conflito com o cidadão-contribuinte, como para o Estado, que gasta tempo e recursos, financeiros e humanos, com técnicas que não caminham para a resolução de litígios.

De tal modo, o cenário das transações tributárias inverte a lógica tradicional de conflito entre quem arrecada e aquele que paga, Fisco e contribuinte, investindo em um meio dialógico de construção do consenso pela via da transação. Além de desafogar o Poder Judiciário pelo não ajuizamento ou suspensão das execuções fiscais, pelo prazo de pagamento via transação, essa medida de autocomposição representa o ingresso de valores públicos para o custeio da máquina estatal e dos direitos fundamentais, num verdadeiro esforço fiscal para que cada um contribua na formação do patrimônio público de acordo com sua capacidade.

4. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM NÚMEROS E ESTATÍSTICAS: QUAL O CENÁRIO DA AUTOCOMPOSIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO?

A transação tributária é entendida como um mecanismo de autocomposição que, a um só tempo, põe fim a litígios fiscais, existentes ou potenciais, e consegue recuperar valores que deveriam ser arrecadados aos cofres públicos, mas não o foi no tempo e modo corretos, motivo pelo qual houve a inscrição e a cobrança por meio da dívida ativa da União. O



instrumento de pacificação fiscal, mediante a ativa participação do Fisco e do contribuinte na realização do crédito público, caminha em direção ao novo cenário de gestão da dívida ativa.

Esta seção é utilizada para o estudo dos dados qualitativos e quantitativos da cobrança na dívida ativa da União, com ênfase para os valores recuperados a partir das transações fiscais. Desse modo, o entendimento do regramento das transações fiscais é direcionado para identificar as consequências da consensualidade para a recuperação de ativos fiscais, principalmente na recuperação de ativos e impactos nas execuções fiscais judiciais.

Toda concretização de direitos fundamentais, de atuação ou abstenção estatal, gera custos no seu financiamento (Galdino, 2005, p. 346). Dessa forma, no contexto do Estado Moderno, a riqueza produzida pelos agentes econômicos é fruto de um sistema jurídico-social organizado e mantido pelo Estado, financiado por meio das receitas fiscais, razão pela qual somente se poderá tratar de patrimônio privado quando adimplida toda a obrigação fiscal do sujeito passivo (Murphy; Nagel, 2005, p. 107-108).

Assim, a justiça fiscal abrange não só aquilo que se paga ao Estado, seja por meio de tributos¹² ou de figuras não tributárias¹³, mas também quem tem a obrigação de pagar, e se cumpre com suas obrigações fiscais na forma e no tempo corretos. Daí a importância de combater a inadimplência de exações fiscais de forma eficiente, tanto para o cumprimento da solidariedade prevista entre os cidadãos em convívio no Estado Democrático como para a preservação do patrimônio privado e da economia de mercado.

Matéria frequente, principalmente neste início de século XXI, a possibilidade de concessão de benefícios fiscais, mediante parcelamentos de débitos tributários, a contribuintes que estejam sendo investigados ou denunciados por sonegação fiscal, com a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva do Estado, gera distorções fiscais e sociais. Medidas nesse sentido são prejudiciais por penalizarem o bom contribuinte com a oneração superior a sua capacidade e beneficiarem o infrator com o perdão de seus débitos por benefícios legais. Para resolver essa celeuma, institutos como as transações fiscais, previstas desde a promulgação do Código Tributário Nacional, mas regulamentadas apenas no ano de 2020 pela Lei do Contribuinte Legal¹⁴, vieram com o intuito de dar tratamento pessoal e individualizado a cada contribuinte.

Para entender melhor nossa arrecadação tributária e tendo por base o ano de 2021, último com dados consolidados, a carga tributária bruta – que consiste na proporção entre a arrecadação de tributos e o Produto Interno Bruto – representou o percentual de 33,78%,

12 O STF adotou a teoria pentapartida para classificar os tributos em: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (Cunha, 2020, p. 84).

13 Como royalties, foro, taxa de ocupação, laudêmio, preço público etc.

14 A Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, estabelece a possibilidade de a Fazenda Nacional, nos limites legais, sentar-se à mesa e negociar com o contribuinte condições de pagamento, de acordo com sua capacidade contributiva, por meio de um plano de amortização individualizado, considerando-se as circunstâncias econômicas e financeiras do interessado.



maior da série histórica, importando numa arrecadação tributária bruta de quase R\$ 3 trilhões de reais (Brasil, 2022, p. 6), contada a arrecadação tributária dos três entes federados. Esses números são semelhantes aos dos países-membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com a Carga Tributária Bruta (CTB) em média de 35% (Brasil, 2022, p. 11), fato que denota a necessidade de se preocupar mais com o modo regressivo e saber mais a respeito da pessoa sobre a qual recai o tributo.

A frieza dos números é importante, mas deve ser “temperada” com uma análise qualitativa do mecanismo da transação tributária no cenário do Fisco Nacional.

Nesse contexto, destacou-se o cenário tributário do Brasil perante o de países com realidade econômica e geográfica semelhantes. Para tanto, foi utilizado o relatório de Estatísticas de Receitas na América Latina e Caribe, publicado em 2022, que apresenta as estatísticas e resultados fiscais das duas últimas décadas, entre 1990 e 2020. Sistematizando as informações, obteve-se a seguinte estatística para o Brasil.

Tabela 1 – Estatísticas do sistema tributário do Brasil comparado ao dos demais países da América Latina e Caribe

Referencial	Conclusão da pesquisa	Resultado
1) Maiores tributações em relação ao PIB:	Terceiro colocado, 31,6% (OCDE, 2022, p. 33).	Uma das maiores relações entre tributação e PIB.
2) Sistema tributário e esforço fiscal:	Alta informalidade, evasão fiscal e planejamento tributário agressivo (OCDE, 2022, p. 47).	Fomenta a cultura da sonegação e contribui para o déficit da arrecadação fiscal.
3) Fator contribuições previdenciárias:	País com previdência social pública, as contribuições previdenciárias representaram mais de 20% do total da arrecadação fiscal (OCDE, 2022, p. 56).	A cobrança da dívida ativa previdenciária ganha maior destaque por sua representação social e econômica.
4) Centralização das arrecadações fiscais:	Nos países da OCDE, cerca de 60% da receita é arrecadada pelo órgão central. No Brasil, este percentual ficou em 42,4% (OCDE, 2022, p. 60).	Uma surpresa da pesquisa, sugerindo maior descentralização da arrecadação com os entes subnacionais.
5) Arrecadação subnacional e da seguridade social:	Estados e Municípios totalizaram 31,6%, enquanto a seguridade social representou 26% da arrecadação fiscal total (OCDE, 2022, p. 60).	Os entes subnacionais e as receitas da seguridade social representaram boa parcela da arrecadação fiscal.

Fonte: o autor, com base em dados da OCDE (2022).

Das análises realizadas, percebe-se a adequada repercussão percentual entre o Produto Interno Bruto e a tributação, de acordo com o modelo de Estado Social que se propôs a instituir com a Constituição Cidadã de 1988. Ainda, atente-se para as falhas no sistema



arrecadatório e a descentralização das competências tributárias. Objeto amplo deste estudo, a ineficiência arrecadatória, fomentada pela cultura da sonegação e por fraudes fiscais estruturadas, deve ser combatida com o esforço fiscal de todos os entes federados e em todas as suas frentes. Aqui, debruça-se sobre a transação tributária como meio de fomentar a recuperação de ativos por meio da consensualidade na gestão da dívida ativa da União.

Com a sua regulamentação legal e infralegal¹⁵ a partir de 2020, a transação no âmbito da dívida ativa da União já rende seus primeiros dividendos. No portal PGFN em números (Brasil, 2023), é possível visualizar a recuperação global, aquela decorrente das transações fiscais, e o percentual de relevância desse instrumento, tratado como um benefício fiscal – devido ao escalonamento do pagamento, com ou sem descontos –, cujos resultados são apresentados na tabela a seguir.

Tabela 2 – Histórico anual da recuperação de ativos inscritos na Dívida Ativa da União

Ano-calendário	Recuperação global	Recuperação com a transação fiscal
2019 (sem os efeitos da crise econômica da Covid-19)	R\$ 24,4 bilhões	Não havia transação fiscal. Porém, sobre a matéria tramitava a MP nº 899/2019, que estimava em R\$ 13,7 bilhões a arrecadação até 2021 (Brasil, 2020, p. 15). A recuperação com Benefícios Fiscais representou mais de R\$ 9 bilhões de reais (Brasil, 2020, p. 10).
2020 (auge da crise econômica da Covid-19)	R\$ 25,7 bilhões	Negociação de mais de 800 mil débitos inscritos em Dívida Ativa, no valor de total R\$ 81,9 bilhões (Brasil, 2021, p. 17). A recuperação com Benefícios Fiscais representou mais de R\$ 11,5 bilhões de reais (Brasil, 2021, p. 15).
2021 (ainda sob os efeitos, mas reagindo a crise econômica da Covid-19)	R\$ 31,7 bilhões	Consolida a transação tributária como o principal instrumento de regularização na DAU, com mais de R\$ 200 bilhões em dívidas regularizadas. A cada cinco reais recuperados, um real foi obtido por meio dos acordos de transação (Brasil, 2022, p. 4). A recuperação com Benefícios Fiscais representou mais de R\$ 12,4 bilhões de reais (Brasil, 2022, p. 13).
2022 (reação à crise econômica da Covid-19)	R\$ 39,1 bilhões	Sozinha, a transação tributária representou uma recuperação de R\$ 14,1 bilhões, 36% do total arrecadado (Brasil, 2023, p. 9).

Fonte: o autor, com base em dados da PGFN EM NÚMEROS (2020, 2021, 2022 e 2023).

Dos dados apresentados, pode-se concluir pela consolidação da transação fiscal como importante instrumento de gestão para a dívida ativa da União. No ano de 2021, além de

15 No Brasil, a transação tributária prevista no art. 156, inc. III, do CTN, foi regulamentada na Lei do Contribuinte Legal (nº 13.988/2020), com aplicação possibilitada pela Portaria PGFN nº 9.917/2020, e, atualmente, disciplinada na Portaria PGFN nº 6.757/2022.



representar 20% do valor total arrecadado (Brasil, 2022, p. 4), replica na negociação de mais de 2,4 milhões de inscrições, no valor de R\$ 221 bilhões, em mais de 876 mil acordos (Brasil, 2022, p. 11). Comparativamente, de 2020 para 2021, houve um crescimento de 300% no número de inscrição em dívidas ativas transacionadas, além de aumentar em 269% o montante de créditos fiscais inscritos na dívida ativa da União transacionados.

Com os números consolidados e sistematizados no relatório PGFN em números 2023 – a face mais eficiente do esforço fiscal na gestão da dívida ativa da União –, a transação tributária representou, no ano de 2022, uma recuperação de R\$ 14,1 bilhões de reais, 36% do total arrecadado pela PGFN, que atingiu o montante global de R\$ 39,1 bilhões recuperados dos débitos inscritos em dívida ativa da União (Brasil, 2023, p. 7).

Na análise qualitativa, para além dos números, tem-se a transação tributária como uma importante ferramenta não só para pacificar conflitos, como também para consolidar um sistema de gestão por eficiência na cobrança dos créditos fiscais da Fazenda Nacional. Isso está atrelado ao esforço fiscal, aquele direcionamento feito pelo ente federado para cumprir com suas competências tributárias, não só pela instituição dos tributos, como também pela regular constituição, cobrança e arrecadação destes (Piancastelli; Thirlwall, 2020, p. 876-877).

O gerenciamento da dívida ativa, com eficiência e foco na recuperação de receitas, inibe uma verdadeira utilização da sonegação fiscal como planejamento tributário ilícito. Ainda, a eficiência na cobrança atua para que o sistema fiscal possa financiar as políticas públicas¹⁶ e não seja fato gerador de distorções artificiais no mercado.

Assim, a oportunidade e conveniência de transacionar, prevista na Lei nº 13.988/2020, obriga a Fazenda Pública a considerar os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência, sempre com foco na busca do interesse público fiscal primário. Aqui, tem-se o dever da União de observar as consequências práticas da composição tributária (Avelino; Peixoto, 2022, p. 66-67), reforçando a obrigação de motivar a decisão administrativa de concessão, denegação e os termos negociados na transação tributária.

Dos números da Tabela 2, pode-se concluir que, nesse curto espaço de vigência, a transação tributária representa uma solução mais econômica, com recuperação do crédito de forma mais célere e prevenção ou resolução de conflitos. Embora se reconheça o primeiro passo dado, ainda é vasto e inexplorado o terreno aberto pela virada de chave da aplicação da consensualidade na resolução de créditos tributários.

Em suma, a transação tributária faz superar o dogma tradicional de que a indisponibilidade do crédito público vedaria a autocomposição das partes na seara tributária, coibindo o litígio e incentivando a consensualidade como política de Estado. Na verdade, a transação apenas

16 A relação entre a sonegação fiscal e as políticas públicas é intrínseca quando se pensa que as receitas fiscais financiam as ações do Estado. Entre os problemas da economia brasileira, a sonegação fiscal ganha destaque ao gerar injustiça entre os contribuintes, crimes contra a ordem tributária e elevado gasto público no seu combate (Ferreira; Pinto, 2017, p. 63).



reforça a desjudicialização da cobrança, a solução consensual de litígios e a priorização da eficiência na gestão da dívida ativa da União, colocando contribuinte e Fisco em posição ativa tanto na constituição quanto na equalização do crédito fiscal.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A consensualidade na gestão da dívida ativa é uma novidade que, dados os resultados iniciais alcançados, apresenta-se como um instrumento eficiente na recuperação de ativos e na solução extrajudicial de litígios. No âmbito do direito tributário, a autocomposição, antes vista como proibitiva, recebe uma releitura para ser utilizada como uma das fontes de cobrança no sistema multiportas da execução fiscal. Muito ainda se tem a percorrer, principalmente na definição da capacidade de pagamento do contribuinte, mas é inegável que os primeiros passos foram dados e já provocam um retorno positivo.

Um modelo que se baseia na litigiosidade não pode ser considerado um exemplo de promoção da justiça. Da mesma forma, a abertura e reabertura de parcelamentos para resolver créditos tributários, sem individualizar a capacidade de pagamento do contribuinte, penaliza o bom pagador e faz do favor fiscal mais um instrumento de planejamento tributário ilícito.

Nesse cenário, a transação tributária surge como uma forma de possibilitar, dentro dos parâmetros legais da Lei nº 13.988/2020, a participação ativa tanto do Fisco como do contribuinte na constituição e posterior resolução do crédito tributário. A autocomposição possibilita economia de ordem financeira, com a arrecadação imediata para o Fisco e a possibilidade de descontos ao contribuinte; no viés temporal, com a resolução do litígio em menor espaço de tempo; e no âmbito profissional, possibilitando a composição rápida e direta entre as partes para prosseguirem nas suas atividades.

A célere e eficiente pacificação do litígio tributário pressupõe a participação ativa das partes na procura pela melhor forma legal de compor o conflito. Destaque na gestão da dívida ativa da União, conforme apresentado na seção 3, a transação tributária chega para ocupar esse espaço de atuação dialógica do Fisco na cobrança do crédito tributário inadimplido, respeitando a capacidade de pagamento do contribuinte.

O rito demorado e conflituoso das execuções fiscais no Poder Judiciário mostrou-se como uma das causas para a ineficiência de sua cobrança. Além disso, ao impossibilitarem a individualização do contribuinte, os antigos parcelamentos fiscais com descontos e a cobrança judicial da execução fiscal acabavam por violar a isonomia fiscal, tratando igualmente pessoas com diferentes capacidades de pagamento. É dizer que devedores com realidades distintas poderiam se valer do mesmo benefício fiscal, fato que, atualmente, configuraria uma injustiça fiscal qualificada.

De um lado, a transação para equalizar valores inscritos na dívida ativa da União é inovadora ao possibilitar a permissão legal de conceder benefícios somente para créditos classificados como de difícil recuperação ou irrecuperáveis, de acordo com a individualização



do contribuinte. Ou seja, para esses créditos, considerados de baixa probabilidade de recuperação, há maior margem de negociação quanto a descontos, garantias e formas de pagamento. Nesses casos, como desenvolvido na seção 2, costuma-se utilizar a transação individual, normal ou simplificada, para, dentro dos limites legais, identificar os descontos e a quantidade de parcelas para quitação.

Por outro lado, a transação tributária possibilita que todos os devedores da Fazenda Nacional, inscritos na dívida ativa da União, sentem-se à mesa de negociação para pagar seus débitos de forma escalonada no tempo. Contudo, os benefícios fiscais, como a entrada reduzida, os descontos e prazos diferenciados, serão concedidos somente de acordo com a capacidade de pagamento do contribuinte.

De tal modo, a discricionariedade do agente público na celebração da transação tributária obedece à moldura legal, dentro da qual há certa margem de escolha, de acordo com a individualização da capacidade de pagamento, para a concessão de descontos e escalonamento do pagamento.

Por sua complexidade normativa, o direito tributário exige muita capacidade criadora ao intérprete, com foco nas inovações que sejam eficientes para prevenir ou pôr fim a litígios, nas fases de constituição e, posteriormente, na exigência de cumprimento do crédito tributário. Dotada de valores próprios, além de exigir tratamento isonômico de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo, a tributação é importante mecanismo na preservação da economia de mercado, da livre concorrência e do financiamento dos custos públicos.

Nessa linha, buscar métodos de resolução para os conflitos tributários, mais do que a mera arrecadação, que, por si só, já seria admirável, implica também o tratamento fiscal isonômico e a melhoria das fontes de financiamento dos direitos fundamentais. Por tudo estudado, a supremacia e a indisponibilidade do interesse público não afastam a transação em matéria tributária, sendo, na verdade, mais um elo entre a solução consensual, a arrecadação fiscal e a eficiência na Administração.

Como resultado desta pesquisa, percebeu-se a possibilidade de utilizar a autocomposição de litígios tributários para fomentar a gestão por eficiência na dívida ativa da União, a obediência à isonomia fiscal na celebração das transações, a preservação da economia de mercado com o combate ao planejamento fiscal predatório e os primeiros resultados positivos da negociação na recuperação de ativos pela Fazenda Nacional.

Todavia, com o resultado da pesquisa, também se reconheceu um horizonte vasto a investigar, com ênfase especial ao cálculo para atingir a capacidade de pagamento do contribuinte. Pedra de toque das transações tributárias, a individualização da capacidade de pagamento exige e exigirá de todos cada vez mais empenho e pesquisa para ser desenvolvida na direção da justiça fiscal e na gestão por eficiência da dívida ativa.

Finalmente, a novidade legislativa, prevista no texto original do CTN, no artigo 156, inciso III, gestada na Lei nº 13.988/2020, inova ao possibilitar ao Fisco e ao contribuinte um sistema de execução fiscal multiportas, com a previsão de negociação entre as partes para chegarem,



nos limites da lei, a um entendimento que pacifique o litígio com o pagamento do tributo devido. Sem descuidar da eficiência e da celeridade desse sistema na recuperação de ativos inscritos na dívida ativa da União, já demonstradas, este trabalho, por ser instrumento recente, também demonstrou que a transação tributária ainda demanda muito estudo e aperfeiçoamento para atingir seu grau máximo de eficiência.

REFERÊNCIAS

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**, Brasília, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022.

BINENBOJM, Gustavo. A consensualidade administrativa como técnica juridicamente adequada de gestão eficiente de interesses sociais. **Revista eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, p. 1-7, set./dez. 2020.

BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. Desafios contemporâneos da autocomposição de conflitos tributários e o novo código de processo civil brasileiro. **Revista da PGFN**, ano V, n. 9, p. 57-75, dez. 2016.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 18 mar. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2022**. Brasília: CNJ, 2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números 2022**. Brasília: PGFN, 2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números 2023**. Brasília: PGFN, 2023.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Presidência da República, [1979]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 11 jan. 2023.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2009]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 15 jan. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 17 jan. 2023.



BRASIL. **Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018.** Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028>. Acesso em: 03 jan. 2023.

BRASIL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Governo Federal – 2021.** Análise por tributo e por base de incidência. Brasília: Receita Federal do Brasil, abr. 2022. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 15 jan. 2023.

CARDOSO, Kelly; VOLPI, Elon Kaleb; FERREIRA, Jussara Suzi Borges Nasser. O custo do processo: eficiência, indisponibilidade do interesse público e análise econômica do direito. **Revista cidadania e acesso à justiça**, v. 6, n. 2, p. 36-53, jul./dez. 2020.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria da decisão tributária.** São Paulo: Saraiva, 2018.

CUNHA, Carlos Renato. Algumas palavras sobre a classificação das espécies tributárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 142, n. 27, p. 71-88, 2020.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação Tributária: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano.** Curitiba: Juruá, 2014.

FERREIRA, Marcelino José Alves; PINTO, Francisco Roberto. Políticas Públicas E Sonegação Fiscal: o caso do projeto Grandes Devedores da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Conhecer: debate entre o público e o privado**, v. 7, n. 19, p. 47-68, 2017.

FUNDO Partidário distribuiu mais de R\$ 1 bilhão ao longo de 2022 para 24 partidos. **Tribunal Superior Eleitoral**, 13 jan. 2023. Disponível em: <https://www.tse.jus.br/comunicacao/noticias/2023/Janeiro/fundo-partidario-distribuiu-mais-de-r-1-bilhao-ao-longo-de-2022-para-24-partidos>. Acesso em: 01 fev. 2023.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

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

GRAU, Eros Roberto. Arbitragem e contrato administrativo. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, v. 21, p. 141-148, abr. 2002.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 1, n. 5, p. 41-53, 2003.



HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Carlos Henrique. Justiça multiportas no direito tributário brasileiro. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito/UFRGS**, Porto Alegre, v. 16, n. 1, p. 239-265, ago. 2021.

MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário.** Salvador: JusPodivm, 2018.

MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de tributo e sua divisão em espécies. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, p. 71-90, jul./ago. 2015.

MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade:** os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo. Tese de doutoramento, 3^a reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012.

OECD. **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean.** OECD Publishing, Paris, 2022. DOI: <https://doi.org/10.1787/58a2dc35-en-es>. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-24104736.htm>. Acesso em: 25 jan. 2023.

OLIVEIRA, Carlos Alberto Álvaro de. Efetividade e tutela jurisdicional. **Cadernos do programa de pós-graduação em direito UFRGS**, Porto Alegre, v. 3, p. 169-194, 2005.

PGFN alcança R\$ 39,1 bilhões em valor arrecadado em 2022. **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, 03 fev. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-alcanca-r-39-1-bilhoes-em-valor-arrecadado-em-2022>. Acesso em: 24 fev. 2023.

PIANCASTELLI, Marcelo; THIRLWALL, Anthony Phillip. Os determinantes da receita tributária e do esforço tributário em países desenvolvidos e em desenvolvimento: teoria e novas evidências 1996-2015. **Nova Economia**, [s. l.], v. 30, n. 3, p. 871-892, 2020.

RENNÓ, Gabriela Machado; CARVALHO, Silzia Alves. Negócio jurídico processual em sede de execução fiscal como forma de acesso à justiça. **Revista Eletrônica de Direito Processual**, v. 23, n. 1, p. 524-546, 2022.



ROSEMBUJ, Tulio. **La transacción tributaria**. Colección Nuevo Derecho. Barcelona: Editorial Atelier, 2000.

SILVA, Clayton Robson Moreira da; CRISÓSTOMO, Vicente Lima. Gestão fiscal, eficiência da gestão pública e desenvolvimento socioeconômico dos municípios cearenses. **Revista de Administração Pública**, v. 53, p. 791-801, 2019.

TALAMINI, Eduardo. A (in)disponibilidade do interesse público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem, negócios processuais e ação monitória) - versão atualizada para o CPC/2015. **Revista de Processo**, v. 42, n. 264, p. 83-107, 2017.

TSE divulga nova tabela com a divisão dos recursos do Fundo Eleitoral para 2022. **Tribunal Superior Eleitoral**, 23 jun. 2022. Disponível em: <https://www.tse.jus.br/comunicacao/noticias/2022/Junho/tse-divulga-nova-tabela-com-a-divisao-dos-recursos-do-fundo-eleitoral-para-2022>. Acesso em: 01 fev. 2023.

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.

