



Universidade de Brasília
Programa de Pós-Graduação em Direito

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM ÂMBITO FEDERAL:
superação da crise do processo por intermédio de estratégias regulatórias
responsivas

Pedro Henrique Braz Siqueira

Brasília/DF
2023

Pedro Henrique Braz Siqueira

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM ÂMBITO FEDERAL:
superação da crise do processo por intermédio de estratégias regulatórias
responsivas

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito, Estado e Constituição

Linha de pesquisa 4: Transformações na Ordem Social e Econômica e Regulação: Regulação e Transformações na Ordem Econômica

Orientador: Professor Doutor Othon de Azevedo Lopes

Brasília/DF
2023

Pedro Henrique Braz Siqueira

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM ÂMBITO FEDERAL:
superação da crise processual por intermédio de estratégias regulatórias
responsivas

Em _____ de _____ de _____, o candidato foi
considerado _____ pela banca examinadora.

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Othon de Azevedo Lopes – Presidente
Universidade de Brasília – UnB

Professor Doutor Antônio de Moura Borges – Membro
Universidade de Brasília – UnB

Professor Doutor Marcos Aurélio Pereira Valadão – Membro
Fundação Getúlio Vargas – FGV

Professor Doutor Rodrigo Senne Capone – Membro Suplente
Centro Universitário do Distrito Federal – UDF

BRAZ SIQUEIRA, Pedro Henrique. *TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM ÂMBITO FEDERAL: superação da crise processual por intermédio de estratégias regulatórias responsivas.* / Pedro Henrique Braz Siqueira; orientador: Othon de Azevedo Lopes. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2023.

DEDICATÓRIA

A Deus, pelas providências e bênçãos durante a caminhada.

Aos meus pais, Walfrêdo e Regina, pelos esforços e ensinamentos constantes.

Ao meu amor, Thaisi. Sem você não haveria este presente e sequer o futuro que nós tanto esperamos.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Othon de Azevedo Lopes, por todo suporte, compreensão e confiança no trabalho realizado.

À Thaisi, por acreditar no meu potencial a todo momento.

Aos familiares e amigos, que deram apoio nessa empreitada.

Aos amigos da Confederação Nacional da Indústria, que acompanharam tudo de perto e torceram pelo meu sucesso.

À Universidade de Brasília, instituição e sonho concretizado de Darcy Ribeiro, e a sua Faculdade de Direito, que por seus professores e corpo administrativo me permitiram viver uma experiência única.

RESUMO

A pesquisa pretende examinar como a transação tributária em âmbito federal, mediante a utilização de estratégias regulatórias de natureza responsiva, revela-se como marco normativo de caráter regulatório apto a auxiliar tanto na superação da vivenciada crise dos processos administrativo fiscal e judicial tributário, quanto no estímulo à conformidade fiscal.

Parte-se da explicação do contexto que os modelos processuais administrativo e judicial de exigência do crédito tributários se encontram exauridos para justificar a análise da figura jurídica da transação, desde sua origem no direito privado até a sua modalidade na seara tributária, bem como a recente legislação federal em matéria de tributos, a qual possibilita a resolução mais rápida de litígios tributários.

A apreciação desse regramento legal e, em especial, dos diplomas infralegais que o regulamentam, contudo, aponta um outro intuito, que é o de possibilitar que os órgãos fazendários da União promovam a indução comportamental dos contribuintes, de modo a torná-los mais aderentes às normas federais que instituem obrigações tributárias principais e acessórias e, com isso, promover uma recuperação mais célere de receitas derivadas dirigidas àquela pessoa política e a diminuição das controvérsias fiscais.

Com aportes da Teoria da Regulação Responsiva, examinar-se-á o estado de coisas atual e se sugerirá pontos de melhoria do modelo vigente, a fim de possibilitar o aperfeiçoamento da atuação administrativa, a obtenção dos recursos que são primordiais ao exercício das atividades estatais e a ulterior prestação de utilidades públicas.

Palavras chaves: Processo. Transação Tributária. Conformidade fiscal. Estratégias Regulatórias Responsivas

ABSTRACT

This research aims to examine how the federal tax compromise model, by using responsive strategies, reveals itself as a regulatory framework able to assist both in overcoming the crisis experienced in tax matters processes, and in encouraging tax compliance.

It starts from the explanation of the context that the administrative and judicial tax procedures have turn exhausted to justify the analysis of the legal institute of the compromise, from its origin in private law to its form in the tax area, as well as the recent federal legislation on tax's matters, which allows for faster resolution of disputes.

The assessment of this legal rule and, especially, it's regulations, however, point to another purpose, which is to enable federal tax bodies to promote the behavioral induction of taxpayers, in order to make them more compliant to taxes obligations and, with this, promote a faster recovery of public revenues and the reduction of tax controversies.

With contributions from the Responsive Regulation Theory, the situation of the current federal tax compromise model will be examined and points for improvement will be suggested to enable the enhancement of public management, the obtaining the resources that are essential to the exercise of state activities and subsequent provision of public utilities.

Key words: Process. Tax Compromise. Tax Compliance. Responsive Regulatory Strategies

LISTA DE ABREVIATURAS

§/§§	parágrafo/parágrafos
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AgInt	Agravo Interno
AgRg/AgR	Agravo Regimental
AGU	Advocacia-Geral da União
AI	Agravo de Instrumento
ampl.	ampliada
AMS	Apelação em Mandado de Segurança
AREsp	Agravo em Recurso Especial
art./arts.	artigo/artigos
ATO	Australian Taxation Office
atual.	atualizada
aum.	aumentada
BCB	Banco Central do Brasil
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Conflito de Competência / Código Civil brasileiro (Lei nº 10.406/2002)
CDA	Certidão de dívida ativa da União
CND	Certidão Negativa de Débitos relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
coord.	coordenação
CP	Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/40)
CPC	Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015)
CPC/73	Código de Processo Civil de 1973 (Lei nº 5.869/73)
CPEND	Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União

CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66)
DRJ	Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento
EC	Emenda Constitucional
e-CAC	Centro Virtual de Atendimento
ed.	edição
EDcl	Embargos de Declaração
EREsp	Embargos de Divergência no Recurso Especial
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FTA	Forum on Tax Administration
f.	folhas
IAC	Incidente de Assunção de Competência
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IN	Instrução Normativa
Inspere	Instituto de Ensino e Pesquisa
Ipea	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRDR	Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
LEF	Lei de Execuções Fiscais (Lei Federal nº 6.830/80)
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/42)
ME	Ministério da Economia
MF	Ministério da Fazenda
Min.	Ministro
MPV	Medida Provisória
OCDE/OECD	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
Org.	Organizador
ORTN	Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional
p.	página

Pet	Petição
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social
PL	Projeto de Lei
PLP	Projeto de Lei Complementar
PLS	Projeto de Lei do Senado
PGF	Procuradoria-Geral Federal
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PRDI	Pedido de Revisão de Dívida Inscrita
QO	Questão de Ordem
RFB/SRF	Secretaria da Receita Federal do Brasil
RE	Recurso Extraordinário
reimpr.	reimpressão
Red.	Redator
Rel.	Relator
REsp	Recurso Especial
rev.	revisada / revista
RG	Repercussão Geral
ss.	seguintes
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
trad.	tradução
TCU	Tribunal de Contas da União
TST	Tribunal Superior do Trabalho
vol.	volume

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

- Figura 1 Pirâmide de constrangimento
- Figura 2 Pirâmide de estratégias regulatórias
- Figura 3 Pirâmide de perfis dos regulados ou de suposições regulatórias
- Figura 4 Pirâmide de finalidades regulatórias, de teleologia das medidas de constrangimento ou de justiças restaurativa, dissuasiva e incapacitante
- Figura 5 Modelo de *compliance* da ATO
- Figura 6 Pirâmide de classificação de créditos tributários à luz dos possíveis benefícios
- Figura 7 Pirâmide de benefícios passíveis de utilização na transação tributária federal
- Figura 8 Pirâmide de perfis dos contribuinte-regulados
- Figura 9 Pirâmide de medidas persuasivas
- Figura 10 Pirâmide de constrangimento da transação tributária

SUMÁRIO

Sumário

DEDICATÓRIA	5
AGRADECIMENTOS	6
RESUMO	7
ABSTRACT	8
LISTA DE ABREVIATURAS	9
LISTA DE ILUSTRAÇÕES	12
SUMÁRIO	13
INTRODUÇÃO	15
1. AS CRISES AGUDAS DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL E DO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO DA UNIÃO	19
1.1 O PANORAMA DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO FEDERAL E SEUS PREOCUPANTES NÚMEROS	20
1.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O MECANISMO DO PROCESSO E SUAS BALIZAS PRINCÍPIOLÓGICAS CONSTITUCIONAIS	24
1.3 O CONTEXTO NORMATIVO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL EM ÂMBITO FEDERAL E SEUS PROBLEMAS	31
1.4 OS REGRAMENTOS DA EXECUÇÃO FISCAL E SUAS DEFICIÊNCIAS	40
1.4.1 Alguns percalços prévios ao próprio processo executivo fiscal	40
1.4.2 Deficiências endógenas e exógenas ao processo executivo fiscal	48
1.5 ENSAIOS E CORREÇÕES DE RUMO: APERFEIÇOAMENTOS PROCESSUAIS E NOVAS ALTERNATIVAS DE SATISFAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS	59
2. O INSTITUTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA MODALIDADE EM ÂMBITO FEDERAL	74
2.1 HISTORICIDADE, CONTORNOS E DELIMITAÇÃO CONCEITUAL DA TRANSAÇÃO EM ÂMBITO CIVIL	77
2.2 CONFORMAÇÃO E JURIDICIDADE DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	88
2.2.1 Conformação da transação tributária no sistema jurídico pátrio	88
2.2.2 Juridicidade principiológica da transação tributária	96
2.3 FORMATAÇÃO NORMATIVA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL	107
2.3.1 Normativos principiológicos e gerais da transação tributária federal	108
2.3.2 Regramento da transação tributária na cobrança de créditos da União	113
2.3.3 Normas referentes à transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica	118
2.3.4 Regras atinentes à transação por adesão no contencioso de pequeno valor	121

2.4	OS NÚMEROS E O BUSÍLIS: QUAL A NOVIDADE DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL?	122
3.	O GIRO REGULATÓRIO SOB O ENFOQUE RESPONSIVO NA RELAÇÃO FISCAL POR MEIO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	125
3.1	A HABITUAL RELAÇÃO ENTRE OS ÓRGÃOS FAZENDÁRIOS E OS CONTRIBUINTES COMO ESTRATÉGIA DE COMANDO E CONTROLE	125
3.2	O CASO DO FISCO AUSTRALIANO E O GIRO REGULATÓRIO À LUZ DA TEORIA DA REGULAÇÃO RESPONSIVA	135
3.3	A NOVA POSTURA FISCAL E A APLICAÇÃO DE ESTRATÉGIAS REGULATÓRIAS RESPONSIVAS NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	146
3.3.1	As normas gerais e principiológicas da transação tributária federal e a concepção de um ambiente regulatório responsivo	149
3.3.2	As regras da transação tributária na cobrança de créditos da União e as estratégias regulatórias responsivas respectivas	153
3.3.3	Normativas concernente à transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e à transação por adesão no contencioso de pequeno valor e suas estratégias regulatórias responsivas	158
3.4	APERFEIÇOAMENTOS NORMATIVOS PARA CONFERIR MAIOR CARÁTER REGULATÓRIO RESPONSIVO À TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL	158
4.	CONCLUSÕES	162
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	166

INTRODUÇÃO

Durante o período pandêmico iniciado em 2020, o Ministro Marco Aurélio, que era um crítico permanente do Plenário Virtual, justificou sua opção pela utilização desse ambiente de julgamento por meio de despacho padrão proferido em diversos feitos submetidos à repercussão geral e nos quais figurava como Relator¹, registrando o seguinte:

DESPACHO

JULGAMENTO VIRTUAL – EXCEPCIONALIDADE.

1. A crise é aguda. Sem qualquer previsão de o Tribunal voltar às sessões presenciais, há de viabilizar-se, em ambiente colegiado, a jurisdição.
2. Aciono, em caráter excepcional, o sistema virtual e passo a liberar, considerado o fator tempo, os processos.
3. Publiquem.

A fundamentação é irretocável, tendo em vista os tempos sombrios desse passado tão recente, sendo de fácil compreensão perceber a qual crise o Ministro fazia referência.

No entanto, para além da crise sanitária, o processo judicial já enfrentava uma outra instabilidade, de ordem quantitativa. Os números recentes apresentados pelo CNJ, que serão mais bem abordados no decorrer do presente trabalho, revelam as adversidades existentes nesse instrumento jurídico, detalhando o referido órgão do Poder Judiciário que o grande gargalo da Justiça do país reside nas execuções fiscais. Dados do Ipea, Insper e PGFN, igualmente tratados em tópico próprio da dissertação, corroboram esse panorama.

Com essa constatação, surge uma pergunta: considerando que a execução é um meio do caminho nas discussões de ordem tributária, existe algum embaraço no processo administrativo fiscal? Levantamentos da RFB, CARF, TCU e BID revelam que sim e demonstram que o cenário é preocupante desde muito antes da pandemia para obtenção das receitas fiscais que fazer a máquina estatal girar. Diante de fatores como litigiosidade alta e demorada na solução de controvérsias, bem como de necessidades de ingresso de receitas tributárias e de justiça fiscal, os Poderes da União, cada um dentro da sua órbita, passaram a procurar soluções para esses males.

Foi nesse contexto, sem nenhum golpe de sorte, que sobreveio a instituição da transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza

¹ Dentre outros: RE 770.149-RG, Tema 743/STF, Rel. Min. Marco Aurélio, despacho divulgado em 17/06/2020 e publicado em 18/06/2020; RE 608.880-RG, Tema 362/STF, Rel. Min. Marco Aurélio, despacho divulgado em 28/08/2020 e publicado em 31/08/2020; RE 1.002.295-RG, Tema 841/STF, Rel. Min. Marco Aurélio, despacho divulgado em 31/08/2020 e publicado em 01/09/2020; RE 678.162-RG, Tema 859/STF, Rel. Min. Marco Aurélio, despacho divulgado em 31/08/2020 e publicado em 01/09/2020; e RE 606.003-RG, Tema 550/STF, Rel. Min. Marco Aurélio, despacho divulgado em 08/09/2020 e publicado em 09/09/2020.

tributária ou não tributária, produto da Lei nº 13.988/2020, a qual foi editada para tratar, no que nos importa, de instituto originário do direito romano, transposto do direito civil e que desde o advento do CTN aguardava normatização em âmbito federal.

A leitura desse Diploma Legal e de seus regulamentos revela que a transação tributária foi concebida com a dupla função de arrecadar numerários e de induzir a prática de condutas reputadas como mais desejadas tanto pelos contribuintes quanto por seus próprios servidores, a fim de desenvolver um ambiente de *compliance* voluntário ou colaborativo². Esses estímulos comportamentais pautados em preceitos constitucionais da ordem econômica³, embora não relacionados aos domínios da extrafiscalidade dos tributos, visam promover, por intermédio de normas procedimentais tributárias, um incremento tanto dos valores recuperados pela RFB e pela PGFN, quanto da conformidade fiscal.

Nessa lógica, ao prever deveres e obrigações às partes transigentes, bem como parâmetros para aceitação da transação tributária e critérios de mensuração do grau de recuperabilidade das dívidas objeto de pactuação, vinculando-se a classificação dos créditos com o perfil do contribuinte, revela-se ainda a ocorrência de uma mudança de postura na relação entre os órgãos fazendários e o sujeito passivo. Isso porque se deixa de ter um propósito meramente arrecadatório para o estabelecimento de um espaço de movimentação regulatória, com nível de interação entre o respectivo órgão fazendário competente (autoridade tributário-reguladora) e o devedor (contribuinte-regulado), a justificar um exame deste novo contexto sob a ótica da Teoria da Regulação Responsiva, que surgiu no começo da década de 90, em meio a discussões entre os favoráveis a uma regulação estatal mais intensa e aqueles que defendiam a desregulamentação da economia.

Toda essa conjuntura será abordada no presente trabalho, que tem por objetivo analisar como a transação tributária em âmbito federal funciona como mecanismo para a superação da crise dos processos administrativo fiscal e judicial tributário, mediante a adoção de estratégias regulatórias responsivas, as quais, para além de viabilizarem o ingresso de receitas tributárias, ainda induzem os contribuintes à conformidade fiscal.

O título conferido ao trabalho congrega as três partes da missão estipulada, a qual está vinculada a dois problemas, quais sejam: a) o instituto da transação tributária previsto na Lei nº 13.988/2020 e regulamentado pelas Portarias ME nº 247/2020, PGFN nº 6.757/2022 e RFB nº 247/2022 se configura como instrumento apto a reduzir a litigiosidade e a induzir o

² ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-Contribuinte. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Estudos Tributários e Aduaneiros do V Seminário CARF**. 1. ed. – Brasília: CARF, 2020, p. 81.

³ GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 191-192.

contribuinte que celebra uma ajuste transacional à conformidade tributária? e b) são aplicadas, para o alcance da conformidade tributária, estratégias regulatórias de natureza responsiva por parte dos órgãos fazendários no procedimento de transação resolutive de litígio relativo à cobrança de crédito de natureza tributária?

No primeiro capítulo, serão abordadas: i) as discussões relativas aos problemas dos instrumentos jurídico-processuais utilizados nas questões tributárias e fiscais, explorando-se os dados mais recentes acerca do que entendemos serem as crises agudas dos processos utilizados pela RFB e pela PGFN; ii) as bases do mecanismo do processo, a fim de entendê-lo e delimitá-lo como forma pela qual o poder estatal é exercido, o que o torna indispensável por força das próprias garantias fundamentais; iii) as normatizações dos processos administrativo fiscal e judicial tributário e os problemas a eles inerentes; e iv) as tentativas de aperfeiçoamento legislativo e pelos próprios órgãos fazendários, dentre as quais surgiu a transação tributária no âmbito da União.

A segunda parte do trabalho tratará do instituto da transação tributária, trazendo os atributos históricos e conceituais do instituto da transação civil, o qual foi importado pelo tronco do direito público, delimitando-se assim uma categoria mínima do que venha a ser uma transação à luz do direito. Feita essa demarcação, passa-se a discorrer sobre a figura da transação tributária, examinando sua conformação e juridicidade dentro do sistema jurídico brasileiro, para, na sequência, versar sobre a formatação normativa da transação tributária em âmbito federal. Feito esse percurso, serão examinados alguns números relacionados aos acordos transacionais e se indicará qual a novidade trazida pela transação em matéria tributária a partir das legislações analisadas.

No último capítulo, serão perquiridas as funções regulatórias da transação tributária, examinando-se como eram as relações entre os órgãos fazendários federais e os contribuintes, lastreadas numa estratégia de comando e controle, e como se deu o giro regulatório da atuação das autoridades tributárias, as quais, seguindo o exemplo da ATO, passaram a adotar os pressupostos da Teoria da Regulação Responsiva para induzir o comportamento dos contribuintes. A escolha aqui é justificada pelo fato de o Fisco australiano ter adotado o modelo regulatório responsivo para as suas operações, como será abordado.

Serão detectadas as normas legais e infralegais que regem o ajuste transacional federal e aplicam estratégias regulatórias responsivas, para, ao final apontar possíveis pontos de melhora dos normativos, com a finalidade de tornar a transação tributária a mais aderente possível à citada teoria regulatória.

Trilhado esse caminho, será verificado ao final se houve confirmação da nossa hipótese, que é no sentido de que a transação tributária federal, nos termos da Lei nº 13.988/2020 e dos três principais regramentos infralegais (Portarias ME nº 247/2020, PGFN nº 6.757/2022 e RFB nº 247/2022), adota pressupostos da Teoria da Regulação Responsiva, de autoria de Ian Ayres e John Braithwaite, para traçar estratégias regulatórias na esfera transacional tributária e, simultaneamente, possibilita o ingresso de receitas tributárias nos cofres federais, incentiva os contribuintes à conformidade fiscal e ainda diminui a grande litigiosidade em matéria tributária.

A metodologia utilizada consistirá numa abordagem sob o enfoque qualitativo, de caráter descritivo, que teve por método principal de pesquisa a revisão bibliográfica de fontes jurídicas, bem como a pesquisa documental e em bancos de dados, com o propósito de melhor referenciar o presente trabalho. É curial registrar, contudo, que este trabalho não tem por pretensão encerrar a discussão acerca do tema, mas tão somente colaborar com a pesquisa e o debate da questão, de forma a propiciar uma melhor compreensão do que entendemos ser uma forma mais moderna de se enxergar o fenômeno tributário-regulatório, campo ainda bem fértil para pesquisas acadêmicas.

1. AS CRISES AGUDAS DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL E DO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO DA UNIÃO

Dentre os inúmeros vínculos jurídicos que podem ser formados pelas pessoas físicas e jurídicas, sempre mereceram especial atenção os relativos às obrigações de caráter tributário, nas quais uma norma do ordenamento legal impõe um comando para que se entregue certo numerário ao Estado⁴. Atualmente a temática do crédito tributário, bem como da obrigação da qual é decorrente, é reservada à lei complementar (art. 146, inciso III, alínea “b”, CRFB), dispondo o CTN, instituído pela Lei nº 5.172/66⁵, sobre regras gerais e formas de constituição, suspensão, extinção, exclusão, e garantias e privilégios dessa espécie de crédito.

Ocorre que, por uma série de fatores, o crédito tributário pode não ser adimplido de forma volitiva pelo sujeito passivo⁶, a demandar a movimentação da máquina estatal, que deverá buscar pela via administrativa e, se necessário, por meio judicial, a cobrança atinente ao valor devido a título do tributo que não foi pago e dos consectários referentes aos juros e às multas de caráter tributário.

É dentro dessa conjuntura, e igualmente para a plena compreensão da novidade alvissareira que é a transação tributária, que se demanda, primeiramente, um exame do atual e preocupante quadro de cobrança, seja no âmbito administrativo, seja no judicial, do crédito tributário em favor da União, porquanto pesquisas relacionadas ao contencioso administrativo fiscal⁷ e ao processo judicial tributário⁸ na esfera federal revelam que o nível de litigiosidade existente em ambos acaba gerando gargalos que aumentam de maneira significativa o tempo para a análise e a prolação de decisões dos órgãos competentes e, com isso, a própria resolução final das discussões entre os órgãos fazendários e o contribuinte.

⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2013, p. 32. Essa singela conceituação encontra-se em consonância com o conceito legal de tributo (art. 3º, CTN) e serve de parâmetro para entender o vínculo jurídico-tributário.

⁵ O referido diploma legal foi recepcionado com o status de lei complementar, conforme já assentou o STF em precedente julgado sob a sistemática da repercussão geral, prevista nos arts. 102, § 3º, da CRFB, e regulamentada nos termos dos arts. 1.036 e ss. do CPC (RE 562.276-RG, Tema 13/STF, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, publicado em 10/02/2011).

⁶ Uma abordagem sobre as motivações para o não cumprimento voluntário pelo contribuinte da obrigação tributária principal, da qual nasce o crédito tributário, ou de algum dever instrumental, o que acarreta numa sanção pecuniária tributária, será objeto do tópico 3.1.

⁷ Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). **Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo, abr. 2022, p. 30.

⁸ PENALVA, Janaína; PAIXÃO, Fernanda; SORDI, Neide de; VARELLA, Santiago Falluh. Políticas judiciárias baseadas em evidências: o papel do fomento e da pesquisa para efetividade do acesso à justiça. **Boletim de Análise Político-Institucional (Bapi)** / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). – n. 17. Brasília, 2018, p. 241.

A despeito de não haver pretensão de se fazer reflexões que esgotem a discussão, uma incursão aos números, bem como às informações a eles pertinentes que foram registradas nos últimos anos, será de grande auxílio para entender a grave situação em que se encontra a cobrança do crédito de natureza tributária que não é pago voluntariamente e acaba sendo exigido pelo mecanismo legal e previamente estabelecido do processo.

1.1 O PANORAMA DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO FEDERAL E SEUS PREOCUPANTES NÚMEROS

No âmbito do contencioso administrativo fiscal da União, percebe-se há algum tempo que o processo administrativo fiscal, instrumento à disposição deste Ente Federado para performar a cobrança administrativa do crédito tributário que lhe é devido, já demonstra claros sinais de ineficiência.

Os últimos levantamentos realizados tanto por órgãos pertencentes à estrutura organizacional do atual MF⁹ e que lidam, no caso da RFB, com a constituição do crédito tributário mediante lançamento (art. 142, *caput*, CTN), ou, na hipótese do CARF, com o “controle de legitimidade dos atos administrativos”¹⁰ em sede recursal para confirmação do tributo lançado, quanto pelo TCU, constitucionalmente responsável por auxiliar o Congresso Nacional na função de controle externo da Administração Pública (arts. 70 e 71, CRFB), mostram a burocracia inerente à formação do mencionado crédito e o elevado nível de litígio existente na seara administrativo-tributária.

Segundo dados de documento elaborado pelo TCU e bem intitulado como “Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal”, ao final do ano de 2019 havia no âmbito das DRJ’s, em que eram realizados todos os julgamentos de natureza contenciosa de primeira instância¹¹, um quantitativo de mais de 265 mil processos administrativos fiscais pendentes

⁹ Embora os interesses fazendários possuam enorme relevância, inclusive com destacado assento constitucional (arts. 37, inciso XVIII, e 237, CRFB), na história recente do país houve períodos em que foram aglutinadas várias funções ministeriais, dentre elas de administração tributária, em uma única pasta, como se depreende dos arts. 17, inciso VIII, da Lei nº 8.028/90 (conversão da MPV 150/90), e 19, inciso VI, da Lei nº 13.844/2019 (conversão da MPV 870/2019). A atual formatação do Poder Executivo Federal contempla um Ministério da Fazenda, com competência para tratar de política, administração, fiscalização e arrecadação tributária e aduaneira, conforme se percebe dos arts. 17, inciso XI, e 29, inciso II, ambos da Lei nº 14.600/2023 (conversão da MPV 1.154/2023), abrangendo assim dentro de sua estrutura órgãos como a RFB (arts. 1º e 3º, Lei nº 11.457/2007) e o CARF (art. 25, inciso II, Decreto nº 70.235/72).

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 908.

¹¹ O regramento processual atinente à competência das DRJ’s e do CARF, diante do montante total do crédito tributário discutido em âmbito administrativo fiscal, foi significativamente alterado pelo advento da própria Lei nº 13.988/2020 e pela edição posterior da MPV nº 1.160/2023, bem como pelos diplomas infralegais correlatos, como será examinado alhures no tópico 1.3.

de apreciação, ao passo que havia acima de 117 mil processos dessa espécie tramitando em sede recursal perante o CARF¹².

Considerado o tempo médio de permanência do processo administrativo fiscal em cada órgão (2 anos e 7 meses, no caso das DRJ's, e 4 anos, na hipótese do CARF), indicado no referido estudo¹³, tornava-se possível estimar que o processo administrativo fiscal contencioso, em geral, demorava algo em torno de 6 anos e 7 meses para ser finalizado e encontrar-se apto, após a fase contenciosa administrativa fiscal, a ser exigido do contribuinte e, caso não pago voluntariamente, para ulterior envio à PGFN para inscrição em dívida ativa da União, cuja exteriorização e concretização é a CDA¹⁴, que é título executivo extrajudicial por força de lei (art. 784, inciso IX, CPC) e constituído sem a necessidade de reconhecimento ou concordância do executado.

As constatações mais graves feitas pelo TCU, contudo, parecem se referir: i) ao alto índice de cancelamento das autuações levadas a efeito pela RFB, pois se registra a invalidação pelas DRJ's de 47% dos autos de infração lavrados e que posteriormente são impugnados pelo contribuinte, sendo que, do percentual restante entendido com juridicamente válidos e adequados (53%), o CARF entende posteriormente pela desconstituição do lançamento realizado em 45% desses casos; e ii) à baixa efetividade do processo administrativo fiscal como instrumento de arrecadação, na medida em que tão somente 5% dos valores relativos às autuações mantidas após o curso do rito administrativo fiscal foram efetivamente recolhidos aos cofres públicos federais sem que houvesse a judicialização posterior da discussão¹⁵.

Já os números da RFB¹⁶ e do CARF¹⁷, concernentes ao mês de dezembro de 2022, indicam uma redução do estoque de processos administrativos fiscais, na medida em que se apontou a existência de pouco mais de 254 mil desses processos na esfera da competência julgadora da DRJ's, os quais, quando considerados em conjuntos, tratam de valores superiores aos R\$ 188 bilhões, ao passo que na instância recursal administrativo-tributária havia um quantitativo superior a 92 mil processos administrativos fiscais, que, se levados em conta o somatório dos montantes discutidos, ultrapassam a ordem de R\$ 1,09 trilhão.

¹² TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal: 2022**. Brasília: TCU, 2022, p. 42.

¹³ *Ibid.*, p. 40. Vale conferir ainda o feito em que os levantamentos foram realizados pela Corte de Contas: Processo nº 038.047/2019-5, Acórdão 336/2021-TCU-Plenário, Rel. Min. Bruno Dantas, julgado em 24/02/2021.

¹⁴ CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**. 5. ed., rev. e ampl. – São Paulo: Noeses, 2021, p. 90.

¹⁵ TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *op. cit.*, p. 41.

¹⁶ Conferir: <<https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/contencioso-administrativo-de-primeira-instancia>>. Acesso em: 08 mai. 2023.

¹⁷ Conferir: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos>>. Acesso em: 23 abr. 2023.

Essas informações iniciais já evidenciam a grande dificuldade da União em obter, em tempo e modo adequados, as denominadas receitas derivadas de caráter tributário, necessárias para o aparelhamento da máquina estatal, o desempenho de suas atividades e a prestação de utilidades públicas¹⁸.

Pelo campo judicial-tributário, a ação de execução fiscal, principal instrumento processual à disposição da Fazenda Nacional, igualmente não inspira maiores ânimos. Uma pesquisa do Ipea¹⁹, conduzida entre novembro de 2009 e fevereiro de 2011, demonstrou que as ações de execução fiscal ajuizadas pela PGFN na Justiça Federal possuíam um tempo médio total de tramitação de aproximadamente 9 anos e 9 meses, um custo médio total de R\$ 5.606,67 e um percentual de 25,8% de probabilidade de recuperação integral do crédito tributário, o que revelava um valor de piso de R\$ 21.731,45 para que eventual cobrança judicial de tributo de competência da União fosse considerada economicamente conveniente, o qual ainda não é observado em âmbito federal²⁰.

Na referida pesquisa²¹, ainda se registrou que o pagamento dos débitos cobrados judicialmente não seria a principal causa de baixa das execuções fiscais, mas sim a ocorrência e reconhecimento da extinção do crédito por prescrição ou decadência em 36,8% desses processos, a mostrar um estado alarmante referente ao baixo nível de recuperação dos créditos federais exigidos em juízo.

Por seu turno, os dados mais recentes publicados pelo CNJ, trazidos no relatório “Justiça em números 2023”²², embora indiquem a paulatina diminuição do acervo total de processos em tramitação perante todo o Poder Judiciário brasileiro, dão conta que existiam no final do ano de 2022 um total de 81,4 milhões de processos no aguardo de uma decisão definitiva, dos quais o acenado estudo²³ revela que mais de 4,1 milhões são execuções fiscais em âmbito federal, as quais tramitavam até dezembro de 2022 quando considerados os seis

¹⁸ SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 79-82.

¹⁹ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (Ipea). Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). **Comunicados do Ipea nº 127**. Brasil, 2012, p. 14.

²⁰ O parágrafo único do art. 65 da Lei nº 7.799/89 concede autorização ao Ministro de Estado da Fazenda para dispensar a constituição de créditos tributários, a inscrição ou ajuizamento, bem assim determinar o cancelamento de débito de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, observados os critérios de custos de administração e cobrança. No que tange à propositura de execução fiscal, o valor mínimo fixado à época do mencionado estudo Ipea era de R\$ 10.000,00, conforme art. 1º, inciso II, da Portaria MF nº 49/2004. Atualmente esse valor é da ordem de R\$ 20.000,00, nos termos do art. 1º, inciso II, da Portaria MF nº 75/2012, disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37602>>. Acessos em: 19 mai. 2023.

²¹ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). *op. cit.*, p. 7.

²² CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2023**. Brasília: CNJ, 2023, p. 92.

²³ *Ibid.*, p. 149-156.

Tribunais Regionais Federais²⁴. Esses feitos executivos fiscais representavam à época 39% do acervo total de processos em curso perante o primeiro grau da Justiça Federal e possuíam um tempo de tramitação médio de 8 anos e 10 meses e taxa de congestionamento de 91,1%²⁵, razão pela qual se tem apontado a existência de contexto de macrolitigância, o qual pode ser definido como “fenômeno da submissão massificada de determinado tema à apreciação judicial, considerados os efeitos em escala tanto em decorrência das decisões judiciais quanto das estratégias de condução dos litígios”²⁶, relacionada à execução fiscal²⁷.

Em relação ao numerário total que se encontra inscrito em dívida ativa da União, infere-se de documento produzido pela PGFN neste ano de 2023²⁸ que o estoque, considerados somente os créditos de índole tributária²⁹, atingiu, em 31 de dezembro de 2022, cifras superiores aos R\$ 2,5 trilhões.

Percebe-se, ainda que de forma tímida e merecendo algumas cautelas³⁰, o enorme problema que o processo executivo fiscal representa para a máquina judiciária da União e, ainda, para o efetivo ingresso de receitas tributárias não adimplidas de forma voluntária por pessoas físicas e jurídicas após a constituição definitiva de créditos dessa natureza, os quais, por conseguinte, são incluídos em dívida ativa desta pessoa política e cobrados, nos termos da LEF, por meio do referido instrumento jurídico-processual.

E deve-se também destacar, quando observados e comparados o montante total em discussão nas esferas administrativa e judicial existente em dezembro de 2022, a ordem de

²⁴ Criado pela Lei Federal nº 14.226/2021, o Tribunal Regional Federal da 6ª Região, com sede em Belo Horizonte e jurisdição no Estado de Minas Gerais, somente foi instalado oficialmente em 19/08/2022 e seu acervo atual decorre em boa medida de processos remetidos pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

²⁵ Conforme consta do próprio documento referenciado (p. 91), esse é o “indicador que mede o percentual de casos que permaneceram pendentes de solução até o final do ano-base, em relação ao que tramitou (soma dos pendentes e dos baixados)”.

²⁶ DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; MOTTA, Fabrício. A perspectiva da execução fiscal como instrumento de política pública. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, [S. l.], v. 280, n. 1, 2021, p. 123.

²⁷ *Ibid.*, p. 134-145.

²⁸ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em Números 2023**. 2023, p. 20.

²⁹ O referido estudo realiza alguns recortes, e dentre eles divide o estoque total da dívida ativa da União pela natureza do crédito cobrado, apontando que esse que pode ser: i) decorrente do FGTS; ii) não tributário; iii) tributário previdenciário; e iv) tributário não previdenciário. O valor indicado acima decorre do somatório dessas duas últimas espécies de crédito.

³⁰ O relatório “Justiça em Números 2023” esclarece que a execução fiscal é utilizada tanto pela PGFN quanto por conselhos de fiscalização profissionais para cobrança de créditos tributários. No entanto, deixou-se de mencionar que também fazem uso dessa espécie de ação executiva, dentre outros: i) a Procuradoria-Geral Federal (exigência de valores devidos às autarquias e fundações públicas federais criadas por lei específica e, portanto, de natureza autárquica, na forma do art. 10 da Lei nº 10.480/2002); ii) os procuradores do BCB (percepção de créditos inerentes às atividades dessa autarquia, nos termos do art. 4º, inciso III, da Lei nº 9.650/98) e a Caixa Econômica Federal (cobrança do FGTS, na hipótese haver convênio nos moldes do art. 2º da Lei nº 8.844/94), de forma que uma parcela do número de processos apontados não trata propriamente de feitos executivos a cargo da PGFN.

R\$ 3,77 trilhões, e levantamento anterior de 2019 do Núcleo de Tributação do Insper³¹, que não houve uma expressiva redução nos últimos 3 anos, pois o contencioso tributário da União, quando considerados os processos administrativos fiscais e os processos judiciais em tramitação no último mês do ano de 2019, equivalia a R\$ 3,82 trilhões ou, em termos percentuais, 52,7% do PIB do país à época.

Com isso, são lançadas as primeiras luzes sobre a crise do processo em matéria tributária, bem como sobre as agruras para o recebimento dos créditos tributários federais que sejam objeto de litígio. Esse descortinar revela principalmente os problemas relacionados ao tempo de duração das lides tributárias e aos enormes valores que deixam de adentrar como receitas definitivas da União, indicando, em nossa visão, um quadro geral de crise de inoperabilidade, congestionamento e baixa efetividade da cobrança do crédito tributário.

Tendo em vista que as contendas tributárias são travadas por intermédio do processo, seja ele administrativo fiscal ou judicial, faz-se necessário entender, ainda que de forma não exauriente, as balizas elementares desse instituto jurídico para assimilar e relacionar suas características com o contexto problemático em que se encontram os mecanismos processuais pelos quais o crédito tributário pode ser discutido tanto pelo contribuinte quanto pela União, bem como com as dificuldades atuais na perseguição do adimplemento administrativo e da cobrança judicial forçada pela Fazenda Nacional.

1.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O MECANISMO DO PROCESSO E SUAS BALIZAS PRINCÍPIOLÓGICAS CONSTITUCIONAIS

Como se verifica do número total de processos judiciais em tramitação no Brasil, acima apontado, é inegável que a alta litigância no país não é problema exclusivo da seara tributária, pois a vida em sociedade, marcada por inúmeras e variadas interações entre seus membros, as quais nem sempre são pautadas pela concordância de opiniões sobre os fatos, acaba por propiciar um ambiente em que expectativas opostas precisarão ser pacificadas para estabilização das próprias relações humanas.

De igual sorte, as contendas em âmbito administrativo fiscal, nas quais as pessoas identificadas como sujeitos passivos pela autoridade tributária competente apresentam pretensão resistida no tocante à exigibilidade ou à própria existência do fato jurídico-

³¹ INSPER. **Contencioso tributário no Brasil**: Relatório 2020, ano referência 2019. dez. 2020 (atual. jan. 2021), p. 8.

tributário que lhes é imputado³², e no campo processual tributário da execução fiscal, em que a Fazenda Pública interessada busca a satisfação de seu crédito por meio de atos constritivos e expropriatórios dirigidos contra o patrimônio do devedor³³, decorrem igualmente de uma diferença de visões quanto aos acontecimentos fenomênicos e demandam a necessidade de soluções que ponham fim aos litígios.

Em verdade, a própria origem do direito remonta à necessidade humana de ordenação social por intermédio de preceitos estipulados previamente e de resolução de conflitos intersubjetivos por forma diversa da autotutela e do respectivo uso da força pelos próprios indivíduos³⁴. Como mecanismo que possibilita o convívio social, o direito, por meio das normas jurídicas (princípios e regras³⁵), procura impor o controle e centralizar o poder de dominação na figura do Estado, que passa a ser responsável por emitir ordens mandatórias e exercitar a coação em caso de descumprimento dos comandos exarados³⁶.

Essa atuação estatal, contudo, não se opera de forma aleatória. É preciso haver a devida observância ao ordenamento jurídico e à forma legal para que a ocorrência de uma manifestação seja considerada verdadeiramente uma função do Estado³⁷. A previsão de uma ordem juridicamente prefixada de atos e fatos cadenciados e sucessivos (procedimento), que culmina na produção de um ato essencialmente funcional, caracteriza o mecanismo denominado “processo” e o próprio agir estatal³⁸. Verifica-se assim que esse instituto jurídico se revela como verdadeiro meio assecuratório em face da autoridade do ato unilateral do Estado, por meio do qual os particulares, mediante o direito de participação nesse curso encadeado de ações e eventos, terão seus interesses ponderados antes da formação ou da execução de ato jurídico cujas finalidades são reguladas pelo sistema jurídico-normativo posto³⁹.

³² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. – São Paulo: Noeses, 2013, p. 383-384.

³³ CONRADO, Paulo Cesar. *op. cit.*, p. 170.

³⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2012, p. 1-2.

³⁵ Sobre a temática da normatividade jurídica de regras, de natureza prescritiva e com aplicação no critério do tudo-ou-nada, e de princípios, dotados de valores e a serem observados pela autoridade pública conforme sua relevância e dimensão, com vistas a pautar a hipótese a ser tratada, recomenda-se conferir: BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 350-358; e DWORKING, Ronald. **Levando os direitos a sério** / Ronald Dworkin; trad. Nelson Boeira. – 3. ed. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010, p. 23-72.

³⁶ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 25 ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 111.

³⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito** / Hans Kelsen; trad. João Baptista Machado. – 8. ed. – São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 324.

³⁸ SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 91-92.

³⁹ *Ibid.*, p. 93-95.

Conquanto seja um vocábulo que possua várias acepções⁴⁰ e haja maior inclinação para compreendê-lo na qualidade de “técnica para a solução imperativa de conflitos”⁴¹, atentando-se nesse particular para a íntima relação que o instituto possui com o exercício da função estatal de resolver as disputas com fundamento no direito posto⁴², o processo pode ser entendido, ainda que de forma singela, como instrumento dotado de formalidades em menor ou maior grau, composto de atos, fatos e atividades, e criador de vínculo entre as pessoas que lhe são abarcadas, com o propósito de se obter um dado objetivo, em que se constata a sua nítida feição teleológica e seu caráter formalista, de modo a constituir um meio para identificação dos interesses das partes envolvidas e ulterior exercício do poder decisório do Estado.

Há um descolamento, com esse enfoque, de corrente acadêmica que confere um significado mais enxuto ao processo, em que o termo se caracteriza como um modelo heterocompositivo de resolução de conflitos e intrinsecamente ligado à ideia de jurisdição exercida pelo Poder Judiciário⁴³, para reconhecer que se trata de expediente para o exercício legítimo do poder, estando necessariamente presente nas diversas atividades estatais⁴⁴.

Essa atuação acobertada pela “procedimentalização” ou “processualização”, com vistas a exigir que decisões do Estado que possam repercutir na esfera jurídica dos particulares sejam produzidas em ambiente processual, encontra-se em consonância com o entendimento quanto à existência de uma essência mínima e comum de processualidade, a partir da qual “irradiam-se pontos de diversidade, em grande parte decorrentes das características da função que a processualidade traduz e do ato final a que tende”⁴⁵.

⁴⁰ Sobre o caráter polissêmico do termo: MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012. v. 1, p. 133; MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo: princípios constitucionais e a Lei no 9.784/1999 (com especial atenção à LINDB)**. 6. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 27.

⁴¹ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do novo processo civil**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 15.

⁴² *Ibid.*, p. 78.

⁴³ Nesse sentido: JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o processo administrativo fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 33, jun. 1998, p. 112-115; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 902-904; e ASSIS, Araken de. **Processo civil brasileiro, volume I: parte geral: fundamentos e distribuição de conflitos**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 56-60. Ainda sobre essa posição doutrinária, bem como sobre as demais acerca da temática, conferir: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; MARTINS, Ricardo Marcondes. **Tratado de direito administrativo: ato administrativo e procedimento administrativo**. 1. ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014 – (Tratado de Direito Administrativo; v. 5. / coord. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella), p. 361-377.

⁴⁴ GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 298.

⁴⁵ MEDAUAR, Odete. **A processualidade no Direito Administrativo**. 3. ed. - Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 29.

Esse núcleo comum de processualidade, importa destacar, pressupõe-se dinâmico, com uma sucessão encadeada e juridicamente necessária de atos, que com esses não se confunde a despeito de possuir correlação, praticados pelos sujeitos participantes do vínculo jurídico-processual, os quais se encontram interligados, com vistas a alcançar a realização de derradeiro ato que forma um resultado, o qual possui vínculo direto com o exercício do poder⁴⁶.

Muito embora examinando tão somente o processo administrativo, Egon Bockmann Moreira assenta que numa “relação processual os direitos e deveres das pessoas participantes são de Direito Público – independentemente da natureza jurídica das partes e dos interesses em jogo. Um dos sujeitos exerce o poder (dever-poder), oriundo de mandamentos normativos: seja ele membro do Poder Judiciário, seja agente da Administração Pública”⁴⁷, a revelar, sem se deixar de considerar que a processualidade estatal no desempenho da atividade administrativa possui origem e contornos distintos de sua vertente no exercício da jurisdição⁴⁸, a efetiva possibilidade de se conformar uma base única para todo o tipo de processo.

A percepção de um núcleo único e indistinto a todo o processo, que serve de alicerce tanto para o exercício de uma autotutela vinculada por parte do Ente Tributante, quanto para a atuação jurisdicional, é igualmente reconhecida nos domínios do direito tributário processual por James Marins⁴⁹, nos seguintes termos:

Precisamente nesse aspecto concernente à ampliação do conceito de processo, pensamos nós, aloja-se a principal problemática do

⁴⁶ *Ibid.*, p. 30-34.

⁴⁷ MOREIRA, Egon Bockmann. *op. cit.*, p. 45.

⁴⁸ Nesse particular, e sem pretensão alguma de esgotar a tônica, é preciso pontuar que o processo para fins de solução de litígios surge no contexto da arbitragem obrigatória imposta pelo Estado e de forma prévia ao afastamento do emprego da justiça privada pelo próprio ente estatal para que seja desenvolvida a jurisdição na acepção que se tem atualmente do instituto. Sobre esse ponto, conferir: GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel. *op. cit.*, p. 26-30; ALVES, José Carlos Moreira. **Direito Romano** – 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 191-192. Por sua vez, a ideia de processo como ambiente no qual a atuação estatal ocorre e engloba toda a sucessão de atos dessa pessoa política, surge dentro do contexto da densificação da juridicidade do Estado. Nessa jornada de juridificação, abandona-se o absolutismo pós-mediaval, tributário do contexto no qual “the King can do no wrong”, para se verificar, a partir dos séculos XVII e XVIII e no avançar do curso da história ocidental, que mudanças de ordem política, econômica e social fizeram surgir modelos de organização estatal com uma atuação cada vez mais organizacional e procedimental do ponto de vista jurídico, até a configuração do atual, pautada nos valores da democracia e da legalidade. A cada novo paradigma de Estado se verificava a densificação do sistema e das instituições do direito, que procuravam atender às características de uma sociedade cada vez mais complexa. Acerca dessa temática, conferir: LOPES, Othon de Azevedo. **Fundamentos da regulação**. Rio de Janeiro: Processo, 2018, p. 69-118; ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. – São Paulo: Almedina, 2018, p. 23-56; e DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. 500 Anos de Direito Administrativo Brasileiro. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n.º. 5, janeiro/fevereiro/março, 2006.

⁴⁹ MARINS, James. *op. cit.*, p. 75.

Processo Tributário e ao mesmo tempo sua maior conquista: Queremos com isso dizer: há processo sem jurisdição e em matéria tributária é inútil combater-se esta realidade, não apenas como decorrência da cristalização histórica de instituições administrativas com funções especiais de julgamento, como em virtude da consagração jurídica da noção de processo no seio da Administração, muitas vezes com gênese constitucional, como é o caso do Brasil. Isso, voltamos a afirmar, ao contrário de ser fenômeno indesejado, é circunstância evolutiva, fruto do aperfeiçoamento de nossas instituições jurídicas em face do aperfeiçoamento do próprio princípio do Estado de Direito. O Processo, ao penetrar e fincar raízes no sítio administrativo, sem com isso afastar a ampla e efetiva cognição judicial - isto é, harmonizando-se com a conotação judicial do princípio do monopólio da jurisdição - torna jurídico e por isso mais seguro o relacionamento conflituoso entre Estado e contribuinte, sujeita ao Direito a discricção e o arbítrio que com frequência contaminam as regiões vizinhas ao poder.

O legislador constituinte, como apontado, partiu dessa premissa de um centro único de processualidade para sedimentar as linhas mestras do processo na CRFB, uma vez que se verifica a existência de direitos fundamentais, de índole processual, assegurados a toda e qualquer pessoa.

Nessa seara, devem ser frisadas as garantias: i) à igualdade de tratamento no curso do processo aos litigantes; ii) à dirigir petição/defesa, de forma gratuita e perante quaisquer dos poderes públicos⁵⁰, ou pretensão, nesse particular ao Poder Judiciário, de direito em ação, havendo preponderância desse último como esfera jurisdicional decisiva⁵¹; iii) à competência

⁵⁰ No que tange ao direito de petição, embora não se desconheça posições doutrinárias de que ele pode ser entendido como “a faculdade reconhecida a indivíduo ou grupo de indivíduos de se dirigir a quaisquer autoridades públicas apresentando petições, representação ou queixas destinadas à defesa dos seus direitos, da constituição, das leis ou do interesse geral” (CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. (reimpressão). Coimbra: Almedina, 2003, p. 512), e se trata de garantia que remonta de tempos pré-constitucionais, possui nítida feição democrática e representativa e não demandaria obrigatoriamente uma resposta por parte da autoridade provocada (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. 11. ed. rev. e aum. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 150), as quais focam especialmente no ato petitório, é importante agregar ainda o entendimento de que esse direito fundamental se opera por intermédio de um processo administrativo, configurando-se como o primeiro de uma sucessão de atos vinculados para obtenção de uma decisão final, resultado que se caracteriza como um dever da Administração (ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Princípios constitucionais do processo administrativo brasileiro. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, [S. l.], v. 209, 1997, p. 200; e MOREIRA, Egon Bockmann. *op. cit.*, p. 241-242). Sob a óptica tributária, valem ser vistos os arestos proferidos pelo STF nos quais se consignou que a apresentação de pedido administrativo de ressarcimento ou de compensação em âmbito tributário representa o exercício do direito de petição garantido aos contribuintes (ADI 4.905, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/03/2023, publicado em 18/05/2023; e RE 796.939-RG, Tema 736/STF, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 18/03/2023, publicado em 23/05/2023), bem como acórdãos em que se decidiu pela inconstitucionalidade da exigência de taxa (ADI 6.145, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 14/09/2022, publicado em 24/10/2022), ou de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos (ADI 1.976, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 28/03/2007, publicado em 18/05/2007), como condição de admissibilidade de recurso administrativo fiscal, uma vez que constituía obstáculo grave ao exercício do aludido direito fundamental. Sobre esse último assunto, conferir ainda a Súmula Vinculante 21/STF e a Súmula 373/STJ.

⁵¹ Nesse diapasão: SILVA, Virgílio Afonso da. **Direito constitucional brasileiro**. 1. ed., 2. reimpr. – São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021, p. 249.

da autoridade para o processamento e a prolação de decisão final de mérito, que deve ser devidamente motivada⁵² e passível de posterior estabilização⁵³; iv) ao devido processo legal⁵⁴, a fim de que haja a privação de liberdade e de bens; v) à possibilidade do exercício do contraditório e da ampla defesa, inclusive com os meios e recursos a ela ínsitos; vi) à imprestabilidade e ao não cabimento de provas obtidas de forma ilícita; vii) à publicidade dos atos praticados no curso do processo, salvo quando a lei impuser alguma restrição em razão da intimidade ou do interesse social; viii) à duração razoável do processo, seja esse de caráter administrativo ou de natureza judicial, e aos meios que assegurem a velocidade da tramitação processual; e ix) à assistência jurídica aos hipossuficientes⁵⁵.

Aos direitos fundamentais de índole processual, que conferem a moldura da atuação estatal por intermédio do referido instituto e se consubstanciam em direitos fundamentais assecuratórios em face do poder político-jurídico superior, se aliam ainda, na qualidade de vetores axiológicos, os fundamentos da República Federativa do Brasil, merecendo destaque

⁵² A motivação/fundamentação obrigatória das decisões jurisdicionais e administrativas do Poder Judiciário decorre de expressas previsões constitucionais (art. 93, incisos IX e X, CRFB). Por outro lado, a motivação das decisões emanadas dos demais Poderes é corolário de ao menos três previsões constitucionais (sendo duas delas intimamente ligadas aos direitos fundamentais): i) diretamente dos princípios da legalidade, da moralidade e da eficiência que devem pautar a Administração Pública (art. 37, *caput*, CRFB); bem como, implicitamente, ii) da própria garantia de ampla defesa (art. 5º, inciso LV, CRFB), mediante o conhecimento completo das razões do ato estatal; e iii) do fundamento da cidadania (art. 1º, inciso III, CRFB) e da inafastabilidade do controle jurisdicional (art. 5º, inciso XXXV, CRFB). Nesse sentido: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 115-116; MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro** / atualizadores: Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho – 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 105-108; CABRAL, Flávio Garcia. **Conteúdo jurídico da eficiência administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 235-239; e MOREIRA, Egon Bockmann. *op. cit.*, p. 313-315.

⁵³ Em que pese apenas a tutela jurisdicional final tenha o condão de garantir a formação da denominada coisa julgada e, conseqüentemente, a imutabilidade do comando sentencial, Egon Bockmann Moreira e Gabriel Jamur Gomes (A indispensável coisa julgada administrativa *In Revista de Direito Administrativo – RDA*, [S. l.], v. 277, n. 2, 2018, p. 239–277) sustentam a existência de uma “coisa julgada administrativa”, que tornaria inalterável “para a administração pública o efeito declaratório da decisão que amplia a esfera de direitos do administrado, proferida ao término de processo administrativo em relação ao qual não caibam mais recursos, que observe o devido processo legal, com fundamento nos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança”, conferindo assim um efeito comum às decisões administrativas e judiciais, calcado na calculabilidade e na consolidação das relações jurídicas. Em sentido semelhante: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 467-469; e MARINS, James. *op. cit.*, p. 314-315. No campo tributário, um exemplo que bem agasalha a posição doutrinária mencionada se denota da leitura do art. 156, inciso IX, do CTN, o qual prevê a extinção do crédito tributário em decorrência de decisão administrativa irreformável, tendo-se aqui em conta a impossibilidade de a Fazenda Pública questionar judicialmente ato decisório final proferido administrativamente, como ponderam Bernardo Ribeiro de Moraes (**Compêndio de direito tributário** - vol. 2. 2. ed. rev., aumentada e atualizada. – Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 464) e Paulo de Barros Carvalho (**Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 592).

⁵⁴ Em síntese, é atuação estatal mediante processualidade, conforme tratado por Odete Medauar nos moldes supracitados e que essa autora desenvolve novamente em seu livro (*op. cit.*, p. 92-97).

⁵⁵ Esse benefício jurídico é normalmente examinado sob o prisma do processo judicial e acaba por ser vinculado a essa espécie de instrumento jurídico-processual, mas esse enfoque não se coaduna com a redação do dispositivo constitucional (art. 5º, inciso LXXIV, CRFB), a impedir que englobe os processos que tramitem perante a Administração Pública. Nesse sentido: MOREIRA, Egon Bockmann. *op. cit.*, p. 265.

os princípios do Estado Democrático de Direito⁵⁶ e da dignidade da pessoa⁵⁷ (art. 1º, *caput* e inciso III, CRFB), e, como orientadores da estrutura administrativo-organizacional do Poder Judiciário, os princípios gerais que regem a Administração Pública (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência), dispostos no art. 37, *caput*, da CRFB⁵⁸.

Como norteadores hermenêuticos de todo ordenamento jurídico-processual, o que abarca os domínios do processo administrativo fiscal e do processo judicial tributário, os princípios e as regras acima elencados ainda balizam a própria produção legislativa, inclusive para fins do desejado controle político de constitucionalidade, a ser exercido no curso do processo legiferante, e determinam o conteúdo normativo das regras legal e respectivamente estabelecidas para uma determinada espécie de processo, que deverão ser aplicadas no desenrolar dos atos praticados durante a tramitação desse instrumento.

Desses alicerces normativo-constitucionais do processo, em especial os relacionados diretamente às garantias desse instrumento (arts. 5º, *caput* e incisos XXXIV, alínea “a”, XXXV, XXXVI, LIII a LVI, LX, LXXIV e LXXVIII, e 93, inciso IX e X, CRFB), já se percebe o razoável nível de rigidez ao qual é submetido o trato do processo, de modo a exigir que uma resposta final estatal seja produzida segundo uma forma e um cadenciar minimamente estabelecidos, o que, obviamente, vai exigir uma estruturação organizacional do Estado, mediante a alocação de recursos humanos, ligados a esse aparato, e financeiros,

⁵⁶ Ainda que focado no aspecto de juridicidade do ente político-jurídico, é possível apontar algumas características de índole processual no Estado de Direito, como a necessidade de normas individuais e concretas serem criadas em ambiente com regras abertas, estáveis, claras e gerais, a possibilidade de se defender e a facilidade de acesso às cortes judiciárias. Nesse diapasão, conferir: O'DONNELL, Guillermo. **Democracy, Agency, and the State: Theory with Comparative Intent**. Oxford and New York: Oxford University Press, 2010, p. 94-96.

⁵⁷ Defendendo a obediência ao princípio constitucional da dignidade da pessoa humana em sede administrativa, o que inclui, ao nosso sentir, o processo em que se define o agir estatal: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. **Tratado de Direito Administrativo - Teoria Geral e Princípios do Direito Administrativo**. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014 – (Tratado de Direito Administrativo; v. 1. / coord. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella), p. 277-284; MOREIRA, Egon Bockmann. *op. cit.*, p. 83. Já sustentando a deferência ao referido princípio no âmbito do processo judicial: ASSIS, Araken de. *op. cit.*, p. 384-385. Por seu turno, o sistema normativo pátrio reforça a necessidade dessa sujeição tanto no âmbito do processo administrativo quanto do processo judicial (arts. 1º, 8º e 15, CPC).

⁵⁸ Se a observância desses princípios no campo ao processo administrativo se revela evidente, haja vista que se trata de atividade da máquina pública, no que tange ao processo judicial tais preceitos exigem a percepção de que a manutenção da função jurisdicional compreende a existência de uma administração judiciária (Justiça Pública), ligada à prestação desse serviço estatal adjudicatório, cuja organização forma e influencia o ambiente em que o próprio processo judicial é inserido, além de ser submetida a controle interno e externo. Sobre o assunto, verificar: THEODORO JÚNIOR, Humberto. O compromisso do Projeto de Novo Código de Processo Civil com o processo justo. **Revista de Informação Legislativa**, v. 190, 2011, p. 252. ASSIS, Araken de. *op. cit.*, p. 70-73; ARAKE, Henrique. **O princípio da Eficiência no Processo Civil: uma leitura do Código de Processo Civil à luz do princípio da eficiência**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 31-38. Em âmbito jurisprudencial, há entendimento no sentido da subordinação do Poder Judiciário aos princípios estabelecidos na CRFB, dentre os quais os contidos no art. 37 (ADC 12, Rel. Min. Carlos Britto, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/2008, publicado em 18/12/2009).

para o seu custeio, bem como a produção de atos processuais para a existência, validade e eficácia de todo o instrumento, praticados ao longo do tempo.

Há que se frisar que não se está a negar a importância desses direitos fundamentais em matéria processual, balizadores do Estado Democrático de Direito vigente no país, ou defender a não aplicação desses. Apenas é preciso chamar a atenção para o fato de que a plena observância de todos os princípios e normas constitucionais irradiadoras de direitos básicos em matéria processual pressupõe que o agir estatal, quer seja na esfera administrativa, quer seja na seara judicial, nunca será feita com arroubos. Logo, a marcha processual será conduzida consumindo-se os recursos humanos e financeiros do Estado e pelo tempo necessário para que as normas jurídico-processuais sejam devidamente obedecidas antes, durante e depois da prática do ato final decisório.

A realização de atos nos variados tipos de processos em matéria tributária, dentro desse contexto, seguirá a regência dos diplomas legais específicos, merecendo maior atenção, no presente trabalho, os regramentos atinentes ao processo administrativo fiscal, o qual se encontra expressamente previsto no Decreto nº 70.235/72 e em algumas leis esparsas⁵⁹, e que, em certa medida, recebe alguns influxos da Lei nº 9.784/99, da LINDB e do CPC, e ao processo judicial tributário de caráter exacional, positivado na LEF e também em legislações avulsas⁶⁰, além de igualmente influenciado pela Lei norteadora do funcionamento do direito brasileiro, como norma de sobredireito ou *lex legum*, e pela Lei Adjetiva.

Sigamos agora com o trato de cada um desses microssistemas processuais para entender as características gerais das modelagens que lhes são concernentes, bem como as razões das crises que enfrentam, as quais refletem na ineficiência deles.

1.3 O CONTEXTO NORMATIVO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL EM ÂMBITO FEDERAL E SEUS PROBLEMAS

A regência da matéria relacionada ao processo administrativo fiscal, como adiantado acima, é o objeto maior do Decreto nº 70.235/72, editado com fulcro na delegação de competência legislativa ao Poder Executivo constante no Decreto-Lei nº 822/69⁶¹, e

⁵⁹ A título exemplificativo cita-se as Leis nº 11.941/2009, 11.457/2007, 10.522/2002 e 9.430/96, bem como o CTN e a Lei Complementar nº 123/2006.

⁶⁰ Lista-se como exemplos as Leis nº 13.043/2014, 11.101/2005 e 9.873/99, além dos diplomas legais indicados na nota acima.

⁶¹ Sobre a legitimidade dos referidos diplomas normativos criados sob o pálio do regime de exceção existente no Brasil à época, conferir: PAULSEN, Leandro. **Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 6 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 11; ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento**

recepcionado com nível de lei ordinária por força do art. 22, inciso I, da CRFB, que designa à União a competência legislativa para tratar de forma privativa sobre direito processual. Nesse contexto de reserva legal imposta, foram editados alguns diplomas ao longo do tempo para aperfeiçoar essa modelagem processual, ao passo que o tratamento em âmbito infralegal, que é atualmente conferido pelo Decreto nº 7.574/2011, basicamente replica os termos da legislação ordinária que regulamenta a temática, em especial do diploma legal recebido pela ordem constitucional vigente.

No que importa quanto à determinação e à exigência dos créditos tributários da União, o Decreto nº 70.235/72 contempla normas relativas: i) aos atos, termos, prazos e comunicações processuais (arts. 2º a 5º e 23); ii) à inteireza do que se legalmente se denomina como “procedimento fiscal” (arts. 6º a 22), o qual comporta tanto o que se compreende por procedimento de lançamento, quanto o que é entendido como processo administrativo fiscal⁶²; iii) à distribuição de competências e à forma de prática dos atos administrativo-processuais (arts. 24 a 41); iv) à eficácia e à execução das decisões proferidas na esfera administrativa fiscal (arts. 42 a 45); e v) às nulidades processuais (arts. 59 a 61).

Esses dispositivos, em sintonia com o previsto nas regras gerais que tratam do lançamento fiscal (arts. 142 a 150, CTN), e com os princípios próprios que regem o procedimento de lançamento e o processo administrativo fiscal⁶³, conferem o esquadro para a atuação dos órgãos da Administração Pública federal que sejam responsáveis pela constituição e cobrança do crédito tributário, seja nos casos em que não há questionamento por parte do contribuinte, seja nas hipóteses em que o sujeito passivo se opõe aos termos do

tributário. – São Paulo: Almedina, 2018, p. 391-392. Houve ainda referendo das legislações em questão por parte dos Tribunais pátrios sob a égide da Constituição Federal de 1969 (AMS 106.747, Rel. Min. Ilmar Galvão, TFR – Quarta Turma, julgado em 02/04/1987, publicado em 09/04/1987) e sob o jugo da CRFB (REsp 1.314, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 22/11/1989, publicado em 18/12/1989).

⁶² Embora legalmente o art. 14 do Decreto nº 70.235/72 faça a devida separação entre procedimento administrativo de lançamento e processo administrativo fiscal, essa temática é abordada de forma pormenorizada por diversos autores, dentre os quais: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2012, p. 6-12; MARINS, James. *op. cit.*, p. 133-144; e ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. – São Paulo: Almedina, 2018, p. 57-73.

⁶³ O rol de princípios referentes ao procedimento de lançamento e ao processo administrativo fiscal é extremamente extenso, ponderando James Marins (*op. cit.*, p. 150-174) sobre o dever de observância pelas Autoridades Tributárias dos Entes Federados aos princípios: i) constitucionais de matriz administrativa, que foram apontados no item 1.2; ii) comuns a ambos regimes de atuação estatal, tais como os princípios da vinculação, da verdade material, da oficialidade e dos deveres de colaboração e de investigação; iii) próprios do procedimento de lançamento, listando os princípios da inquisitorialidade, da cientificação, do formalismo moderado, da fundamentação, da acessibilidade, da celeridade e da gratuidade; iv) constitucionais de viés processual, também já abordados no item 1.2. A análise pormenorizada desses postulados, embora pudesse robustecer a argumentação quanto ao longo tempo de demora do procedimento fiscal como um todo, não se faz premente. Sobre o assunto, conferir também: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2012, p. 26-52; e ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. – São Paulo: Almedina, 2018, p. 75-164.

lançamento fiscal efetuado, sempre objetivando viabilizar o controle desse ato administrativo praticado pela autoridade tributária, como pondera Sergio André Rocha⁶⁴:

Vista a natureza do ato administrativo de exigência tributária e imposição de sanções denominado auto de infração, é possível assinalar, tendo em vista os contornos delineados na primeira parte deste trabalho, que o processo administrativo fiscal consiste no instrumento de controle de sua legalidade.

O processo administrativo fiscal é de vital importância para o funcionamento do sistema tributário como um todo, podendo-se afirmar, com Antonio Berliri, que o problema relativo ao controle de legalidade dos atos administrativos-fiscais é o problema central do Direito Tributário, 'na medida em que de sua solução depende o correto funcionamento do sistema tributário'.

Não é um propósito específico realizar uma análise detida do regramento do Decreto nº 70.235/72, mas a leitura atenta de seus ditames, para além de revelar as características próprias do processo administrativo fiscal, já começa a dar os primeiros indícios do esquema legal burocrático e tormentoso dessa particular espécie processual, do tempo considerável que se leva para a obtenção de uma decisão administrativa final na seara fiscal e da estrutura organizacional necessária para tanto.

De início, constata-se que parte do procedimento fiscal possui natureza estritamente inquisitorial, pois é prevista a possibilidade de ser praticada uma série de atos voltados à apuração de fatos jurídico-tributários e ao exercício do ato final de lançamento fiscal, permitindo-se ao contribuinte apenas prestar as informações ou esclarecimentos requisitados pela RFB. Nessa fase fiscalizatória, o auditor-fiscal federal responsável poderá examinar livros e documentos do sujeito passivo para averiguar que houve, por parte desse, o estrito cumprimento de suas obrigações tributárias principais e acessórias, sendo que essas medidas investigatórias, embora devam ser levadas a termo para evitar abusos ou discricionariedades (arts. 196, CTN; e 8º, Decreto nº 70.235/72), poderão ser adotadas por longos períodos, haja vista serem viáveis sucessivas e indefinidas prorrogações dos trabalhos procedimentais (art. 7º, § 2º, Decreto nº 70.235/72).

Embora se admita a indiscutível importância de um escorreito procedimento de constatação dos fatos e circunstâncias jurídico-tributárias, é igualmente inegável que nesse encadeamento de providências para consecução, se necessário, do ato administrativo de lançamento fiscal, são utilizados recursos humanos do aparato estatal e consumido tempo para a prática das atividades burocráticas pertinentes, além de se configurar verdadeira

⁶⁴ ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. – São Paulo: Almedina, 2018, p. 389.

“perturbação às atividades do contribuinte, podendo embaraçá-las sensivelmente, estiolando a privacidade, a propriedade e as liberdades profissionais e econômicas que assistem ao fiscalizado”⁶⁵.

Quando considerados os números alarmantes apontados em tópico anterior e em especial os trazidos pelo TCU, que indicam um baixo percentual de manutenção dos autos de infração lavrados e que venham a ser contestados administrativamente, poderia se cogitar, a despeito de não ser ponto de análise do presente trabalho e ser exigida uma verificação bem mais aguçada, que uma parcela dos lançamentos efetuados decorreria do simples temor por parte do servidor encarregado dessa primeira fase do procedimento fiscal de ver-lhe atribuído responsabilidade na esfera funcional-administrativa⁶⁶, aliado à baixa probabilidade de qualquer consequência em âmbito penal⁶⁷, e não propriamente da certeza absoluta quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária⁶⁸.

No caso de haver a lavratura de auto de infração e não concordando o contribuinte com seus termos, é prevista a possibilidade de apresentação de peça impugnatória, que inaugura a fase litigiosa do procedimento fiscal (art. 14, Decreto nº 70.235/72), e por meio do qual será deduzida toda e qualquer matéria de fato ou de direito para opor resistência à pretensão tributária da Fazenda Nacional. Nesse ponto, cabe enfatizar que são legalmente considerados como meios de impugnação a ato administrativo que revele a reclamação exacional da União tanto o instrumento processual designado propriamente de “impugnação”, como previsto no art. 15 do Decreto nº 70.235/72, quanto a denominada “manifestação de inconformidade”, passível de oferecimento quando ocorre a não

⁶⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2012, p. 74.

⁶⁶ No âmbito da União, o regramento relativo às responsabilidades administrativas funcionais e respectivas penalidades são regidas pelos arts. 121 a 142, todos da Lei nº 8.112/90, os quais podem ser invocados em relação aos auditores-fiscais da RFB no caso de ausência de lançamento em caso no qual esse seria necessário, haja vista a natureza vinculada e obrigatória desse ato administrativo (art. 142, parágrafo único, CTN).

⁶⁷ Cita-se, por exemplo, o crime de excesso de exação (art. 316, § 1º, CP), o qual, na hipótese aventada, se caracterizaria pela exigência feita por funcionário público de tributo que sabe ou deveria saber indevido. Embora a sua caracterização demande dolo específico, conforme jurisprudência do STF (RHC 81.747, Rel. Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, julgado em 16/04/2002, publicado em 29/08/2003) e do STJ (REsp 1.943.262, Rel. Min. Antonio Saldanha Palheiro, Sexta Turma, julgado em 05/10/2021, publicado em 8/10/2021), não se pode negar que há casos em que o Ministério Público dá início à persecução penal do agente estatal. A respeito da temática, conferir: MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de direito penal, volume 3**: parte especial, arts. 235 a 361 do CP / Julio Fabbrini Mirabete, Renato N. Fabbrini. – 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2008, p. 304-305; NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**. 9 ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 1049-1051.

⁶⁸ Nessa linha são as considerações de Fabio Brun Goldschmidt e de Leonardo Aguirra de Andrade (Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação *In Revista Direito Tributário Atual*, n. 53, 2023, p. 219): “A partir disso, o ‘dogma’ da indisponibilidade do interesse público tem sido utilizado como fundamento para que, na dúvida, a lei seja aplicada em prol de uma maior arrecadação, mesmo que isso represente um prejuízo aos particulares ou implique uma contrariedade ao sistema tributário. O mero risco de o agente fiscal ser questionado por incorrer em responsabilidade funcional, por vezes, leva-o a aplicar estritamente uma lei, mesmo em contrariedade aos princípios jurídico-aplicáveis que justificam o seu afastamento ou, ainda pior, em contrariedade a decisões da Suprema Corte”.

homologação de pedido de compensação formulado pelo contribuinte que apure crédito, inclusive os confirmados mediante decisão judicial transitada em julgado, referente a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, e tenha tentado utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos de competência da citada autoridade tributária⁶⁹, nos moldes do art. 74, *caput* e §§ 7º a 11, da Lei nº 9.430/96.

A instauração da lide administrativa entre o sujeito passivo e a Receita Federal, com vistas ao descobrimento da verdade material atinente a um dado fato jurídico-tributário⁷⁰, é sucedida por atos que tornem o processo administrativo fiscal passível de receber uma primeira decisão, a qual poderá ser desafiada pelos recursos cabíveis, que, por sua vez, serão objetos de acórdãos até que haja uma decisão final colegiada na seara administrativa.

Durante esse percurso cadenciado de atos processuais em âmbito administrativo fiscal, pode-se perceber, na linha sustentada por Celso Antônio Bandeira de Mello⁷¹, que alguns deles são de natureza: i) ordinatória ou instrutória, como atos de remessas dos autos entre órgãos fazendários ou de diligências ou perícias, as quais são de extrema relevância nos processos administrativos fiscais em que a discussão tributária possui maior complexidade; ii) comunicacional, tais como atos que dão conhecimento dos acontecimentos processuais; e iii) decisória, aqui compreendidas as decisões monocráticas ou colegiadas proferidas pelas Turmas das DRJ's ou por algum dos órgãos componentes do CARF.

O contribuinte, nesse contexto, acaba por se utilizar de seus direitos ao contraditório e à ampla defesa, inclusive com os meios e os recursos legalmente previstos e cabíveis, sendo que o exercício dessas prerrogativas constitucionais, logicamente, elastece o tempo de duração do processo administrativo fiscal e exige que a Administração Pública federal se estruture em órgãos com competências específicas conforme disposto em lei, bem como disponha de recursos humanos devidamente capacitados.

Em relação aos prazos para prática de atos no curso do processo administrativo fiscal, não obstante existam comandos legais no próprio Decreto nº 70.235/72 para o exercício desses (arts. 3º e 4º), se averigua a existência de previsão possibilitando a fixação de prazos específicos para realização das atividades instrutórias de diligência ou de perícia, que ainda podem ser prorrogados, tudo conforme juízo da autoridade preparadora (art. 18, §§ 1º e 2º, Decreto nº 70.235/72), o que, na esteira do defendido por Bianca Xavier Gomes, acaba por

⁶⁹ MARINS, James. *op. cit.*, p. 375.

⁷⁰ FALLET, Allan. **A natureza jurídica do processo administrativo fiscal**. – São Paulo: Noeses, 2019, p. 85.

⁷¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 453-454.

deixar o curso processual, nesse particular, sem amarras firmes no que tange à duração desse instrumento jurídico, afetando assim a sua própria efetividade⁷².

Bem diferente é a expressa previsão do art. 24 da Lei nº 11.457/2007, a qual estabeleceu prazo máximo de 360 dias, contados da data de protocolo pelo contribuinte, para apreciação de petições, defesas e recursos administrativos apresentados em matéria tributária, e que é de observância obrigatória durante todo o rito de julgamento na seara administrativa fiscal, contido nos arts. 27 e ss. do Decreto nº 70.235/72. A ausência de uma sanção à administração tributária federal em caso de inobservância do prazo fixado, contudo, acaba por tornar a aludida previsão legal desprovida de uma consequência direta de seu enunciado normativo, conferindo-se ao contribuinte apenas o direito de pleitear em juízo a sua obediência⁷³, conforme precedente qualificado julgado no âmbito do STJ⁷⁴.

No que se refere ao arranjo organizacional para o preparo e ulterior julgamento de processo administrativo fiscal em que se discute a exigência de tributos administrados pela RFB, os arts. 24 a 26 do Decreto nº 70.235/72 listam: i) a autoridade local do citado órgão fazendário, responsável pela preparação do processo; ii) as DRJ's, competentes para o julgamento em primeira instância administrativa; e iii) o CARF, instância recursal colegiada e constituída por diversos órgãos fracionários, com composição paritária que conta com representantes do Fisco federal e dos contribuintes titulares de mandatos temporários, pertencente à estrutura do MF, que aprecia recursos de ofício e voluntários de decisões prolatadas pelas DRJ's, e ainda recursos de natureza especial⁷⁵.

Dentro da formatação administração federal atual⁷⁶ existem dez DRJ's instaladas no país, as quais possuem Turmas de Julgamento que, consideradas conjuntamente, totalizam 135 órgãos julgadores, e são responsáveis, como antecipado, pela apreciação de impugnação apresentada em qualquer processo administrativo fiscal, havendo tanto prioridade legal para a apreciação de processos em que haja indicativo da ocorrência de crime contra a ordem tributária ou elevado valor envolvido, nos termos definidos em ato ministerial fazendário,

⁷² GOMES, Bianca Xavier. **Duração razoável do processo administrativo fiscal**. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 70.

⁷³ *Ibid.*, p. 82.

⁷⁴ Nesse sentido e julgados sob o rito dos arts. 1.036 e ss. do CPC são os Temas Repetitivos 269 e 270 (REsp 1.138.206, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/08/2010, publicado em 01/09/2010).

⁷⁵ Nesse particular, cumpre destacar que a Lei nº 11.941/2009 (conversão da MPV 449/2008), na qualidade de diploma legal superveniente e tendo em vista o art. 2º, § 1º, da LINDB, retirou a normatividade do art. 26 do Decreto nº 70.235/72, que tratava da competência do próprio Ministro de Estado da Fazenda para decidir em instância especial. Reforçam esse entendimento o disposto no art. 80, §§ 1º a 17, do Regimento Interno do CARF. Sobre essa tônica, conferir: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2012, p. 171-176.

⁷⁶ Conferir Anexo VIII da Portaria ME nº 284/2020, disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=111265>>. Acesso em: 19 jun. 2023.

quanto independência para formação da convicção da autoridade responsável pelo julgamento, que poderá determinar as diligências que reputar necessárias (arts. 25, inciso I, 27 e 29, Decreto nº 70.235/72).

Nos últimos anos, é preciso frisar, houve significativa alteração por parte do Poder Executivo Federal na estruturação das DRJ's, tendo em vista que esses órgãos julgadores, a partir da sanção da Lei nº 13.988/2020, passaram a ter competência exclusiva para apreciar o contencioso administrativo fiscal classificado como de pequeno valor, assim entendido aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não superasse sessenta salários mínimos e que, a despeito de representar apenas 2% do numerário total objeto de litígio no ano de 2020, contemplava à época quase 70% do estoque de processos das DRJ's⁷⁷. Essa competência dessas Delegacias para funcionarem como único órgão de controle dos autos de infração lavrados pela RFB foi ampliada recentemente pela MPV 1.160/2023, que acrescentou à Lei nº 13.988/2020 uma previsão tratando do cognominado contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, o qual era compreendido como a autuação fiscal ou contenda que não superasse mil salários mínimos.

A nova modelagem concebida pela MPV 1.160/2023⁷⁸, na qual dentro de cada DRJ seriam previstas, para os processos administrativos fiscal de pequeno valor ou de baixa complexidade, uma decisão monocrática de primeira instância, a ser proferida por auditor-fiscal com mandato designado, e, em caso de recurso voluntário, uma decisão colegiada em última instância por órgão recursal dentro da estrutura da DRJ em que o processo se encontrasse, pretendia desafogar o CARF. No entanto, a resistência política a esse modelo e a outros dispositivos da medida presidencial acima indicada⁷⁹ implicou sua não apreciação pelo Congresso Nacional dentro do prazo contido no art. 62 da CRFB e a consequente caducidade das previsões legais relacionadas ao contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade⁸⁰.

⁷⁷ INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Como reduzir o contencioso tributário brasileiro. **Revista ETCO**. Agosto 2020, nº 25, Ano 17, p. 16.

⁷⁸ Para uma melhor compreensão da estrutura, conferir: i) Portaria MF nº 20/2023, disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129047#2415262>>; e ii) Portaria RFB nº 309/2023, disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129873>>. Acessos em: 19 jun. 2023.

⁷⁹ Além do contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade, a MPV 1.160/2023 restabelecia, em seu art. 1º, o conhecido comumente como “voto de qualidade”, ao prever que na hipótese de empate na votação no âmbito do CARF, o resultado do julgamento será proclamado na forma do disposto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72.

⁸⁰ Conferir Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 41/2023. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Congresso/adc-41-mpv1.160.htm>. Acesso em: 19 jun. 2023. Diante da importância das previsões contidas na MPV 1.160/2023, os temas nelas tratados foram reapresentados pelo Presidente da República ao Congresso Nacional por meio do PL 2384/2023, inclusive com solicitação de urgência constitucional (art. 64, § 1º, CRFB). Embora o mencionado projeto de lei tenha sido

Por seu turno, o CARF possui em sua configuração organizacional: i) três seções de julgamento, devidamente especializadas por matéria e cada uma delas composta por quatro câmaras, que possuem turmas de natureza ordinária e extraordinária, tudo conforme o Regimento Interno do CARF⁸¹ e que, quando consideradas em conjunto, somam trinta órgãos julgadores, todos com competência para apreciar os recursos de ofício, interposto pela própria autoridade julgadora de primeira instância, ou voluntário, manejado pelo sujeito passivo; e ii) a CSRF, constituída por três turmas organizacional e respectivamente relacionadas a cada uma das seções do CARF, com atribuição de apreciação o recurso especial contra aresto que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria CSRF (arts. 25, inciso II, 33, 34 e 37, § 2º, inciso II, Decreto nº 70.235/72).

Em nível infralegal, o Regimento Interno do CARF dispõe, dentre outros assuntos, sobre os recursos de embargos de declaração, recurso especial e agravo (arts. 64 e ss., Portaria MF nº 343/2015) passíveis de interposição tanto pelos membros da PGFN lotados para atuar perante o referido órgão colegiado, quanto por contribuintes, e que instauram, a cada manejo, novo prazo de 360 dias de que trata o mencionado art. 24 da Lei nº 11.457/2007⁸², bem como acerca dos incidentes processuais que podem ser necessários para manter escorreito o processo administrativo fiscal examinado no âmbito do CARF, a saber: i) arguição de impedimento ou de suspeição de conselheiro (art. 44, Portaria MF nº 343/2015); e ii) representação de nulidade de decisão (art. 80, Portaria MF nº 343/2015). Revela-se, destarte, a real possibilidade de haver o alongamento de uma discussão em âmbito administrativo fiscal, consumindo assim mais tempo e recursos humanos da administração tributária em âmbito federal.

Esse arquétipo processual de que trata o Decreto nº 70.235/72, embora seja considerado por alguns estudiosos da temática tributária como vantajoso para o contribuinte⁸³, não nos parece apto a resolver de forma célere as discussões tidas

aprovado nas duas Casas Legislativas e, após a sanção presidencial, convertido na Lei nº 14.689/2023, o dispositivo da propositura que tratava do contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade foi suprimido no curso do processo legiferante.

⁸¹ Conferir Portaria MF nº 343/2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65007>>. Acesso em: 21 abr. 2023.

⁸² GOMES, Bianca Xavier. *op. cit.*, p. 80.

⁸³ Hugo de Brito Machado Segundo (**Processo Tributário**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2012, p. 118-120) assevera sobre as vantagens de sujeito passivo questionar o lançamento fiscal na esfera administrativa, ao indicar que o processo administrativo fiscal é, usualmente, “mais célere, menos formal, menos dispendioso, dispensa a contratação de advogado e, em seu transcurso, os gravames causados pelo ato impugnado mantêm-se suspensos”. Em complemento, Allan Fallet sustenta que o citado instrumento gera um aprimoramento da relação entre o Fisco e contribuinte (*op. cit.*, p. 90), bem como a possibilidade de a prova produzida no curso processual

administrativamente em matéria tributária, além de demandar um corpo organizacional constante e bastante especializado, com a devida alocação de recursos humanos e financeiros da União, sem que seja possível exigir qualquer tipo de contrapartida pecuniária (arts. 77 e ss. CTN) do contribuinte que venha a se utilizar desse aparato público.

Inclusive as impossibilidades de instituição e cobrança de taxa federal para a apresentação de impugnação e consequente instauração da fase litigiosa na seara administrativa fiscal, e de exigência de garantia ou depósito para fins de interposição de recurso pelo sujeito passivo, ambas decorrentes de imposição constitucional disposta no art. 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, aliadas ao efeito *ex lege* de suspensão da exigibilidade do crédito tributário em caso de oferecimento pelo destinatário do lançamento fiscal de instrumento jurídico-processual apto a impugnar a exigência fiscal (art. 151, inciso III, CTN), acabam por tornar o processo administrativo fiscal um meio mais vantajoso para que os contribuintes se oponham aos lançamentos realizados⁸⁴ e possam, diante da impossibilidade de expedição de CND (art. 205, CTN), solicitar a CPEND (art. 206, CTN) para fins de comprovação de regularidade fiscal, estimulando ainda mais a litigiosidade em âmbito administrativo fiscal e exigindo maior aporte da máquina pública federal para manutenção dessa estrutura com função de julgamento.

A atratividade desse instrumento, pondera-se, é igualmente percebida pelos sujeitos passivos que estejam constantemente adimplindo com as suas obrigações tributárias principais e acessórias, mas que, em certas circunstâncias, entendem que houve excesso por parte do Fisco, e por aqueles que, de forma premeditada, sistematicamente deixam de recolher aos cofres da União os tributos devidos. Essas possíveis posturas tão díspares revelam finalidades distintas para a utilização do processo administrativo fiscal: enquanto uns contribuintes se amparam do aludido instrumento jurídico para efetivamente questionar o lançamento fiscal e buscar, por meio do controle administrativo fiscal feito pela RFB, o seu eventual acerto, outros se valem dele para evitar o pagamento de todo e qualquer tributo.

Nesse contexto de condutas tão assimétricas, o exercício de direitos fundamentais dos pagadores de tributos, de natureza processual, pode conduzir a possíveis perturbações na ordem econômica e concorrencial, na medida em que o não adimplemento de tributos pode gerar vantagem competitiva para os agentes de mercado que, de maneira reiterada e dolosa,

administrativo de caráter fiscal acarretar simplificação e auxílio em futura fase probatória que venha a ocorrer em processo que tramite perante o Poder Judiciário (*op. cit.*, p. 96).

⁸⁴ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre Litigiosidade Tributária e Compliance Cooperativo no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 40, 2021, p. 444.

apresentam impugnações a autos de infração com o fito de fugir da tributação promovida em âmbito federal⁸⁵.

Como se verifica desse breve apanhado, o processo administrativo fiscal em âmbito federal, como instrumento jurídico no qual a atividade de lançamento tributário desenvolvida pela RFB se concretiza, encontra-se em situação extremamente preocupante, vez que a estrutura organizacional necessária, os recursos demandados e, principalmente, o tempo consumido no seu desenvolvimento regular acabam por deixar a União desprovida dos ingressos que seriam esperados para fazer frentes às necessidades da população brasileiras nas mais diversas órbitas de atuação estatal de sua competência. Além do prejuízo de ordem orçamentária, não se pode esquecer os eventuais impactos à concorrência dentro dos setores da atividade econômica.

Ocorre, no entanto, que não é apenas nessa fase de exigência do crédito tributário que se constata essa dura e problemática realidade. A fase judicial da cobrança, a despeito de suas características próprias, igualmente possui sérios problemas. Passemos a eles.

1.4 OS REGRAMENTOS DA EXECUÇÃO FISCAL E SUAS DEFICIÊNCIAS

Diante das possíveis falhas que podem surgir no processo executivo fiscal, é recomendável dividir o exame a ser realizado entre os defeitos externos e internos a esse instrumento jurídico-processual.

1.4.1 Alguns percalços prévios ao próprio processo executivo fiscal

O marco normativo da execução judicial para a cobrança do que legalmente se prevê como “dívida ativa” (art. 2º, LEF⁸⁶) das pessoas políticas de que trata o art. 18 da CRFB, das

⁸⁵ *Ibid.*, p. 444.

⁸⁶ O referido dispositivo reporta-se à Lei nº 4.320/64, a qual, em seu art. 39, §2º, traz os conceitos legais de: i) dívida ativa tributária, assim entendida como “o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas”; e ii) dívida ativa não tributária, que deve ser compreendida como “os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais”, merecendo apenas ser ressalvado que não houve a recepção das previsões relacionadas aos empréstimos compulsórios e às contribuições legalmente instituídas pelos entes federados, uma vez que essas figuras jurídicas passaram a ser investidas de natureza tributária por força dos arts. 148, 149, *caput* e seu §§ 1º e 2º, 195, 212, § 5º, 239 e 240, todos da CRFB. Por sua vez, houve o reforço por meio do § 2º do art. 2º da LEF que a dívida ativa da Fazenda

autarquias e fundações públicas de direito público⁸⁷ respectivamente ligadas a cada uma delas, conforme antecipado, é feito primordialmente pela LEF, recebendo suporte em leis extravagantes editadas pela União com esteio em sua competência para tratar da matéria processual (art. 22, inciso I, CRFB) e, no âmbito de cada unidade federativa, de atos infralegais editados pelos órgãos do respectivo Poder Executivo para regulamentar administrativamente as ações burocráticas necessárias, sendo possível citar no espectro federal, a título exemplificativo desse tipo de regramento, a Portaria PGFN nº 33/2018.

As previsões contidas no indigitado dispositivo da LEF e em outros normativos esparsos citados anteriormente, os quais preveem a obrigação de inscrição em dívida ativa da União de diferentes tipos de débitos (v.g.: tributários, não tributários e de FGTS), bem como entendimento jurisprudencial que faculta à PGFN a possibilidade de registro de certos títulos executivos extrajudiciais em dívida ativa⁸⁸, elasticam bastante o campo de utilização do instrumento executivo fiscal. Disso é possível cogitar, antes de se adentrar propriamente nas previsões específicas da LEF, que as varas federais de primeiro grau instaladas pelo país⁸⁹, por intermédio de ações antiexacionais (arts. 16 e 38, LEF) ou de petição denominada “exceção (ou objeção) de pré-executividade”⁹⁰ oferecidas para estabelecer resistência jurídica à coisa executada, são chamadas a apreciar os mais variados temas jurídicos, os quais podem

Pública, seja ela tributária ou não tributária, abarca a atualização monetária, os juros, a multa de mora e os demais encargos previstos na legislação ou no contrato.

⁸⁷ Indicou-se anteriormente (nota de rodapé 30), que apenas as fundações públicas de caráter autárquico é que são submetidas ao regime de direito público, a revelar a necessidade de se fazer uma leitura parcimoniosa dos arts. 4º, inciso II, alínea “d”, e 5º, inciso IV, ambos do Decreto-Lei nº 200/67. Nesse sentido inclusive é a jurisprudência do STF, o qual entende pela necessidade da existência de dois fatores para a qualificação de uma fundação instituída pelo Estado como sujeita ao regime público: i) estatuto legal de sua criação ou de autorização conferida para sua instituição pelo Poder Executivo da unidade federativa; e ii) atividades por ela prestadas, que podem ser tipicamente estatal e não sujeitas a qualquer delegação, exigindo assim o regime de direito público, ou de cunho econômico e passíveis de terceirização, a possibilitar a adoção do regime de direito privado (RE 716.378-RG, Tema 545/STF, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 07/08/2019, publicado em 30/06/2020). Para compreensão do assunto em nível doutrinário, vale conferir: SOUTO, Marcos Juruena Villela. **Direito Administrativo em Debate**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 165-177; MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.*, p. 409-412. Em âmbito federal, vale ressaltar, a lista de autarquias e fundações públicas federais representadas judicialmente pela PGF consta da Portaria nº 530/PGF/AGU, de 16 de julho de 2007.

⁸⁸ Cita-se, a título exemplificativo, posição do STJ no sentido da possibilidade de inscrição em dívida ativa federal de título executivo extrajudicial oriundo de decisão proferida pelo TCU que impute débito ou multa ao jurisdicionado que seja parte de processo submetido a sua jurisdição (arts. 71, § 3º, CRFB; e 23, inciso III, alínea “b”, Lei nº 8.443/92), de forma a viabilizar que a União execute eventual valor decorrente do título em questão pelas regras da LEF, afastando assim a aplicação das normas do CPC (REsp 1.390.993, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 10/09/2013, publicado em 17/09/2013; e REsp 1.796.937, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 23/05/2019, publicado em 30/05/2019).

⁸⁹ O CNJ indicava a existência de 1003 varas federais (**Justiça em números 2023**. Brasília: CNJ, 2023, p. 26-27), merecendo registro que, em virtude de atribuições específicas conferidas pelo Tribunal Regional Federal ao qual pertencem, nem todas são competentes para apreciar as execuções fiscais federais. Desse modo, um número ainda menor de varas federais efetivamente processa e julga os feitos executivos de natureza fiscal.

⁹⁰ A provocação do juízo executivo por meio desse instrumento jurídico doutrinária e jurisprudencialmente aceita é circunscrita a matéria cognoscível de ofício e que não exija dilação probatória. Nessa linha: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2012, p. 249-253; MARINS, James. *op. cit.*, p. 821-826; e Súmula 393/STJ.

ter graus diversos de complexidade, fator este que, por sua vez, acaba refletindo no tempo de tramitação dos próprios feitos executivos fiscais e, por conseguinte, do recebimento definitivo dos valores judicialmente exigidos.

Para que se tenha uma pequena amostra da diversidade de assuntos tratados em normativos positivados e que podem ser objeto de discussão em sede executiva caso o devedor venha a se utilizar de medida antiexacional, pode-se partir da constatação feita em levantamento realizado pelo IBPT em relação à matéria tributária. No estudo em referência se aponta que entre a data da promulgação da CRFB e 30 de setembro de 2022 foram editadas um total de 38.540 normas tributárias federais⁹¹, que representam mais de 21% de todas as normas editadas no âmbito da União.

Esse quantitativo de normas em matéria tributária, o qual leva em consideração o texto constitucional e seus emendamentos aprovados sob o rito do art. 60 da CRFB, as legislações infraconstitucionais de que trata o art. 59 da Lei Fundamental⁹², e os atos normativos complementares cujas espécies são previstas no art. 100 do CTN⁹³, define, dentre inúmeras coisas, o tratamento legal relativo: i) aos tributos sobre os quais a União pode legislar, compreendidos aqui os impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições⁹⁴ (arts. 145, 148, 149, 153, 154, 195, incisos I a IV e § 4º, 212,

⁹¹ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Quantidade de Normas editadas no Brasil: 34 anos da Constituição Federal de 1988**. [S. l.]. 2022, p. 4.

⁹² O referido dispositivo constitucional lista as espécies legais, a saber: emenda à Constituição, leis complementares, ordinárias e delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções.

⁹³ Nesse ponto, os denominados como “atos normativos” pelo inciso I do art. 100 do CTN (v.g.: decretos, portarias, resoluções, instruções normativas, regimentos, parecer normativo, despachos normativos etc.) merecem uma atenção diferenciada. Embora não haja uma lista taxativa das espécies normativas infralegais, em âmbito federal um rol pode ser extraído do art. 1º, § 1º, do Decreto nº 10.139/2019. Os decretos de que se trata podem ser editados pelo Chefe do Poder Executivo da União com supedâneo no art. 84, incisos IV e VI, alínea “a”, da CRFB, e devem seguir as normativas do Decreto nº 9.191/2017. Por outro lado, os demais atos infralegais na esfera federal podem ser expedidos por Ministros de Estado, conforme prevê o art. 87, parágrafo único, inciso II, da CRFB, pelos superiores hierárquicos ou dirigentes de órgãos da Administração Pública direta da União e de entidades da administração indireta federal, nos termos da respectiva legislação de regência. No caso da RFB, o poder normativo desse órgão decorre atualmente dos arts. 28, inciso III, do Decreto nº 11.344/2023, 2º, inciso I, da Portaria ME nº 284/2020, e 1º, inciso III, 350, incisos III e XXIV, 357, inciso III, todos do Anexo I da referida portaria ministerial, ao passo que, na hipótese da PGFN, a competência para edição de atos normativos consta dos arts. 73, do Decreto nº 11.344/2023, e 82, *caput* e incisos XIII e XXI, 86, inciso I, alínea “a”, e 89, inciso I, alínea “a”, todos da Portaria MF nº 36/2014. Nos domínios doutrinários, a temática recebe ampla e variada abordagem, constatando-se que não existe uma uniformidade quanto à conceituação ou ao caráter normativo de cada espécie de ato administrativo. Sobre o assunto, vale conferir: FRANCISCO, José Carlos. **Função Regulamentar e Regulamentos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 259-299; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 448-450; MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.*, p. 188-208; e BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; MARTINS, Ricardo Marcondes. *op. cit.*, p. 167-178.

⁹⁴ A despeito de haver uma farta literatura sobre as contribuições, citando-se, a título exemplificativo, as obras de Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso (**Contribuições: Teoria geral, contribuições em espécie**. 2. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013) e de Fernando F. Castellani (**Contribuições Especiais e Sua Destinação**. 1º. ed. São Paulo. Noeses. 2009), uma classificação simples e didática das espécies de contribuição pode ser extraída de acórdão da lavra do Ministro Carlos Velloso, mais precisamente do seguinte

§ 5º, 239 e 240 da CRFB; ii) às relações jurídicas da caráter tributário, com especial atenção para os sujeitos, fato gerador, base de cálculo e alíquota da obrigação tributária⁹⁵; iii) aos regimes específicos, diferenciados e favorecidos de tributação, definidores da conformação final do tributo a ser cobrado; iv) às regras de creditamento de certas exações federais (v.g.: IPI, PIS e COFINS), bem como de compensação de créditos tributários em favor do contribuinte com débitos fiscais; e v) aos procedimentos e processos de índole tributária necessários à fiscalização, arrecadação e cobrança das exações de competência da União.

A complexidade do sistema tributário brasileiro e a quantidade de normas que regem as obrigações tributárias principais e acessórias acabam contribuindo significativamente para alto nível de litigiosidade fiscal⁹⁶, na medida em que os contribuintes, diante de um contexto de possíveis interpretações legais e de grande insegurança jurídica, tornam-se propensos a enveredar pela via contenciosa por intermédio de ações de caráter antiexacional, as quais acabam por congestionar ainda mais a máquina judiciária. Em linha com nossa percepção são as considerações de Gustavo Perez Tavares⁹⁷:

A complexidade e a quantidade da legislação tributária, no Brasil, também representam fatores de insegurança para o contribuinte (“cidadão comum”), fator que se agrava pelo fato de que, cada dia mais, é o contribuinte o intérprete primeiro da legislação tributária. Com efeito, pelo chamado “lançamento por homologação”, aplicado à grande maioria das situações tributárias, deve o contribuinte

trecho: “As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), C.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148)” (RE 138.284, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, publicado em 28/08/1992). Apenas é preciso indicar uma incorreção quanto ao FGTS, que não possui natureza tributária ou previdenciária, mas sim trabalhista, configurando-se como verdadeiro direito do empregado, como já reconhecido pelo próprio Pretório Excelso (ARE 709.212-RG, Tema 608/STF, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2014, publicado em 19/02/2015).

⁹⁵ Paulo de Barros Carvalho (**Direito tributário: linguagem e método**, 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, 608-611), partindo do pressuposto de que a norma jurídica se consubstancia numa estrutura lógico-sintática, assenta a existência de uma regra-matriz de incidência tributária, a qual é composta tanto de elementos de natureza pessoal (sujeitos ativo e passivo), material (hipótese de incidência) e quantitativo (base de cálculo e alíquota), quanto de aspectos de ordem espacial (território do Ente Tributante) e temporal (momento da ocorrência do fato impositivo legalmente previsto). Em sentido semelhante, mas anteriorizando o critério quantitativo ao material: ATALIBA, Geraldo. *op. cit.*, p. 76-80. A menção a essa corrente de pensamento deve-se tão somente à tentativa de demonstrar a importância dos componentes da norma que trata da obrigação jurídico-tributária.

⁹⁶ LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal**: Inspiração no Direito Internacional. 185 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 57-58.

⁹⁷ TAVARES, Gustavo Perez. A Morosidade do Poder Judiciário na Resolução de Conflitos em Matéria Tributária como Fator de Insegurança do Sistema Constitucional Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 35, 2016, p. 182-185.

interpretar a norma e, a partir dela, verificar a ocorrência do fato imponible, calcular a base imponible, determinar a alíquota aplicável e recolher os valores eventualmente devidos aos cofres públicos.

(...)

Com efeito, a resolução de uma relação conflituosa entre Fisco e contribuinte, pela intervenção de um órgão terceiro, resolutor (em regra, o Poder Judiciário), em um tempo razoável (e não exatamente célere), é fator importantíssimo de segurança jurídica das relações sociais. Apressamo-nos em nos explicar: imagine o leitor que o contribuinte tenha dúvida com relação à subsunção de um fato à norma tributária, o qual, se havido à semelhança da hipótese prevista normativamente, ensejaria o pagamento de valores ao Fisco. Essa dúvida (que, como já destacamos, também é em si fator de insegurança na função cognoscibilidade), levada ao conhecimento do Fisco, torna-se na maioria das vezes lide, uma vez que o contribuinte tende a entender pela não ocorrência do fato imponible e o Fisco o inverso.

Pois bem, nessa situação de lide resultante de dúvida, caberia ao Poder Judiciário dar fim ao conflito, resolvendo pela subsunção ou não do fato à norma. No entanto, se as partes (contribuinte e Fisco), ao buscarem um órgão solucionador (Poder Judiciário), não obtêm uma solução em um prazo razoável, a dúvida permanecerá, causando (para o contribuinte) severa insegurança jurídica.

Esse fato tem efeito multiplicador, pois, se a dúvida apresentar recorrência em diversos contribuintes (como ocorre com a maioria das questões tributárias) e estes não tiverem um sinal claro da resposta do Poder Judiciário, estará instaurada a insegurança jurídica generalizada com relação àquela matéria específica.

Se a grande multiplicidade de matérias que podem ser objeto de fundo do débito inscrito em dívida ativa e, por conseguinte, de discussão em caso de eventual pretensão resistida dos sujeitos que figurem no polo passivo de execuções fiscais, sempre por intermédio os instrumentos jurídico-processuais cabíveis, já aparenta ser um elemento impeditivo ao bom funcionamento dos juízos em que esses processos executivos fiscais tramitam, deve-se ter em mente que o quantitativo atual desse tipo de feito em tramite perante a Justiça Federal, que representa um universo outrora indicado de mais de 4,1 milhões de processos dessa espécie, pode aumentar ainda mais e de forma não planejada.

Isso porque os processos dessa índole que ainda estão em processamento na justiça estadual por força de delegação de competência mediante lei, a qual era constitucionalmente permitida, até o advento da EC 103/2019, pela redação originária do art. 109, § 3º, da CRFB, poderão ser remetidos de uma só vez às varas federais das seções judiciárias correspondentes, tendo em conta que se encontra em discussão perante o STJ⁹⁸ questão referente à revogação expressa do permissivo legal contido no art. 15, inciso I, da Lei nº 5.010/66, e, especialmente,

⁹⁸ Conferir os arestos proferidos no julgamento do Tema IAC 15 (IAC no CC 188.314, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 21/06/2022, publicado em 16/08/2022; e (IAC no CC 188.373, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 21/06/2022, publicado em 16/08/2022).

a regra de transição trazida, as quais constam, respectivamente, dos arts. 114, inciso IX, e 75, ambos da Lei nº 13.043/2014.

Na hipótese de o aludido tribunal superior entender pela incompatibilidade do art. 75 da Lei nº 13.043/2014 com a nova redação do § 3º do art. 109 da CRFB, conferida pela EC 103/2019, e, conseqüentemente, pela impossibilidade de manutenção das execuções fiscais federais no âmbito da justiça estadual, com a remessa dessas ações executivas para a Justiça Federal, haverá certamente um incremento de processos sob a apreciação desse ramo do Poder Judiciário brasileiro⁹⁹.

No entanto, não são apenas a grande quantidade de execuções fiscais ou os inúmeros temas de direito que podem eventualmente ser discutidos nesses processos que tornam hercúleo o trato dos feitos executivos federais. Os próprios ritos da LEF e das ações antiexacionais, os quais tiveram pontos de aperfeiçoamento legislativos ao longo dos anos, e a previsão contida na Lei nº 13.606/2018 quanto a procedimentos administrativos no âmbito da PGFN, que ocorrem de forma prévia ao ajuizamento da ação executiva fiscal¹⁰⁰, possuem suas mazelas e não trazem uma solução definitiva para os problemas da execução da dívida ativa da União, em especial quando considerado a extenso tempo de duração de processos executivos com esse propósito e a alocação de recursos humanos do referido órgão federal de representação judicial.

Embora seja mais recente, tendo em vista que a sanção da Lei nº 13.606/2018 é que acarretou a inclusão de alguns dispositivos ao corpo da Lei nº 10.522/2002 (arts. 20-B a 20-D) e estabeleceu procedimentos prévios ao ajuizamento da execução fiscal objetivando a

⁹⁹ Não há levantamento específico e segregado do número total de execuções fiscais em trâmite perante a justiça estadual por força dessa anterior regra delegação de competência federal. Apenas tem-se notícia de que o CNJ apurou que havia no ano 2011 um total de 1.998.838 processos em que a justiça estadual exercia jurisdição federal, quando considerados os feitos envolvendo assuntos de direito previdenciário, as execuções fiscais, os embargos à execução fiscal, os embargos infringentes na execução fiscal e as ações de justificação (**Competência delegada: impacto nas ações dos tribunais estaduais** / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2013, p. 17). Não obstante, é possível ter uma ideia superficial desse quantitativo quando se leva em consideração dados: i) do CNJ constantes do outrora citado relatório “Justiça em números 2023” e ii) da PGFN, trazidos nos autos dos processos atinentes ao Tema IAC 15, no sentido de que no ano de 2022 havia mais de 120 mil execuções fiscais de competência federal em tramite nos Tribunais de Justiça dos Estados que compõe a Região Sul do país, âmbito territorial de jurisdição da 4ª Região da Justiça Federal. Tendo por base esses números e levantamentos, pode-se projetar que o total de feitos executivos fiscais em trâmite perante a justiça estadual por força dessa anterior regra delegação de competência federal seria aproximadamente da ordem de 859.880 processos, o que representaria um acréscimo de 20,71% no acervo geral de execuções fiscais em trâmite na Justiça Federal.

¹⁰⁰ O corte temporal não tem o propósito de ignorar o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos, instituído pela Portaria PGFN nº 396/2016, mas leva em consideração que as providências de que trata esse ato normativo infralegal visavam a conferir tão somente maior economicidade e racionalidade aos atos praticados pela PGFN no desempenho de suas competências institucionais de cobrar os débitos inscritos em dívida ativa da União. Não obstante, é inegável que os procedimentos previstos nesse regramento infralegal são as sementes para várias das conformações postas e que norteiam a atuação do citado órgão de representação judicial da União no âmbito da transação tributária, que será explorada nos tópicos 2.2 e 2.3 do presente trabalho.

cobrança do débito já inscrito em dívida ativa federal, por razão de sequência estabelecida no ordenamento jurídico pátrio para a concatenação dos atos que visem a execução em favor da Fazenda Nacional, é recomendável que o exame das celeumas relativas aos feitos executivos fiscais ocorra após a averiguação dos novos contornos conferidos à atividade administrativa de inscrição de débito em dívida ativa federal.

Como se depreende da leitura do art. 20-B da Lei nº 10.522/2002, após a inscrição em dívida ativa da União, que garante presunção de certeza e de liquidez a qualquer crédito fazendário desse Ente Federado¹⁰¹, será obrigatório que a PGFN notifique a pessoa do devedor para que este promova, no prazo de 5 dias, a quitação do valor da respectiva dívida atualizada monetariamente, acrescida de juros, multa e demais encargos nela indicados. Em caso de o pagamento não ser efetuado, será possível a comunicação da referida inscrição aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e às pessoas que prestem serviços de proteção ao crédito, bem como a averbação da CDA correlata nos cartórios de registro de bens e direitos, possibilitando assim o arresto ou a penhora de bens do devedor¹⁰².

Essa fase administrativa de cobrança do débito inscrito em dívida ativa federal foi regulamentada pelo supracitado órgão de representação judicial e extrajudicial da União, conforme expressa determinação legal (art. 20-E, Lei nº 10.522/2002), por intermédio da supramencionada Portaria PGFN nº 33/2018. Ocorre que esse diploma infralegal foi muito além do permissivo legal do art. 20-B da Lei nº 10.522/2002 e conferiu plenos contornos de processualidade ao momento de controle de legalidade que marca a função do ato administrativo de inscrição de que trata o art. 2º, §§ 3º e 4º, da LEF¹⁰³.

Chega-se a esse entendimento, porque se constata que houve: i) imposição do referido monitoramento como essencial à formação do título executivo, que é a CDA, e verdadeiro direito do contribuinte¹⁰⁴, com prazo certo para ter início¹⁰⁵ (arts. 1º a 4º, Portaria PGFN nº

¹⁰¹ Efeito decorrente do art. 3º da LEF para todo e qualquer tipo de crédito em favor da Fazenda Pública e que, nos casos de créditos tributários, é reforçado pelo art. 204 do CTN.

¹⁰² Havia previsão na parte final do art. 20-B, § 3º, inciso II, da Lei nº 10.522/2002, no sentido de tornar indisponíveis os bens do devedor em caso de averbação. No entanto, essa parte do enunciado normativo foi declarada inconstitucional pelo STF no julgamento conjunto das ADI's 5.881, 5.886, 5.890, 5.925, 5.931 e 5.932, tendo prevalecido o entendimento de que disposição dessa espécie se configuraria como uma execução administrativa, em total desrespeito à reserva de jurisdição, à ampla defesa e ao contraditório, garantias fundamentais previstas na CRFB.

¹⁰³ CONRADO, Paulo Cesar. *op. cit.*, p. 103-108.

¹⁰⁴ Convém pontuar que o mais adequado seria a utilização do termo “devedor”, na medida em que o regramento da Portaria PGFN nº 33/2018 é aplicável tanto à dívida ativa tributária quanto à dívida ativa não tributária.

¹⁰⁵ O prazo infralegal de remessa de processo administrativo pela RFB ou demais órgãos de origem à PGFN, a fim de que os débitos de caráter tributário ou não tributário passem por uma verificação quanto aos aspectos de legalidade antes de inscrição em dívida ativa, reforça o previsto nos arts. 39, § 1º, da Lei nº 4.320/46, e 22, do Decreto-Lei nº 147/67.

33/2018); ii) atribuição da possibilidade de remessa de ofício pelo Procurador da Fazenda Nacional em caso de apuração de vício que obste a inscrição em dívida ativa federal, além de vedar este ato em hipóteses nas quais se encontre a União impossibilitada de realizar futura cobrança (art. 5º, Portaria PGFN nº 33/2018); e iii) estipulação de regras para a notificação e ulterior cobrança extrajudicial do débito inscrito, garantindo ao devedor prazos de até 5 dias para pagamento ou parcelamento da dívida, e de até 30 dias para apresentar o chamado “Pedido de Revisão de Dívida Inscrita”, o qual tem procedimento próprio, inclusive com prazos específicos e a possibilidade de interposição de recurso pelo devedor (arts. 6º e 15 a 20, Portaria PGFN nº 33/2018).

A despeito de a Portaria PGFN nº 33/2018 ter tratado também de outros assuntos (possíveis providências a serem tomadas pela PGFN em caso de inércia do devedor, forma em que seria oferecida garantia antecipada em sede de execução fiscal, rito administrativo de averbação pré-executória, condicionantes para a propositura de execuções fiscais, procedimento para localização de bens e direitos e normas burocrático-procedimentais relacionadas à petição inicial, ao ato de citação e à suspensão dos feitos executivos de natureza fiscal, nos moldes dos arts. 7º a 14, 21 a 40 e 46 a 49, Portaria PGFN nº 33/2018), a inovação trazida pelo PRDI é ponto de grande destaque desse normativo infralegal e deve ser encarada como uma medida favorável ao sujeito passivo, pois permite que o devedor efetivamente colabore com a PGFN na tarefa administrativa de acertamento do ato de inscrição em dívida ativa e, com isso, evite que execuções fiscais temerárias ou ainda sem qualquer fundamentado sejam levadas ao crivo do Poder Judiciário¹⁰⁶. Dessa maneira, devedor e Fazenda Nacional são poupados das consequências e ônus processuais, além de se evitar o consumo de recursos e de tempo.

Os últimos levantamentos feitos pela PGFN e que indicam que pouco mais de 168 mil PRDI's foram operacionalizados durante o ano de 2022¹⁰⁷, contudo, nos fazem crer que a utilização desse meio administrativo de provocação da União ainda não alcançou seu pleno potencial, haja vista as mais de 180 mil execuções fiscais propostas em âmbito federal no mesmo lapso temporal¹⁰⁸. Esse grande quantitativo de processos representa créditos nos quais o devedor não optou pela discussão administrativa na via oferecida no âmbito da PGFN e

¹⁰⁶ RIBEIRO, Mellissa Freitas. O Novo Modelo de Cobrança do Crédito Tributário da União: uma Análise Crítica sobre Vantagens e Retrocessos dos “Novos” Institutos Criados pela Portaria n. 33/2018 da PGFN. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 43, 2019, p. 296.

¹⁰⁷ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *op. cit.*, p. 15.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 26.

cuja cobrança tende a ser mais complicada, para não dizer, como afirmam alguns¹⁰⁹, tratar-se de créditos não passíveis de recuperação.

Além disso, trata-se de procedimento cuja uma das principais características, referente à suspensão da prática de atos de jaez persecutório, prevista no art. 15, §2º, da Portaria PGFN nº 33/2018, somente se faz presente caso o pedido seja apresentado no prazo de 30 dias de que trata o art. 6º, inciso II, do referido normativo infralegal, de modo que o estímulo à sua utilização pelo devedor é menor quando a Fazenda Nacional já se encontra apta a ajuizar a competente ação executiva fiscal.

1.4.2 Deficiências endógenas e exógenas ao processo executivo fiscal

No que concerne propriamente à LEF, que dispõe eminentemente sobre o instrumento da execução fiscal e o rito executivo dos débitos inscritos em dívida ativa, verifica-se a existência de duas grandes fases, sendo: i) a primeira voltada para a preparação dos atos expropriatórios, na qual são praticados pela Fazenda Pública titular do crédito, em face dos legalmente legitimados e perante o juízo competente pelo processamento e apreciação do processo executivo fiscal, os atos que instauram a relação jurídico-processual tributária, sendo o executado chamado a participar do processo (citação) e a promover atos de garantia do débito exequendo, sendo que, no caso de estes não serem promovidos, deverão ser praticados atos constritivos pelo juízo executivo, (arts. 4º a 15, LEF); e ii) a segunda dirigida à plena satisfação da pretensão creditícia da Fazenda Pública exequente, mediante o exercício de atos expropriatórios definitivos contra o patrimônio do devedor, tais como a reversão de valores, caso a garantia tenha se dado mediante depósito, a remição ou o pagamento do débito por terceiro, na hipótese de a garantia ter sido oferecida por ele mediante fiança ou seguro garantia, ou ainda a realização de hasta ou adjudicação do bem penhorado (arts. 18 a 24, LEF)¹¹⁰.

Embora se caracterize como um rito processual breve, problemas de várias ordens que permeiam todo e qualquer feito de natureza executiva prejudicam a própria marcha processual ação exacional. Podem ser mencionadas, a título de exemplo, questões relacionadas: i) às tentativas frustradas de citação do devedor ou de terceiros¹¹¹ e de pesquisa

¹⁰⁹ Nesse sentido: GOUVEA, Marcus de Freitas. CRÍTICA DA EXECUÇÃO FISCAL COMO MEIO DE COBRANÇA DO CRÉDITO PÚBLICO EM MASSA: HORIZONTES, APERFEIÇOAMENTO E ALTERNATIVAS. **REVISTA DA AGU**, [S. l.], v. 17, n. 3, 2018, p. 239.

¹¹⁰ CONRADO, Paulo Cesar. *op. cit.*, p. 169-185.

¹¹¹ Embora tenha o nítido propósito de evitar abusos pelo órgão de representação jurídica da pessoa jurídica subordinada ao regime de direito público nos autos de uma execução fiscal, é certo que o entendimento do STJ

e localização de bens para constrição e futura expropriação, as quais consomem tempo e recursos humanos e financeiros da Fazenda Pública interessada; ii) à regra conferida pela Lei nº 11.101/2005 dispondo sobre constrição ocorrida em execução fiscal sobre bens de pessoa jurídica submetida à recuperação judicial; iii) nos casos que envolvam débitos decorrentes de tributos, às situações em que é necessário redirecionar a execução fiscal em face de sucessor ou de terceiros responsáveis pelo adimplemento do crédito tributário.

No que tange ao ato processual de citação, vale observar que o estudo do Ipea indicado anteriormente trazia dados preocupantes quanto ao gargalo que representa essa etapa da execução fiscal. Constatou-se no levantamento feito que durante um período de 16 meses entre 2009 e 2011 um expressivo percentual de 46,2% dos devedores não era encontrado¹¹², bem como que mesmo nos feitos executivos fiscais em que a citação se concretizava (53,8%), levava-se em média mais de 4 anos para devida formação do liame jurídico-processual¹¹³, confirmando assim que a citação, ao menos à época do estudo, era a maior responsável pelo retardamento do processamento das execuções fiscais promovidas pela PGFN.

Noutro giro, sobre as dificuldades de se detectarem bens passíveis de penhora em virtude das inúmeras possibilidades de os executados se utilizarem de subterfúgios para evitar atos de dilapidação patrimonial, são válidas as considerações feitas por Leonardo Greco¹¹⁴ quanto às execuções em geral:

Fala-se em crise da execução, caracteriza pelo excesso de processos, pelo custo elevado, a exagerada morosidade, a inadequação dos procedimentos à satisfação dos créditos correspondentes, especialmente diante dos novos direitos surgidos na sociedade contemporânea (ambiente, consumidor etc.).

MICHELLE TARUFFO, em estudo já aqui anteriormente citado, observa que os novos direitos tornam mais complexa a tutela executiva. As coações processuais não são mais suficientemente eficazes, diante dos artifícios que a vida negocial moderna propicia aos devedores para esquivarem-se do cumprimento de suas obrigações.

A desumanização e o utilitarismo característicos da sociedade desenfreada e massificadamente consumerista, estimulada pelo vertiginoso processo tecnológico, fragilizam valores morais e costumes sociais incorporados há milênios à civilização ocidental.

firmado no Tema Repetitivo 102 (REsp 1.103.050, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/03/2009, publicado em 06/04/2009) e na Súmula 414/STJ, no sentido de que a adoção de citação editalícia nos feitos executivos fiscais apenas é possível caso não se logre êxito previamente com as tentativas das demais modalidades de citação legalmente previstas (citação por correio e citação por oficial de justiça), configura-se como causa para o aumento do tempo de tramitação das ações exacionais.

¹¹² Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). *op. cit.*, p. 5.

¹¹³ *Ibid.*, p. 11.

¹¹⁴ GRECO, Leonardo. **O processo de execução, volume I**. – Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 155.

As considerações supratranscritas, feitas no final do século passado, são muito atuais quando consideradas as modelagens e as formatações negociais ou societárias com as quais o devedor pretende se elidir, em especial mediante o cognominado planejamento tributário¹¹⁵, bem como novos meios de representação econômica de riqueza, tais como tokens não fungíveis (non-fungible tokens – NTF’s), criptomoedas ou outros tipos de ativos digitais, que, devido à intangibilidade que lhes é característica, podem ser de difícil detecção pelas Fazendas Públicas. Não obstante seja facultado à PGFN requerer a decretação de indisponibilidade de bens e direitos em caso de não serem encontrados bens penhoráveis¹¹⁶ (art. 185-A, CTN), em sendo mais árdua a procura e localização de bens passíveis de penhora tem-se o aumento das chances de suspensão da execução fiscal, por inteligência do art. 40 da LEF e do entendimento sumular do STJ¹¹⁷, e, em certos casos, de ulterior extinção do direito de crédito exigido, valendo destaque aqui para a prescrição intercorrente que pode fulminar o crédito tributário, conforme entendimento jurisprudencial fixado sob a sistemática dos recursos repetitivos¹¹⁸.

Por sua vez, o tratamento dado pela Lei nº 11.101/2005 (e posteriormente pela Lei nº 14.112/2020) às execuções fiscais nas hipóteses em que o devedor se encontra submetido a

¹¹⁵ A idealização por um contribuinte quanto à realização de seus atos econômicos ou à estruturação patrimonial possui íntima relação com o objeto ora em estudo. A prática de condutas elisivas ou evasivas no campo tributário é objeto de inúmeras análises por parte da doutrina, mas cumpre ao menos registrar que o devido planejamento tributário só poder ser efetivado dentro dos parâmetros legais, mediante a adoção de atitude ou modelo negocial juridicamente permitido e calcado na boa-fé, de forma a não configurar a hipótese legal da qual deriva a obrigação tributária prevista em lei e, com isso, impedir a formação da relação jurídico-tributária. Sobre a temática, conferir: CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no Direito Tributário – Volume 1**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 67-91; e OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. FUNDAMENTOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 47, 2021, p. 615-620. Atualmente o assunto é regido pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, o qual foi declarado constitucional pelo STF (ADI 2.446, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2022, publicado em 27/04/2022), todavia até o presente momento não foi editada legislação ordinária para regulamentar o referido dispositivo no que tange ao procedimento para que a autoridade administrativa venha a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

¹¹⁶ As diligências necessárias para a caracterização da busca de bens penhoráveis pela Fazenda Pública exequente constam da Súmula 560/STJ, que demanda serem “infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran”.

¹¹⁷ “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.” (Súmula 314, Primeira Seção, julgado em 12/12/2005, publicada em 08/02/2006).

¹¹⁸ O STJ assentou no julgamento dos Temas Repetitivos 566 a 571 (REsp 1.340.553, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 12/09/2018, publicado em 16/10/2018), as balizas para o reconhecimento e declaração da ocorrência de prescrição intercorrente no âmbito das execuções fiscais que tenham por objeto créditos tributários ou não tributários inscritos em dívida ativa. No mesmo sentido: RE 636.562-RG, Tema 390/STF, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 22/02/2023, publicado em 06/03/2023. Dentro desse contexto, conferiram-se contornos mais claros a essa cláusula preclusiva de caráter sancionatório, que, por óbvio, demandará que sejam sopesadas outras circunstâncias de cada caso concreto (v.g.: existência de comportamento processual desidioso da Fazenda Pública envolvida, eventual inércia do próprio Poder Judiciário etc.) para que seus efeitos se operem.

processo de recuperação judicial, merece alguma atenção tendo em vista tanto regra trazida pelo CTN, quanto algumas das normas previstas na LEF.

Embora esses diplomas legais garantam a não sujeição do crédito inscrito em dívida ativa a concurso de credores ou habilitação em processo de falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento (arts. 187, *caput*, CTN; e 29, *caput*, LEF), e a lei executiva fiscal impeça alienação judicial em quaisquer dos processos acima mencionado sem a prova de quitação do montante em dívida ativa ou a anuência da Fazenda Pública interessada (art. 31, LEF), a Lei nº 11.101/2005, com alteração trazida pela Lei nº 14.112/2020, conferiu em seu art. 6º, § 7º-B, a competência do juízo recuperando para estabelecer a substituição de atos constritivos levados a efeitos pelo juízo executivo fiscal que venham a recair sobre bens de capital essenciais à manutenção da atividade empresarial até o encerramento da recuperação judicial, a qual será implementada mediante a cooperação jurisdicional de que trata o art. 69 do CPC.

É inegável que a modificação legislativa trazida, a qual positivou entendimento remansoso do STJ, confere maior equilíbrio entre o amparo especial confiado ao crédito constante da dívida ativa do Ente Federado interessado e a própria viabilização da recuperação empresarial¹¹⁹ e representa uma maior proteção ao devedor, mas deve-se ponderar que o fluxo executório sofrerá atrasos ou até impedimentos em caso de substituição da medida constritiva realizada, além de poder ser objeto de questionamento judicial e recursal pela Fazenda Pública exequente, principalmente diante da ausência de uma definição única e clara do que seriam os “bens de capital essenciais à manutenção da atividade empresarial” de que trata o indigitado dispositivo da Lei nº 11.101/2005, o que aumentará o tempo de tramitação dos feitos executivos fiscais.

Já nos casos de responsabilização de sucessor ou de terceira pessoa pela satisfação do crédito tributário (arts. 128 a 138, CTN; e 4º, incisos III a VI, LEF), cumpre asseverar que o polo passivo da demanda executiva poderá sofrer, respectivamente: i) uma alteração, deixando de figurar o devedor para, em sucessão, constar novo responsável para responder processualmente pela dívida, em tudo assumindo as obrigações tributárias do sucedido¹²⁰, nos moldes dos arts. 129 a 133 do CTN; ou ii) um acréscimo, podendo ser adicionadas pessoas físicas ou jurídicas seja em razão de responsabilidade subsidiária quando há impossibilidade

¹¹⁹ GARZON RIBAS, Pedro Henrique; CODORNIZ LEITE PEREIRA, Roberto. Normas Tributárias, Eficácia Indutora e Recuperação Empresarial: Análise Crítica das Inovações Introduzidas pela Lei n. 14.112/2020. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 51, 2022, p. 353.

¹²⁰ Nesse sentido: MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário** - vol. 2. 2. ed. rev., aumentada e atualizada. – Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 510-515; e CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 887-889.

de se promover a cobrança do contribuinte, nas hipóteses de que trata o art. 134 do Código Tributário Nacional, seja em decorrência de responsabilidade exclusiva e pessoal de quem age fora dos limites dos poderes que foram outorgados ou em afronta à lei ou ato constitutivo da pessoa jurídica de direito privado¹²¹, conforme previsto no art. 135 do CTN.

Acerca dessa última hipótese, em que pese farta jurisprudência pela possibilidade do denominado “redirecionamento da execução fiscal” em face do sócio-gerente nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica¹²² ou de conduta específica com excesso de poderes ou em contrariedade à lei, ao contrato social ou ao estatuto da sociedade empresária¹²³, recentemente o STJ resolveu afetar à sistemática dos recursos repetitivos¹²⁴ controvérsia sobre a compatibilidade do instituto do incidente de desconsideração de personalidade jurídica (art. 133 e ss., CPC) com o rito de execução fiscal previsto na LEF e, em sendo comportável, a identificação das hipóteses em que seria imprescindível a sua instauração, considerando o fundamento jurídico do pleito de redirecionamento do feito executório.

Não se discute que seria extremamente benéfico aos contribuintes a formação de entendimento no sentido de ser imperiosa a instauração do referido incidente processual na situação ora tratada, na medida em que a praxe processual é de haver o pedido pela Fazenda Pública interessada e, ato contínuo, a inclusão do sócio-gerente no polo passivo da execução fiscal, o qual poderá se defender no feito, mas já sendo passível de sofrer com atos constritivos e expropriatórios. Todavia, é certo que a marcha do processo executivo fiscal restará prejudicada, se não paralisada, haja vista a previsão da Lei Adjetiva que determina a suspensão do processo ao qual o incidente esteja vinculado (art. 134, § 3º, CPC)¹²⁵.

A todos esses percalços soma-se outro que demanda também grande preocupação em todo o cadenciar processual executivo fiscal, relacionado às ações antiexacionais, dos quais

¹²¹ Nesse diapasão: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 892-894; e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2012, p. 232-235.

¹²² Posição firmada no Tema Repetitivo 630 (REsp 1.371.128, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 10/09/2014, publicado em 17/09/2014) e na Súmula 435/STJ.

¹²³ Tese fixada no Tema Repetitivo 97 (REsp 1.101.728, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11/03/2009, publicado em 23/03/2009).

¹²⁴ Afetação dos REsp’s 1.843.631, 1.971.965, 2.013.920, 2.035.296 e 2.039.132 (Tema Repetitivo 1209), todos de relatoria do Min. Francisco Falcão, conforme acórdãos publicados em 28/08/2023.

¹²⁵ Embora haja posição no sentido de que esse dispositivo não deveria ser observado no caso das execuções fiscais, pois implicaria verdadeira moratória em favor do devedor (CONRADO, Paulo Cesar. *op. cit.*, p. 76-77), a novidade que o incidente de desconsideração de personalidade jurídica representa no ordenamento jurídico pátrio impossibilita que todos os seus efeitos sejam conhecidos, em especial quando considerados microsistemas processuais específicos, como é o caso da LEF. Como os tribunais brasileiros são vacilantes em relação à compatibilização de leis novas de caráter geral com legislações anteriores específicas, realmente não é assim tão simples entender pela aplicação regra do art. 2º, § 2º, da LINDB, de modo que o STJ, ao examinar os recursos repetitivos listados anteriormente (nota de rodapé 124), e assentando a aplicabilidade do referido incidente ao rito da LEF, poderia tratar desse ponto em particular e, assim, garantir o mínimo de previsibilidade às Fazendas Públicas e aos contribuintes.

entendemos que merecem maior atenção os embargos à execução fiscal, por ser o meio de defesa antiexacional específico de que trata a LEF (arts. 16 a 18), e o mandado de segurança, que, segundo levantamento feito pela PGFN, foi a espécie de ação mais impulsionada pelos devedores da Fazenda Nacional e ainda foi a classe processual, em conjunto com as próprias execuções fiscais, que mais demandou recursos humanos do citado órgão de representação judicial da União¹²⁶.

Os embargos do executado¹²⁷ possuem nítido desígnio de estabelecer pretensão resistida à vontade expropriatória veiculada na ação executiva fiscal e por intermédio do qual o contraditório por ser exercido de forma mais substancial, é verdadeira ação de caráter incidental¹²⁸ que pode ser manejada com a garantia da dívida fiscal exigida mediante depósito em conta judicial à disposição do juízo processante, oferecimento de fiança bancária ou seguro garantia no processo executivo ou penhora dos bens do devedor devidamente certificada nos autos.

Frise-se que a completude da garantia do juízo da execução fiscal, por meio de qualquer das formas acima indicadas, não é exigida para a propositura dos embargos do executado na hipótese de comprovação de hipossuficiência patrimonial do executado, conforme entendimento pretoriano¹²⁹. Não obstante, em caso de haver a integralidade da garantia do juízo, os efeitos gerados variarão conforme a natureza do débito discutido e espécie de garantia ofertada.

No terreno tributário, que é o foco do presente trabalho, em caso de propositura da citada espécie de ação antiexacional acompanhada do depósito integral do débito, composto do valor principal, juros, multa de mora e encargos (arts. 113, § 1º, 139 e 161, CTN; 2º, § 2º, 8º e 9º, § 4º, LEF), se dará a suspensão da exigibilidade do crédito em favor da Fazenda Pública interessada, nos termos da lei (art. 151, inciso II, CTN) e da jurisprudência do STJ¹³⁰. Por sua vez, na hipótese de ajuizamento dos embargos à execução com a apresentação de outro tipo garantia total da dívida (fiança bancária ou seguro garantia) ou a ocorrência de

¹²⁶ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *op. cit.*, p. 23.

¹²⁷ Denominação utilizada e defendida por Hugo de Brito Machado Segundo (**Processo Tributário**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2012, p. 331), que considerada a expressão “embargos à execução” imprecisa. Como as legislações citadas ao longo do presente trabalho utilizam ora essa nomenclatura (v.g.: Lei nº 13.988/2020, CPC e 10.522/2002), ora a designação “embargos do executado” (v.g.: CPC e LEF), utilizaremos ambas de forma indistinta.

¹²⁸ MARINS, James. *op. cit.*, p. 832-833.

¹²⁹ Nesse diapasão foi o decidido pelo STJ no Tema Repetitivo 260 (REsp 1.127.815, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24/11/2010, publicado em 14/12/2010).

¹³⁰ Entendimento firmado no Tema Repetitivo 271 (REsp 1.140.956, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24/11/2010, publicado em 03/12/2010), o qual reflete precedente anterior da Primeira Seção do STJ (EREsp 572.603, Rel. Min. Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 08/06/2005, publicado em 05/09/2005) e o constante da Súmula 112/STJ.

penhora que reflita a integralidade do débito, não se opera de forma automática o efeito suspensivo, sendo possível que o devedor requeira, caso também se encontrem presentes os elementos autorizativos para concessão de tutela de urgência (arts. 300 e 919, § 1º, CPC), a obstrução do trâmite executório¹³¹.

O tipo de garantia ofertada e a concessão de efeito suspensivo importam para fins de prosseguimento do fluxo executório, na medida em que nas hipóteses de não ser emprestado tal efeito aos embargos do executado ou desses serem julgados improcedentes e, sendo interposta apelação, não ser concedido efeito suspensivo em sede recursal¹³², o juízo executivo poderá adotar atos processuais preparatórios em face de terceiro que prestou a garantia¹³³, sendo que a futura expropriação somente se dará após o trânsito em julgado da discussão judicial iniciada na referida ação antiexacional (arts. 19 e 32, §2º, LEF).

Ainda quanto à penhora, impende destacar que, em caso de oferta de bens, esse ato processual pode gerar algum retardamento do trâmite executivo fiscal, porquanto a parte devedora pode apresentar em garantia, inclusive por mais de uma oportunidade, um bem considerado imprestável ou de difícil alienação¹³⁴. Com isso, demanda-se que a Fazenda Pública interessada se manifeste pela recusa do bem oferecido, haja vista a necessidade de obediência ao rol de preferências a ser obedecido para fins de penhora ou arresto (arts. 11, LEF; e 835, CPC). Tudo isso conduz à postergação do ajuizamento da ação de embargos à execução, na medida em que se faz necessária a intimação do devedor para o início do cômputo do prazo legal (art. 16, inciso III, LEF).

De toda a sorte, embora as consequências jurídicas sejam levemente distintas em se tratando de crédito de caráter não tributário¹³⁵, o importante é perceber que os diversos e possíveis tratamentos e efeitos a serem conferidos aos embargos à execução, a depender da integralidade da garantia e do tipo desta, exige plena atenção de todos os sujeitos do processo

¹³¹ Nesse sentido assentou o STJ nos Temas Repetitivos 526 (REsp 1.272.827, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/05/2013, publicado em 31/05/2013) e 378 (REsp 1.156.668, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24/11/2010, publicado em 10/12/2010).

¹³² Nessa esteira é a Súmula 317/STJ.

¹³³ A autorização concedida pelos juízes para a liquidação antecipada da fiança bancária e do seguro garantia é objeto de irrisignação em diversos processos, o que levou o STJ a examinar se o assunto deverá ser submetido ao rito dos repetitivos no REsp 2.077.314 e nos AREsp's 2.349.081, 2.370.994, 2.376.897 e 2.378.207.

¹³⁴ PALMA, Vanessa Cristina Lourenço Casotti Ferreira da; BORGES, Loise Gabriely Souza. ENTRAVES NA EXECUÇÃO FISCAL: UM PROBLEMA DE EFETIVIDADE. *Revista Argumentum*, v. 23, 2022, p. 1023.

¹³⁵ A título exemplificativo, é possível citar os efeitos da fiança bancária e do seguro garantia judicial sobre a exigibilidade do crédito de natureza não tributária, que fica suspensa em caso de a garantia num desses modelos represente o valor do débito atualizado, acrescido de 30%, nos termos dos arts. 835, § 2º, e 848, parágrafo único, ambos do CPC. Nessa linha: AgInt no REsp 1.915.046, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 28/06/2021, publicado em 01/07/2021 e republicado em 27/08/2021; AgInt no AREsp 1.901.637, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20/03/2023, publicado em 23/03/2023. Diante da multiplicidade de recursos, o STJ decidiu afetar a questão à sistemática dos recursos especial os REsp's 2.007.865, 2.037.317, 2.037.787 e 2.050.751 (Tema Repetitivo 1203).

e, embora facilite uma eventual e futura fase expropriatória em caso de derrota do devedor, ainda pode atravancar por tempo considerável a satisfação pelo Ente Federado titular do crédito exequendo.

Essa condição de imutabilidade da decisão prolatada pelo Poder Judiciário, diante das salutares e já mencionadas garantias constitucionais processuais, somente é alcançada com a devida atenção às regras impositivas de um cadenciar próprio ao longo do tempo, a exigir que os embargos manejados pelo devedor passem previamente pelas fases inerentes a qualquer ação de caráter cognitivo (arts. 16 e 17 da LEF; e, no que couberem, 318 e ss. do CPC), a saber: i) postulatória, em que a parte demandada na execução fiscal apresenta sua petição inicial de embargos ao órgão jurisdicional competente, que promoverá a citação da Fazenda Pública titular do crédito exequendo, a fim de que essa exerça sua pretensão resistida por meio de peça de defesa própria; ii) saneadora, na qual se delimita se a lide contém apenas questões de fato sobre as quais não seja preciso produzir outras provas para além das já constantes dos autos ou tema estritamente de direito, casos em que é possível que o magistrado avance diretamente à fase decisória, ou se há matéria fática que demanda dilação probatória, hipótese em que será determinada a realização de fase instrutória e tão somente após ela seja proferida sentença no processo antiexacional¹³⁶.

Independente da parte que se sagre vencedora em primeiro grau de jurisdição, a decisão terminativa prolatada em ação de embargos à execução é passível de ser desafiada judicialmente. A irresignação, ressalvadas a hipótese específica do art. 34 da LEF¹³⁷, poderá ser exercida pelo credor ou pelo devedor por intermédio de recurso de apelação (art. 1.009 e ss., CPC) e, no caso da Fazenda Nacional, mediante a devolução oficial para fins de condição de eficácia da sentença proferida¹³⁸ nas hipóteses e condições próprias de que trata o art. 496 do CPC. Ambos os institutos processuais, em se tratando de causa envolvendo a União, deverão ser processados e julgados por um dos Tribunais Regionais Federais (art. 108, inciso II, CRFB), cujos acórdãos, por sua vez, ainda podem ser objetos de recursos aos tribunais

¹³⁶ Nesse sentido: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2012, p. 331-343; MARINS, James. *op. cit.*, p. 837-839; e CONRADO, Paulo Cesar. *op. cit.*, p. 258-260.

¹³⁷ O referido dispositivo prevê que das sentenças de primeira instância proferidas em execuções fiscais de valor igual ou inferior a cinquenta ORTN, só serão admitidos embargos infringentes e de declaração. Cabe frisar que da decisão final exarada do julgamento dos embargos infringentes ainda é possível recorrer ao STF por meio de recurso extraordinário (art. 102, inciso III, CRFB), nos termos da jurisprudência do próprio Pretório Excelso: ARE 637.975-RG, Tema 408/STF, Rel. Min. Presidente, Tribunal Pleno, julgado em 09/06/2011, publicado em 01/09/2011.

¹³⁸ Adota-se aqui a corrente de entendimento segundo a qual a remessa necessária não possui natureza de recurso. Dentre outros, conferir: THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum – vol. I**. 58. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 1376-1379. Sustentando o caráter recursal do instituto, dentre outros: CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. - 14. ed. rev., atual e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 181-185.

superiores (arts. 1.029 e ss., CPC), a depender da questão versada no processo, que pode ser de índole legal, ocasião em que será dirigido ao STJ o competente recurso especial (art. 105, inciso III, CRFB), ou constitucional, hipótese em que é cabível a interposição de recurso extraordinário, a ser apreciado pelo STF (art. 102, inciso III, CRFB)¹³⁹.

Como o cognominado “sistema tributário nacional” encontra-se plasmado no Capítulo I do Título VI da CRFB, possuindo assento constitucional o tratamento normativo e detalhado de seu funcionamento (v.g.: delimitação de competências dos entes tributantes e previsão de direitos e garantias fundamentais em matéria tributária)¹⁴⁰, e algumas dessas normas de perfil estruturante expressamente preveem as diretrizes de positivação jurídica (v.g.: limitações ao poder de tributar) e o campo de utilização de certos veículos normativos para a regular introdução de normas infraconstitucionais (v.g.: hipóteses de exigência de lei complementar), sejam essas de estrutura ou de comportamento¹⁴¹, os princípios e regras constitucionais em matéria tributária são em boa medida replicados em enunciados normativos de leis complementares e ordinárias.

A conformação do ordenamento jurídico-tributário, brevemente descrita anteriormente, faz com que as discussões nessa seara, diante das mais de 38 mil normas tributárias federais indicadas no aludido estudo do IBPT, tenham em muitas das vezes tanto aspectos constitucionais quanto infraconstitucionais, a justificar, diante do regramento processual recursal vigente, a interposição de cada um dos respectivos recursos cabíveis aos tribunais superiores supramencionados, sobrecarregando ainda mais a máquina judiciária e, com isso, alongando o tempo dos litígios entre as Fazendas Públicas e os contribuintes.

E esse esquema normativo procedimental relativo aos embargos à execução se repete em certa medida em decorrência da possibilidade de se realizar a discussão judicial de crédito inscrito em dívida ativa da Fazenda Pública interessada por meio das outras medidas antiexacionais, como a exceção de pré-executividade¹⁴² e as ações judiciais de que trata o art.

¹³⁹ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *op. cit.*, p. 214.

¹⁴⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 72-75.

¹⁴¹ Acerca da classificação das normas tributárias, conferir: PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a Estrutura do Direito Tributário no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 24, 2010, p. 502-517; e CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2012, 63-65.

¹⁴² Nesse particular, cumpre destacar a peculiar situação de recorribilidade concernente à exceção de pré-executividade. Em linha com o que pondera Paulo Cesar Conrado (*op. cit.*, p. 280-281), o recurso cabível em face da decisão que resolver a objeção pré-executiva dependerá do conteúdo do pronunciamento jurisdicional, porquanto se houver rejeição ou mero acolhimento parcial dessa espécie de defesa manejada pelo devedor, o feito executivo não terá quaisquer óbices para prosseguir ou, ao menos, ainda poderá ser dada continuidade a cobrança de parcela do crédito inscrito em dívida ativa, relevando assim a natureza interlocutória da decisão e, por conseguinte, exigindo que a discussão seja levada ao tribunal de 2ª instância por meio de recurso de agravo de instrumento (art. 1.015 e ss., CPC). Noutro giro, se a decisão acolher integralmente a exceção apresentada e, com isso, colocar fim à execução fiscal, o recurso a ser interposto pela Fazenda Pública competente é a apelação.

38 da LEF, quais sejam: o mandado de segurança, a ação de repetição do indébito e a ação anulatória de débito fiscal.

Todavia, a ação mandamental é, como mencionado acima, motivo de maior preocupação na seara federal por força dos números crescentes relacionados ao *writ* constitucional. Conforme pesquisa do CNJ realizada sob coordenação do Insper, houve um aumento de aproximadamente 383% no número de novos mandados de segurança impetrados anualmente em face da União para discutir temas relacionados a créditos inscritos em dívida ativa dessa pessoa política, quando considerado um intervalo de tempo de 7 anos entre 2014 e 2020¹⁴³. Houve inclusive registro em estudo outrora citado de constatação feita pela PGFN de que “um elevado aumento de novos processos nas principais classes de ações antiexacionais, muito em razão da disseminação de teses que discutem a inclusão de tributos na base de cálculo de outros tributos a partir do ano de 2017”, sendo que as ações mandamentais representaram mais de 68% das demandas próprias no ano de 2020¹⁴⁴.

Ao considerar-se que as novas ações de mandado de segurança individuais e coletivos em âmbito federal totalizaram 60.287 processos no ano de 2022¹⁴⁵, e importaram em torno de 70% das medidas antiexacionais propostas, pode-se perceber que o quantitativo de *writs* continua em patamar próximo dos anos anteriores, a demandar constante atuação do órgão de representação judicial responsável pela cobrança da dívida ativa da União. Como possíveis causas para justificar a opção dos devedores pela realização das discussões judiciais por meio do aludido remédio constitucional, podem ser apontados, ao nosso sentir, a desnecessidade de depósito em quantia equivalente ao valor inscrito em dívida ativa como pressuposto para a impetração de ação mandamental, conforme entendimento pacífico e sumulado do STF¹⁴⁶, e a ausência de honorários de sucumbência em caso de derrota judicial (art. 25, Lei nº 12.016/2009).

Todas essas ações mandamentais impetradas contra ato coator praticado pela Fazenda Nacional, é importante lembrar, em algum momento terão sentenças prolatadas para resolver o mérito da questão posta em discussão, que, tal qual na hipótese da ação de embargos à execução, poderão ser vergastadas por qualquer das partes envolvidas na lide por intermédio

¹⁴³ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa.** / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper) – Brasília: CNJ, 2022, p. 212. No ano de 2014 foram propostas 16.561 mandado de segurança, ao passo que no ano de 2020 foram ajuizadas 63.556 ações dessa espécie.

¹⁴⁴ *Ibid.*, p. 212.

¹⁴⁵ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *op. cit.*, p. 26.

¹⁴⁶ ADI 1.074, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 28/03/2007, publicado em 25/05/2007; e Súmula Vinculante 28/STF. A prescindibilidade do depósito para o ajuizamento de outros tipos de ações antiexacionais, como a ação anulatória, já foi assentada pelo STJ no Tema Repetitivo 241 (REsp 962.838, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25/11/2009, publicado em 18/12/2009).

dos recursos cabíveis aos Tribunais Regionais Federais (art. 14, *caput* e § 1º, Lei nº 12.016/2009) e, posteriormente, às cortes superiores, alongando ainda mais a discussão jurídico-processual e forçando as estruturas da PGFN e do Poder Judiciário a dar conta dessa alta litigiosidade.

Finalmente, ainda que seja percorrida essa verdadeira via-crúcis executiva, a União ainda poderá ter dificuldades para satisfação final de seu crédito, pois, a histórica preferência do crédito em favor da Fazenda Pública, que remonta às Ordenações Filipinas¹⁴⁷, ganhou um refinamento à luz dos preceitos fundamentais dispostos na CRFB. Isso porque o modelo processual de preferência estabelecido previamente à ordem constitucional vigente (arts. 187, parágrafo único, CTN; e 29, parágrafo único, LEF), foi declarado pelo STF como incompatível com a Carta da República e, portanto, por ela não recepcionado, tendo em conta a forma federativa de Estado constitucionalmente estabelecida e a igualdade de tratamento que deve ser dispensada a todos os entes que compõem a República Federativa do Brasil, nos termos do art. 19, inciso III, da CRFB¹⁴⁸.

Dessa maneira, um bem pertencente a parte executada em feito judicial promovido por Estado, Distrito Federal ou Município, que venha a sofrer penhora de forma pretérita à constrição determinada em execução fiscal federal, não poderá servir para satisfazer a pretensão da União, também credora desse mesmo devedor, de forma a se priorizar o exequente mais diligente.

O quadro processual executivo fiscal, como procurou se demonstrar, não é nada animador para União, vez que os inúmeros entraves de ordem interna e externa desse instrumento jurídico tornam-no demasiadamente demorado e ineficiente, o que dificulta ainda mais a cobrança de valores devidos aos cofres federais, merecendo ênfase aqui os créditos de natureza tributária, os quais deixam de ser empregados nas prestações e entregas de utilidades públicas por não ingressarem no caixa do citado Ente político. Com isso, frustra-se o próprio exercício da cidadania fiscal, “uma vez que a transparência fiscal, seja quanto às fontes, seja sobre os usos dos recursos públicos, é fundamental para que o povo influencie no processo de tomada de decisões do Estado”¹⁴⁹.

Esse contexto, aliado à situação do processo administrativo fiscal, vem forçando os poderes públicos federais a procurarem meios para acelerar o pagamento voluntário pelos

¹⁴⁷ TUCCI, José Rogério Cruz e; AZEVEDO, Luiz Carlos de. **Lições de história do processo civil lusitano**. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 308.

¹⁴⁸ ADPF 357, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 24/06/2021, publicado em 07/10/2021.

¹⁴⁹ FONSECA, Rafael Campos Soares da. Sistema Multiportas no Novo Código de Processo Civil e a Crise da Execução Fiscal: uma revisita a partir do observatório da macrolitigância fiscal. *In*: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas (Org.). **Processo Tributário**. – 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 120.

contribuintes e outras formas de obter os valores que lhes são devidos a tempo e modo razoáveis, como se verá a seguir.

1.5 ENSAIOS E CORREÇÕES DE RUMO: APERFEIÇOAMENTOS PROCESSUAIS E NOVAS ALTERNATIVAS DE SATISFAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

O enfrentamento dos problemas relativos ao processo administrativo fiscal e ao processo judicial tributário, diante da complexidade própria de cada um, vem exigindo alterações tanto procedimentais em cada um desses instrumentos jurídicos processuais, quanto organizacionais, referentes aos aparatos estatais envolvidos, além de estruturas de meios mais eficientes e eficazes de recebimentos dos valores devidos a título de tributos.

Isso vem se dando mediante modificações normativas nos níveis legal e infralegal, que venham a tornar os respectivos ritos mais fluídos, ágeis e efetivos ou contemplem mecanismos para racionalizar a apreciação dos feitos, bem como que criem formas alternativas de se chegar à satisfação de créditos tributários. Algumas dessas mudanças já foram abordadas anteriormente, não merecendo serem repisadas, mas tão somente listadas. Por seu turno, outras alterações serão categoricamente citadas e sucintamente exploradas, para que haja o mínimo de contextualização dos institutos, instrumentos ou modelos adotados.

No âmbito do processo administrativo fiscal, as transformações mais recentes se deram desde antes do início do procedimento fiscalizatório que objetiva a averiguação de fatos relevantes sob o espectro tributário até o desenrolar recursal final na esfera do CARF, sendo perceptíveis as tentativas de melhora do rito processual administrativo como um todo, sempre com o objetivo maior de viabilizar o ingresso de valores nos cofres da União.

Um primeiro exemplo desse patente esforço é a recente mudança de postura da RFB em relação à fase prévia de lançamento tributário, que se verifica pelo desenvolvimento de medidas fiscalizatórias como o “Programa Alerta”, criado no ano de 2012 e no qual o contribuinte é comunicado e chamado a corrigir eventuais impropriedades constantes de declarações preenchidas ou de apurações quanto ao tributo a ser recolhido, antes de ser instaurado qualquer procedimento fiscalizatório por parte da Receita Federal¹⁵⁰, e o “Programa Alerta Simples Nacional”, estabelecido no ano de 2013 e com propósitos similares, mas voltado para as pessoas submetidas ao denominado Regime Especial

¹⁵⁰ MARTINS, Leandro. Aspectos gerais e principiológicos do compliance tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Org.). **Compliance no direito tributário**. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, v. 7 (Coleção compliance), p. 214.

Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional (art. 12, Lei Complementar nº 123/2006), regime próprio de arrecadação de tributos devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte constitucionalmente admitido (art. 146, inciso III, alínea “d” e parágrafo único, CRFB). É interessante notar que, em ambos os projetos, mais de 28% dos sujeitos passivos comunicados tomaram atitudes tendentes à regularização tributária e fiscal¹⁵¹, bem como que as próprias normas legais (art. 34, §3º, Lei Complementar nº 123/2006) e infralegais (art. 85, § 11, Resolução CGSN nº 140/2018) atinentes às pessoas inscritas no Simples Nacional passaram a tratar especificamente de um procedimento prévio com o fito de incentivar a autorregularização.

Na sequência, podem ser citados os sucessivos normativos infralegais¹⁵² tratando acerca do monitoramento dos maiores contribuintes, em face dos quais, segundo dados do IBPT, foram lavrados 80% de todos os autos de infração emitidos pela referida autoridade tributária no ano de 2019¹⁵³. Percebe-se da leitura da Portaria RFB nº 4.888/2020, a qual representou a última das alterações nesse assunto, que ela não se configura como mero ato infralegal regulamentador que visou a estabelecer o acompanhamento tributário diferenciado dos sujeitos passivos considerados, em virtude do seu porte econômico-financeiro, como grandes contribuintes.

Como se depreende do referido diploma normativo, passou-se a dar grande enfoque à conformidade fiscal dos contribuintes, com a devida gestão e tratamento de condutas não aderentes para impedir a formação ou o aumento de passivos tributários, fugindo a RFB de sua costumeira conduta arrecadatória e passando esse órgão a seguir um padrão comportamental mais cooperativo, a fim de, com isso, estimular os próprios contribuintes a ter iniciativas de autorregularização para diminuir a evasão de tributos¹⁵⁴.

¹⁵¹ Sobre os citados programas e os bons resultados alcançados, conferir: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/resultados-fiscalizacao-2012.pdf/view>> e <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/resultados-fiscalizacao-2013.pdf/view>>. Acessos em: 29 ago. 2023.

¹⁵² Para acompanhar a evolução histórica de diplomas regulamentares editados pela Receita Federal, conferir: i) Portaria SRF nº 448/2002; ii) Portaria SRF nº 557/2004; iii) Portaria RFB nº 11.211/2007; iv) Portaria RFB nº 2.356/2010; v) Portaria RFB nº 641/2015; e vi) Portaria RFB nº 4.888/2020, essa ainda vigente e disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=114249>>. Acesso em: 29 ago. 2023.

¹⁵³ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. [S.l.]. 2020, p. 15.

¹⁵⁴ BRAZ SIQUEIRA, Pedro Henrique. O monitoramento dos Maiores Contribuintes: uma aplicação de regulação responsiva?. **Journal of Law and Regulation**, [S. l.], v. 8, n. 1, 2022, p. 91-92.

É possível listar também a edição em 2018 da Consulta Pública RFB nº 04¹⁵⁵, que, a despeito de não ter sido finalizada e, com isso, havido a subsequente introdução pelo órgão tributário federal de norma infralegal, caracterizou uma tentativa para a instituição de um programa amplo de estímulos à conformidade tributária, que seria cognominado “Pró-Conformidade”, mediante a adoção por todos os contribuintes de práticas aderentes à legislação¹⁵⁶.

A despeito de ter sido engendrado nos moldes do programa de conformidade paulista “Nos Conformes” (Lei Complementar Estadual nº 1.320/2018), a tentativa foi frustrada em razão de severas críticas constantes das manifestações da sociedade civil, especialmente relacionadas: i) ao veículo introdutório normativo; ii) ao viés extremamente rigoroso e punitivo em caso de desalinhamento com os ditames legais e, por outro lado, de baixo estímulo para que as pessoas físicas e jurídicas permanecessem aderentes às normas tributárias principais e acessórias; iii) aos critérios escolhidos para realizar a classificação dos contribuintes; e iv) à ausência de um ferramental que possibilite o gerenciamento de riscos e alcance da efetiva conformidade fiscal por meio de cooperação entre o Fisco federal e o sujeito passivo¹⁵⁷.

De toda a sorte, a autoridade tributária federal não relegou o assunto ao esquecimento, como se denota de posteriores medidas regulamentares por ela editadas em sentido bastante parecido, como o Programa de Apoio à Conformidade Tributária – PAC/PJ, lançado no ano de 2021 e que visava a promover, dentro do âmbito de atendimento virtual ao contribuinte disponibilizado pelo próprio órgão fazendário federal¹⁵⁸, a comunicação de pessoas jurídicas com a indicação de providências para que elas se adequassem aos termos da legislação tributária, mediante o cumprimento volitivo de obrigações antes do começo de qualquer procedimento de cunho fiscalizatório¹⁵⁹. De acordo com dados da própria autoridade tributária federal, no ano de lançamento do aludido programa mais de 45 mil empresas foram

¹⁵⁵ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/audiencias-e-consultas-publicas/2018-1/portaria-que-institui-programa-de-estimulo-a-conformidade-tributaria-pro-conformidade-no-ambito-da-secretaria-da-receita-federal-do-brasil>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

¹⁵⁶ MARTINS, Leandro. *op. cit.*, p. 215.

¹⁵⁷ ARAÚJO, Ésio Vieira de. **Programas de conformidade fiscal como quebra de paradigmas**. 154 f. Dissertação (Programa Stricto Sensu em Direito) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2022, p. 30.

¹⁵⁸ O sistema da RFB e-CAC foi instituído por intermédio da IN SRF nº 580/2005, mas é atualmente regulamentado pela IN RFB nº 2.066/2022, disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=123085#2325984>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

¹⁵⁹ ARAÚJO, Ésio Vieira de. *op. cit.*, p. 30-31.

orientadas para o cumprimento de deveres instrumentais relacionados às escriturações fiscais digitais¹⁶⁰, que formam o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped¹⁶¹.

Outro exemplo é a Portaria RFB nº 28/2021, que instituiu o Comitê Gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – Confia, com o intuito de melhorar o relacionamento entre o Fisco federal e os contribuintes calcado nos ideais de colaboração, confiança e transparência entre os sujeitos do liame jurídico-tributário, bem como de prevenção de comportamentos em desconformidade com as normas que tratam de obrigações principais e acessórias de natureza tributária e fiscal¹⁶². Dentre as competências do referido órgão gestor (art. 3º), destacam-se a de: i) fixar as diretrizes e as políticas gerais do Programa Confia, sempre em linha aos desígnios estratégicos institucionais da autoridade tributária federal; ii) propor ao Secretário da RFB a edição de atos normativos relativos ao modelo do referido programa de conformidade, ao Código de Boas Práticas Tributárias (CBPT), e às diretrizes para o Marco de Controle Fiscal (MCF); e iii) aprovar o processo de trabalho para execução operacional do Confia.

Foram editados, desde então, normativos infralegais para a criação do “Fórum de Diálogo” (Portaria RFB nº 71/2021), com o fim de servir de meio comunicacional permanente entre o órgão tributário federal e os contribuintes participantes do citado programa¹⁶³, e do Centro Nacional do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – Centro Confia (Portaria RFB nº 209/2022), responsável pela coordenação e gestão administrativas das atividades desenvolvidas no espectro do Programa Confia, bem como para permitir a realização do teste de procedimentos (Portaria RFB nº 210/2022) visando a aperfeiçoar o relacionamento cooperativo entre o órgão fazendário federal e as empresas

¹⁶⁰ Sobre o PAC/PJ e outras ações de autorregulação promovidas pela RFB no ano de 2021, mediante a utilização da malha fiscal, e que implicaram o ingresso de R\$ 2,7 bilhões em tributos, conferir: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao-2021-2022.pdf/view>>. Acesso em: 29 ago. 2023.

¹⁶¹ O Sped foi criado pelo Decreto nº 6.022/2007 e se configura como o instrumento que agrega as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos contábeis e fiscais de pessoas físicas e jurídicas que desenvolvem atividade empresária, por meio de fluxo único e computadorizado de informações e propriedades de transações comerciais efetuadas (v.g.: entrada e saída de mercadorias, serviços prestados, tributos apurados e recolhidos, créditos e benefícios fiscais etc.). Sobre a temática, conferir: FERNANDES, Edison Carlos. Compliance tributário eletrônico: conformidade no SPED. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Org.). **Compliance no direito tributário**. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, v. 7, 2020, p. 235-241.

¹⁶² MARTINS, Antonio Roberto. **A consulta fiscal como instrumento de conformidade cooperativa entre a Receita Federal do Brasil e os contribuintes**. 106 f. Dissertação de Mestrado Profissional (Núcleo de Pós-Graduação em Administração – NPGA) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2023, p. 37.

¹⁶³ Conferir o Estatuto do Fórum de Diálogo, aprovado pelo Comunicado CF/CONFIA nº 1, 2021, em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estatuto-do-forum-de-dialogo>>. Acesso em: 2 set. 2023.

participantes do Fórum de Diálogo, e a testar os processos de trabalho em formato cooperativo, nos termos delineados pelos membros do fórum em comento, no que toca à renovação das certidões de que tratam os arts. 205 e 206 do CTN, bem como aos exames de questões fiscais de iniciativa do Fisco federal ou do contribuinte.

A arquitetura desse novo projeto, que é calcada na análise histórico-comportamental dos contribuintes de aderência à legislação tributária e no conhecimento pela RFB das estruturas e dos processos de controle internos dos sujeitos passivos, passará por cinco etapas, como explica Antonio Roberto Martins¹⁶⁴:

De acordo com as informações disponíveis sobre o programa, no site da RFB, na fase de alinhamento, grupos de trabalho formados por representantes da RFB e do setor manufatureiro, traçaram os objetivos do programa com base no interesse da RFB e das grandes empresas. Em seguida, iniciou-se a fase de desenho, que visa a construção de um modelo de conformidade cooperativa baseado nas diretrizes da OCDE e nas melhores práticas internacionais. Na terceira fase, a de teste, o modelo concebido anteriormente será usado em um pequeno grupo de contribuintes voluntários, através de um projeto-piloto para validá-lo e melhorá-lo. Na quarta etapa, a de implementação, o programa de conformidade cooperativa será inicialmente implementado para um pequeno grupo de contribuintes interessados. E, por fim, na quinta etapa, a de expansão, o programa envolverá gradativamente um número maior de contribuintes que queiram participar, dependendo da capacidade operacional.

Não obstante, esse grande projeto da RFB ainda se encontra em desenvolvimento, tendo sido cumprida de forma integral tão somente a primeira fase, e sem notícias de maiores avanços desde novembro de 2022, data em que ocorreu a última reunião do Fórum de Diálogo, conforme consta de sítios eletrônicos oficiais que trazem informações sobre o Programa Confia¹⁶⁵. Em que pese algumas críticas quanto à timidez das medidas fazendárias e à impossibilidade de essas abarcarem a plêiade de possíveis circunstâncias envolvendo o Fisco e o contribuinte e nas quais a cooperação tributária se faria interessante¹⁶⁶, as tentativas de se estabelecer um novo contexto na relação tributário-fiscal, em especial quando se consideram os ditames do art. 7º da recém aprovada Lei nº 14.689/2023, aumentam as expectativas de que a futura implementação do programa gere a redução da quantidade de contendas administrativas em matéria tributária¹⁶⁷.

¹⁶⁴ MARTINS, Antonio Roberto. *op. cit.*, p. 38.

¹⁶⁵ Conferir: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>> e <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/Atas>>. Acessos em 2 set. 2023.

¹⁶⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 53, 2023, p. 219-221.

¹⁶⁷ MARTINS, Antonio Roberto. *op. cit.*, p. 38.

De todo o modo, verifica-se que o espaço para a autorregularização na seara administrativa da RFB se mostra um terreno ainda não totalmente explorado e passível de aprimoramentos para fins de angariar um maior ingresso de receitas tributárias.

Mais propriamente no âmbito do processo administrativo fiscal, merece destaque o fato de que, desde 2005, foi possibilitada a prática de atos e termos por meio eletrônico, o que foi devidamente regulamentado no âmbito da RFB, sofrendo mudanças legislativas e regulamentares ao longo do tempo e conforme evolução tecnológica dos sistemas existentes¹⁶⁸. Essa medida facilitou bastante a interação entre esse órgão fazendário e os sujeitos passivos, viabilizou uma economia de recursos públicos e um maior controle e transparência na atuação dos servidores públicos da administração tributária federal, além de uma tramitação mais célere dos feitos do contencioso administrativo, aumentando assim a eficiência arrecadatória da União, conforme apuração feita em 2012 pela Coordenação-Geral da Arrecadação e Cobrança da RFB¹⁶⁹.

Na sequência, podem ser listados o já preconizado contencioso administrativo fiscal classificado como de pequeno valor, o qual teve o condão de ocasionar um aumento da “eficiência administrativa, ao manter contribuintes com a possibilidade de ter uma via administrativa sem dispêndio com custas de ações judiciais, ao mesmo tempo que permite a União reduzir tempo e custo de julgamento de boa parte do acervo processual”¹⁷⁰, e, na esfera do CARF, as regras do Decreto nº 70.235/72 (arts. 26-A, § 6º) e de seu Regimento Interno (arts. 62, 67, §12, 72 e 74, § 4º), que vinculam a atuação dos órgãos fracionários aos precedentes firmados pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade ou de repercussão geral, às súmulas vinculantes aprovadas pela Corte Suprema, aos julgados do STJ apreciados sob o rito dos recursos repetitivos, bem como às súmulas do CARF e a atos

¹⁶⁸ A permissão de realização de atos e termos do processo administrativo fiscal de forma eletrônica ou apresentados em meio magnético ou equivalente se deu com a sanção da Lei nº 11.196/2005, que alterou o parágrafo único do art. 2º do Decreto nº 70.235/72. Uma nova redação, que contemplou a possibilidade de formalização, tramitação, comunicação e transmissão desses atos e termos processuais em formato digital, além de um tratamento próprio para a intimação eletrônica do contribuinte e a concessão de faculdade à Administração Pública federal para a digitalização de processos administrativos fiscais (arts. 23, inciso III, 64-A e 64-B, Decreto nº 70.235/72), advieram com a entrada em vigor da Lei nº 12.865/2013. Em âmbito infralegal a questão foi originalmente objeto da Portaria SRF nº 259/2006, mas está hoje sob o pálio da já citada IN RFB nº 2.066/2022, bem como das Portarias MF nº 527/2010 e RFB nº 1.674/2016, as quais se encontram disponíveis, respectivamente, em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=28488>> e <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=79024>>. Acessos em 1 set. 2023.

¹⁶⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **e-Processo – Processo Administrativo Digital** / Receita Federal do Brasil; Coordenação-Geral da Arrecadação e Cobrança – Brasil: Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), 2012, p. 7-8.

¹⁷⁰ PAULA, Daniel Giotti de; CORRÊA, Roney Sandro Freire. A NOVA MODALIDADE DE JULGAMENTO E O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DE PEQUENO VALOR: APERFEIÇOAMENTO DO SISTEMA OU MERA DISFUNÇÃO?. **REVISTA DE DIREITO INTERNACIONAL ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO**, v. 16, 2021, p. 381.

interno da Administração Pública federal com caráter vinculativo, tais como ato declaratório da PGFN aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Chefe do Poder Executivo ou súmula da AGU.

Essas alterações levaram em consideração a desnecessidade de submissão ao CARF de toda e qualquer litúgio administrativo entre o contribuinte e o Fisco federal, seja em razão da limitação da estrutura organizacional de todos os órgãos do MF envolvidos no curso do processo administrativo fiscal, seja em virtude de ser improdutivo o CARF apreciar temas e decidir de forma distinta: a) dos tribunais superiores supramencionados quando existirem decisões desses a serem observadas por todo o Poder Judiciário (arts. 926 a 928, CPC), cujos órgãos, diante da anteriormente comentada inafastabilidade da jurisdição, poderiam ser provocados para apreciar novamente a discussão na seara administrativo fiscal; ou b) do definido pelo próprio Poder Executivo da União, por qualquer de seus órgãos acima indicados, entendimento com efeito vinculante para toda a Administração Pública federal.

Revelam-se, portanto, como mudanças que visam a simplificar o próprio processo administrativo fiscal, diminuindo o tempo de tramitação dos litígios tributários, e, diante do significativo quantitativo de processos dessa espécie, conferir isonomia entre contribuintes que estejam numa situação. Ainda assim, nada impede o não recolhimento dos tributos ou a judicialização por parte dos contribuintes, o que acaba frustrando em certa medida a expectativa de obtenção de valores administrados pela RFB.

No que concerne ao contencioso judicial tributário, as modificações que vemos como mais significativas¹⁷¹ se referem: i) à possibilidade de protesto extrajudicial de créditos tributários inscritos em dívida ativa; ii) à introdução do procedimento de controle de legalidade do ato de inscrição em dívida ativa da União, previsto no art. 20-E da Lei nº 10.522/2002 e devidamente regulamentado pela Portaria PGFN nº 33/2018, como delineado em trecho anterior desse trabalho e não merecendo nova incursão; iii) à viabilidade de

¹⁷¹ Em que pese haja posicionamento em sentido contrário (SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **A mediação em matéria tributária**. 199 f. Tese: Doutorado em Direito - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021, p. 180-183), deixa-se de arrolar a mediação ao entendimento de que essa forma de autocomposição de conflitos em matéria tributária não pode envolver a Fazenda Nacional e o particular contribuinte. Com espectro limitado, encontra-se restrita às hipóteses em que o sujeito passivo da obrigação seja: a) pessoa jurídica de direito público interno; b) empresa pública, sociedade de economia mista ou subsidiária dessa que não explore atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços em regime de concorrência; ou c) órgãos ou entidades de direito público que integrem a Administração Pública federal, nos termos dos arts. 32, inciso I, e 36 a 38, todos da Lei nº 13.140/2015, e 14-A, do Decreto nº 70.235/72. Nessa linha: BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. Desafios contemporâneos da autocomposição de conflitos tributários e o novo Código de processo civil brasileiro. **Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. v. 9, n. 1 (jan./jun. 2016) – Brasília: PGFN, 2016, p. 65-66; e XAVIER, Camilla Siqueira. A ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: AVANÇOS E DESAFIOS. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, [S. l.], v. 7, n. 8, 2019, p. 38-39.

realização de negócios jurídicos processuais pela Fazenda Nacional com esteio no art. 190 do CPC; e iv) às normas que regem a súmula vinculante, a repercussão geral e as técnicas decisórias do microsistema processual de precedentes.

Quanto à primeira das mudanças, é preciso pontuar que desde 2006 havia normativo infralegal em âmbito federal autorizando o protesto, antes do ajuizamento de ação executiva fiscal, de CDA's, em especial desses títulos extrajudiciais cujos valores não superassem o montante de R\$ 10 mil (art. 1º, Portaria PGFN nº 321/2006). Havia, porém, entendimento jurisprudencial no sentido da desnecessidade e, conseqüentemente, da falta de interesse do Ente público em promover o protesto¹⁷². Diante desse quadro, foi promovida alteração legislativa por meio da Lei nº 12.767/2012, a qual, ao incluir um parágrafo único ao art. 1º da Lei nº 9.492/97, passou a prever expressamente que as certidões de dívida ativa dos entes federados e suas respectivas autarquias e fundações públicas poderiam ser objeto de protesto em caso de inadimplência do devedor.

Em um contexto, outrora abordado, no qual a cobrança judicial de dívidas de baixa monta não se mostra economicamente viável, o que inclusive levou à fixação do valor de R\$ 20 mil como um piso para que um crédito em favor da União fosse cobrado pela via executiva fiscal¹⁷³, a referida modificação legislativa, já reconhecida como compatível com a CRFB¹⁷⁴ e em sintonia com o interesse da Fazenda Nacional¹⁷⁵, se consubstanciou em medida exógena ao feito processual executivo, porquanto não seja promovida no bojo de uma execução fiscal, mas que possibilitou a redução do descumprimento pelos devedores, além de afetar a quantidade de ações exacionais a serem ajuizadas por todos os entes públicos, dentre os quais a própria União.

Ao regulamentar inicialmente o tema após o advento da Lei nº 12.767/2012, a PGFN estabeleceu um teto para a realização de cobranças extrajudiciais, da ordem de R\$ 50 mil (art. 1º, Portaria PGFN nº 429/2014), mas diante do índice considerável de recuperação de créditos à época¹⁷⁶, retirou-se posteriormente essa limitação (art. 1º, Portaria PGFN nº

¹⁷² Nesse diapasão, dentre outros: REsp 287.824, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 20/10/2005, publicado em 20/02/2006; REsp 1.093.601, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 18/11/2008, publicado em 15/12/2008; AgRg no Ag 1.172.684, Rel. Min. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 05/08/2010, publicado em 03/09/2010; e AgRg no Ag 1.316.190, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, julgado em 17/05/2011, publicado em 25/05/2011.

¹⁷³ Conferir nota de rodapé 20.

¹⁷⁴ Nesse sentido: ADI 5.135, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2016, publicado em 07/02/2018.

¹⁷⁵ Entendimento assentado no Tema Repetitivo 777 (REsp 1.686.659, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 28/11/2018, publicado em 11/03/2019).

¹⁷⁶ Em estudo acerca da cobrança extrajudicial de valores inscritos em dívida ativa, Marcelo Veiga Franco (A cobrança extrajudicial de dívida ativa como meio de enfrentamento do “gargalo” das execuções fiscais *In Revista CNJ*, Brasília, v. 3, n. 1, 2019, p. 71) aponta que nos anos de 2013 e 2014, os percentuais de

693/2015), passando o citado órgão de representação judicial a levar à protesto CDA's que totalizam valores consolidados de até R\$ 1 milhão¹⁷⁷. Esse importante instrumento foi igualmente tratado nas Portarias PGFN nº 396/2016, que criou o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (arts. 10 e 11), e nº 33/2018, a qual foi tratada anteriormente e prevê a utilização do protesto (art. 7º, inciso I), tendo-se informado de que foram recuperados mais de R\$ 3,18 bilhões no ano de 2022¹⁷⁸, a revelar a eficiência desse mecanismo de cobrança e seu potencial de desjudicializar, ao menos num primeiro momento, a exigência de valores devidos aos cofres federais.

Contudo, caso não exitoso o protesto, o que pode ocorrer, por exemplo, na hipótese de encerramento irregular das atividades de uma pessoa jurídica, a PGFN, a depender dos valores envolvidos em uma ou mais CDA's, se vê obrigada a propor a ação executiva fiscal para continuar a cobrança do crédito tributário.

Por seu turno, o negócio jurídico processual nos moldes genéricos previstos no CPC (art. 190), que representa verdadeira evolução do modelo hermético do CPC/73¹⁷⁹ de convenção entre as partes apenas em hipóteses específicas¹⁸⁰, possibilita aos litigantes, em sendo plenamente capazes, pactuarem sobre alterações no rito processual para ajustá-lo às particularidades de demanda versando sobre direitos em que admita autocomposição e acordarem sobre os ônus, poderes, faculdades e deveres processuais de cada uma delas, antes ou durante o curso do processo. A figura jurídica confere margem de negociação para que as partes possam moldar a forma, ordem e disposição para a prática de atos processuais estabelecidos em lei a um dado procedimento, consubstanciando-se em plena “autorregulação dos próprios interesses”¹⁸¹ e na prevalência do princípio da adequação do rito ao objeto posto

recuperação foram, respectivamente, de 21,23% e 18,42%. Quando considerado o percentual de 25,8% de probabilidade de recuperação integral do crédito tributário por meio da execução fiscal, indicado em estudo do Ipea de 2012, é possível aferir a proximidade do nível de êxito entre os instrumentos de cobrança e afirmar que há uma maior economicidade de tempo e de recursos quando utilizada a via do protesto.

¹⁷⁷ XAVIER, Daniel de Sabóia; NOLASCO, Rita Dias; SURIANI, Fernanda Mattar Furtado. A TECNOLOGIA E A INTELIGÊNCIA ANALÍTICA APLICADA À RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS PELA PGFN. In: FUX, Luiz; ÁVILA, Henrique; CABRAL, Trícia Navarro Xavier (Org.). **Tecnologia e Justiça Multiportas**. – Indaiatuba/SP: Editora Foco, 2021, p. 249-250.

¹⁷⁸ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *op. cit.*, p. 18.

¹⁷⁹ Cita-se, a título exemplificativo, as previsões que permitiam aos sujeitos que figuravam nos polos ativo e passivo do processo convencional sobre: i) redução ou prorrogação de prazo dilatatório; ii) suspensão do feito por até 6 meses; iii) distribuição do ônus da prova; iv) adiamento de audiência de instrução e julgamento; e v) liquidação de sentença por arbitramento, as quais eram dispostas, respectivamente, nos arts. 181, 265, inciso II e § 3º, 333, parágrafo único, 453, inciso I, e 475-C, inciso I, todos do Código Buzaid. Merece destaque, conforme pondera Cassio Scarpinella Bueno (**Curso sistematizado de direito processual civil: procedimento comum: ordinário e sumário**, vol. 2, tomo I. 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 84-85), que a cláusula de eleição de foro não se configura como um negócio jurídico processual, porquanto se realiza no plano material da relação jurídica, ou seja, de forma prévia ao ajuizamento da ação.

¹⁸⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *op. cit.*, p. 187.

¹⁸¹ *Ibid.*, p. 188.

em litígio, mas sem perder de vista as bases constitucionais processuais, em especial à garantia do devido processo legal¹⁸², o que justifica, assim, a possibilidade de controle jurisdicional quanto à validade do convencionado.

A despeito da indisponibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa, entendeu-se, com base na revisitação desse verdadeiro dogma do direito tributário e financeiro¹⁸³, que a PGFN, dentro de um dever processual geral de consensualidade, boa-fé e cooperação (arts. 3º, §2º, 5º, e 6º, CPC) e por ausência de norma proibitiva à época¹⁸⁴, poderia celebrar negócio jurídico processual¹⁸⁵. Não residem presentemente quaisquer dúvidas quanto a essa possibilidade, tendo em vista expressa previsão legal acerca do tema (art. 19, §§ 12 e 13, Lei nº 10.522/2002), tendo inclusive sido editada a Portaria PGFN nº 742/2018 para tratar do assunto.

Esse diploma infralegal, em consonância com o art. 38 da Portaria PGFN nº 33/2018, possibilita, conforme o interesse da Fazenda Nacional e desde que a celebração de negócio jurídico processual não diminua o montante dos créditos inscritos ou implique renúncia às garantias e privilégios do crédito tributário, a adequação procedimental no campo da ação executiva fiscal, tendo por objetivo “a redução da litigiosidade, a eficiência e a redução de custos (temporais e financeiros) do processo”¹⁸⁶, para fins de: i) calendarização da prática de atos processuais no feito executivo¹⁸⁷; ii) de pactuação de um plano de amortização do débito fiscal; iii) aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; e iv) modo de constrição ou alienação de bens (arts. 1º, §§ 1º e 2º, e 2º, Portaria PGFN nº 742/2018). Interessante frisar ainda a previsão de realização de reuniões entre membro do órgão de representação judicial da Fazenda Nacional e o devedor para discussão da proposta realizada por este e a possibilidade de apresentação de contraproposta da PGFN (art. 7º, Portaria PGFN nº 742/2018), abrindo margem para uma maior recuperação de débitos inscritos em dívida ativa e para diminuição da litigiosidade.

¹⁸² ASSIS, Araken de. *op. cit.*, p. 348-349.

¹⁸³ Temática que será mais bem explanada no decorrer no tópico 2.2.

¹⁸⁴ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *op. cit.*, p. 663-668. Na mesma linha: AVELINO, Murilo Teixeira. A Regulação dos negócios jurídicos processuais pela Fazenda Nacional. **Civil Procedure Review**, [S. l.], v. 11, n. 2, 2020, p. 159-164.

¹⁸⁵ Nesse sentido são os enunciados 135 (*A indisponibilidade do direito material não impede, por si só, a celebração de negócio jurídico processual*) e 256 (*A Fazenda Pública pode celebrar negócio jurídico processual*), ambos do Fórum Permanente de Processualistas Cíveis, 9 (*A cláusula geral de negócio processual é aplicável à execução fiscal*), do Fórum Nacional do Poder Público, e 17 (*A Fazenda Pública pode celebrar convenção processual, nos termos do art. 190 do CPC*), da I Jornada de Direito Processual Civil do Conselho da Justiça Federal.

¹⁸⁶ AVELINO, Murilo Teixeira. *op. cit.*, p. 165.

¹⁸⁷ Ao nosso sentir, essa hipótese é ligada à previsão contida no art. 191 do CPC, razão pela qual seria imprópria a sua inclusão no referido normativo infralegal, cuja ementa faz menção tão somente aos arts. 190, do CPC, e art. 19, § 13, da Lei nº 10.522/2002.

Não obstante, é preciso reconhecer que a utilização do instituto pela PGFN exige a existência do instrumento jurídico processual, o que, invariavelmente, força a máquina judiciária federal a receber execuções fiscais, não se colaborando, assim, com a necessária diminuição de demandas judiciais.

Merece, por fim, constar dessa lista de providências estatais visando ao aprimoramento do sistema normativo processual, no qual a execução fiscal e as ações antiexacional se encontram inseridas, a criação e ulterior expansão de técnicas processuais de combate ao número cada vez maior e pulverizado de processos judiciais, dentre os quais os que tratam da matéria tributária, como previamente demonstrado pelos vários números apresentados.

Diante das dificuldades que o Poder Judiciário encontrava, em especial desde o advento da CRFB, para fazer frente à enorme quantidade de ações em tramitação, nas quais normalmente o provimento final dava solução tão somente entre as partes litigantes e a prestação do serviço estatal adjudicatório era pouco efetiva, o Congresso Nacional passou a aprovar legislações com o escopo de promover reformas processuais pontuais¹⁸⁸. Dentre as mudanças legiferantes, houve a criação, pela EC 45/2004, dos institutos da súmula vinculante (art. 103-A, CRFB), e da repercussão geral¹⁸⁹ (art. 102, § 3º, CRFB), ambos ligados ao exercício da jurisdição constitucional pela Suprema Corte¹⁹⁰, bem como a instituição de sistemáticas processuais específicas para os recursos extraordinário e especial em caso de multiplicidade de recursos com esteio em idêntica controvérsia no âmbito do STF e do STJ, sendo que os quatro mecanismos processuais implicaram verticalização das decisões desses Tribunais de superposição e, com isso, confiavam uniformidade, previsibilidade e estabilidade às relações jurídicas levadas ao crivo dos juízes de primeiro e segundo graus de jurisdição.

A súmula com efeito vinculante, regulamentada pela Lei nº 11.417/2006, caracteriza-se como enunciado que externaliza, a partir de reiteradas decisões judiciais do STF em sede de controle difuso ou abstrato de constitucionalidade, a posição dessa Corte sobre determinada temática do direito, possuindo caráter cogente em relação aos demais órgãos

¹⁸⁸ Um resgate histórico da crise numérica e das ondas renovatórias legislativas em matéria processual pode ser conferida em: CAVALCANTI, Marcos de Araújo. **Incidente de resolução de demandas repetitivas (IRDR)**. 1 ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 103-144.

¹⁸⁹ A demonstração formal e fundamentada da repercussão geral da questão constitucional discutida passou a ser obrigatória para os casos em que a intimação do acórdão objeto do recurso extraordinário se deu após 30/04/2007, data da publicação da Emenda Regimental nº 21, que acresceu dispositivo ao Regimento Interno do STF para regulamentar a temática no âmbito da Suprema Corte. Nesse sentido: AI 664.567-QO, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 18/06/2007, publicado em 06/09/2007.

¹⁹⁰ Embora não seja objeto do presente trabalho, maiores detalhes sobre o controle de constitucionalidade das leis podem ser encontrados na obra de Virgílio Afonso da Silva (*op. cit.*, p. 566-615).

judicantes e à Administração Pública direta e indireta das três esferas federativas¹⁹¹, enquanto a repercussão geral, normatizada no CPC/73 (art. 543-A), pela Lei nº 11.418/2006, é verdadeiro pressuposto constitucional e intrínseco de admissibilidade do recurso extraordinário (filtro recursal), apto a garantir que a discussão apresentada ao STF seja relevante e transcenda os limites da lide e o interesse das partes envolvidas no feito¹⁹².

Por outro lado, os ritos dos recursos repetitivos foram acrescidos ao CPC/73 em sede de recurso extraordinário pela predita Lei nº 11.418/2006 (art. 543-B), e em sede de recurso especial pela Lei nº 11.672/2008 (art. 543-C), sendo que ambos configuram-se como métodos de julgamento em bloco, no qual um recurso (extraordinário ou especial), é escolhido como representativo de certa controvérsia (recurso-piloto) e, uma vez afetado e futuramente decidido pelo tribunal constitucionalmente competente (STF ou STJ), será a tese nele firmada replicada em todos os demais casos pendentes de julgamento em que haja a mesma discussão jurídica, o que alterou o próprio comportamento processual da PGFN, que passou a vincular sua atuação aos precedentes firmados¹⁹³, e a legislação federal¹⁹⁴.

Com a entrada em vigor do CPC, o regramento passou a ser comum aos recursos extraordinário e especial¹⁹⁵, de modo que a metodologia de julgamento pela sistemática dos repetitivos e de fixação de tese jurídica¹⁹⁶ é atualmente a mesma para ambas as espécies recursais, como apontam Cândido Rangel Dinamarco e Bruno Vasconcelos Carrilho¹⁹⁷:

¹⁹¹ SILVA, Virgílio Afonso da. *op. cit.*, p. 578-579.

¹⁹² MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. – 2. ed. rev. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 32-35. Na mesma linha: LEMOS, Vinicius Silva. A REPERCUSSÃO GERAL NO NOVO CPC: A CONSTRUÇÃO DA VINCULAÇÃO DA DECISÃO DE MÉRITO PROFERIDA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO STF. **Revista Eletrônica de Direito Processual**, [S. l.], v. 18, n. 1, 2017, p. 407-408.

¹⁹³ Conferir Parecer PGFN nº 396/2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=43588>>. Acesso em: 12 set. 2023.

¹⁹⁴ Houve tratamento legal do assunto por intermédio da Lei nº 12.844/2013, que, ao acrescentar dispositivos à Lei nº 10.522/2002, previu a possibilidade de dispensa de apresentação de contestação, recursos ou contrarrazões, e a autorização de desistência de recursos outrora interpostos, desde que não houvesse outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versasse acerca de matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional no âmbito do STF ou do STJ, com exceção neste último para os casos em que ainda fossem possível a apreciação do tema pela Suprema Corte, o que pode ocorrer diante da já apontada estratificação constitucional e legal da matéria tributária no arcabouço normativo pátrio. Com o advento do CPC, fez-se necessário nova alteração da Lei nº 10.522/2002 para as devidas adequações, o que foi feito por meio da Lei nº 13.874/2019.

¹⁹⁵ O regramento processual acerca dos recursos extraordinário e especial foi apontado anteriormente, mas vale salientar os dispositivos que tratam acerca da própria repercussão geral (art. 1.035) e do julgamento dos recursos afetados à sistemática dos repetitivos (arts. 1.036 a 1.041).

¹⁹⁶ Virgílio Afonso da Silva aponta que desde o ano de 2008 o STF “passou a sintetizar em teses as decisões em recursos extraordinários com repercussão geral reconhecida” (*op. cit.*, p. 580). No entanto, e a despeito da menção ao termo “tese” no § 5º do art. 543-A do CPC/73, verifica-se que essa praxe não era seguida em todos os julgamentos de casos com repercussão geral, como se percebe, a título exemplificativo, do acórdão prolatado em julgamento acerca da incidência de ICMS na importação de equipamento médico por sociedade civil não contribuinte do referido imposto estadual (RE 439.796-RG, Tema 171/STF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2013, publicado em 17/04/2014). Consta informação no sítio eletrônico do

A técnica dos julgamentos por amostragem nos recursos extraordinário e especial repetitivos é admissível quando em um número significativo desses recursos repetem-se as mesmas questões de direito (CPC, art. 1.036, *caput*). O Tribunal toma dois ou mais recursos como paradigmas e a tese jurídica que ali vier a ser fixada repercutirá nos processos pendentes, para que (a) não tenham seguimento os recursos extraordinários ou especiais já interpostos contra decisão coincidente com a orientação fixada no julgamento paradigma (CPC, art. 1.040, inc. I), (b) os acórdãos divergentes da posição assumida sejam reexaminados pela turma julgadora no tribunal de origem (CPC, art. 1.040, inc. II) e (c) nas causas pendentes de julgamento em primeiro e segundo grau de jurisdição seja aplicada a tese fixada (CPC, art. 1.040, inc. III).

A implantação dessa técnica insere-se no contexto de um movimento voltado a superar os inconvenientes dos microprocessos que se multiplicam às dezenas, centenas ou quiçá milhares, todos portadores da mesma questão jurídica a ser decidida tantas vezes quantos forem esses microprocessos. Quando tantos casos tramitam isoladamente pelo Poder Judiciário, sua dispersão e a repetição do julgamento da mesma *quaestio juris* constituem fatores perversos de contrariedade à promessa constitucional de tutela jurisdicional em tempo razoável (Const., art. 5º, inc. LXXVIII), além de atentarem contra o desiderato de harmonia entre julgados.

O legislador ordinário, procurando combater ainda mais o elevado número de processos judiciais e evitar a dispersão jurisprudencial que ocorreu em virtude da multiplicidade de julgamentos sobre um dado assunto, inclusive ampliou a possibilidade de utilização dessa modelagem técnico-processual de solução em bloco. Fez constar no CPC em vigor o instrumento do IRDR (arts. 976 a 987), procedimento incidental por meio do qual um tribunal competente¹⁹⁸, diante de constatada repetição de processos que tratem de uma mesma controvérsia de direito e de chance de afronta à isonomia e à segurança jurídica,

Suprema Corte que a redação da tese foi aprovada posteriormente, nos termos do item 2 da Ata da 12ª Sessão Administrativa do STF, realizada em 09/12/2015.

¹⁹⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *op. cit.*, p. 215-216.

¹⁹⁸ As normas atinentes ao IRDR não fazem qualquer delimitação quanto aos tribunais pátrios (art. 92, incisos I, II, II-A e IV a VII, CRFB) que poderão instaurar o referido incidental processual. Não por outra razão, o órgão Pleno do TST editou a Instrução Normativa nº 39/2016, regulamento que prevê, dentre outras coisas, a aplicação ao processo do trabalho das normas do CPC que regem o IRDR (art. 8º). Quanto à temática tributária de interesse da União, não nos parece haver dúvida quanto à competência dos Tribunais Regionais Federais para iniciar, processar e apreciar o incidente em comento, em especial diante da regra do art. 987 do CPC, que dispõe sobre o cabimento de REsp e de RE em face do julgamento do mérito do incidente, apreciação judicial essa cuja tese precisa ser aplicada no caso selecionado ou nas causas em andamento ou sobrestadas que versem sobre a questão de direito repetitiva, conforme assentado pelo STJ mediante técnica de interpretação conforme a constituição (REsp 1.798.374, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Corte Especial, julgado em 18/05/2022, publicado em 21/06/2022). No âmbito do próprio STJ, admitiu-se a instauração do IRDR nos processos de competência recursal ordinária e de competência originária (AgInt nos EDcl na Pet 13.602, Rel. Min. Humberto Martins, Corte Especial, julgado em 25/05/2021, publicado em 27/05/2021; AgInt na Pet 11.838, Rel. Min. Laurita Vaz, Rel. para acórdão Min. João Otávio de Noronha, Corte Especial, julgado em 07/08/2019, publicado em 10/09/2019). Por sua vez, o STF decidiu pela impossibilidade de utilização desse incidente processual aos fundamentos de que: a) as suas competências encontrarem-se previstas nos róis do art. 102 da CRFB; e b) existe técnica de julgamento por amostragem própria para o recurso extraordinário (Pet 8.420 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 15/05/2020, publicado em 26/05/2020).

pronuncia-se de forma prévia sobre a questão jurídica comum a todos os litígios e fixa tese que, posteriormente, será aplicada na causa-piloto e nos demais feitos repetitivos¹⁹⁹.

Em que pese o dever de observância obrigatória pelos órgãos do Poder Judiciário das súmulas vinculantes, de acórdão proferido em recurso extraordinário com repercussão geral²⁰⁰ e de decisão prolatada em caso repetitivo, os enunciados vinculativos não são editados a todo o momento²⁰¹ e os precedentes qualificados não são exarados em curto espaço de tempo. Sobre esses, frisa-se que a despeito de o CPC indicar o prazo de 1 ano para a realização do julgamento de mérito dos casos em que haja repercussão geral reconhecida (art. 1.035, § 9º) e dos processos sujeitos às técnicas decisórias do microsistema processual de precedentes (arts. 980 e 1.037, § 4º), tem-se notícia de que o STF demora, segundo dados mais atualizados, em média 3 anos e 10 meses entre a data da admissão da repercussão geral e o julgamento do feito²⁰², bem como de que, o lapso temporal médio, no ano de 2020, entre a afetação pelo STJ de um dado tema ao rito repetitivo e a publicação do acórdão de mérito do recurso especial escolhido foi de pouco mais de dezesseis mês²⁰³.

Ademais, e como já abordado neste capítulo, não há qualquer impeditivo, diante da garantia individual de acesso à justiça, de ajuizamento de ações antiexacionais pelos contribuintes devedores, os quais, a depender da situação econômica em que se encontram ou da intenção evasiva que possuam, podem atuar processualmente de forma protelatória, o que torna a recuperação do crédito tributário ainda mais complexa e demorada.

Embora tramitem no atual momento no Congresso Nacional louváveis proposituras²⁰⁴ com vistas a dar soluções, ainda que parciais, a todo o problema processual e de cobrança do

¹⁹⁹ CAVALCANTI, Marcos de Araújo. *op. cit.*, p. 178.

²⁰⁰ Embora a repercussão geral não conste expressamente do rol do art. 927 do CPC, tem de haver, para além do entendimento de que essa lista não é taxativa, a leitura sistêmica de outros dispositivos da Lei Adjetiva (arts. 1.030, incisos I e II, 1.035, §§ 5º e 8º, 1.039, parágrafo, único, e 1.042, *caput* e § 2º), dos quais se percebe que o tribunal de origem estará vinculado ao decidido pelo STF em sede de juízo de reconhecimento de repercussão geral sobre um dado tema. Nessa linha: LEMOS, Vinicius Silva. *op. cit.*, p. 411-419.

²⁰¹ Existem tão somente cinquenta e oito súmulas vinculantes editadas ao longo dos 16 anos de vigência da Lei nº 11.418/2006 (art. 11), a indicar um média de menos de quatro enunciados vinculativos por ano.

²⁰² Conferir a aba “Tempo para decisão dos temas com RG reconhecida”, que consta do Pannel Corte Aberta, disponível em: <https://transparencia.stf.jus.br/extensions/repercussao_geral/repercussao_geral.html#data-tab-1>. Acesso em: 13 out. 2023.

²⁰³ Conferir o “Plano estratégico STJ 2021-2026, disponível em: <<https://transparencia.stj.jus.br/gestao-estrategica/objetivos-estrategicos/>>. Acesso em: 13 out. 2023.

²⁰⁴ Cita-se, a título exemplificativo, os seguintes projetos apresentados nos últimos 2 anos: i) PL 4287/2023, com previsão de dispor sobre a autorregularização incentivada de tributos administrados pela RFB e que já foi aprovado nas duas Casas Congressuais e sancionado na forma da Lei nº 14.740/2023; ii) PL 3615/2023, cujo objetivo é estabelecer normas sobre as certidões e informações dos órgãos públicos referentes aos contribuintes pessoas físicas e jurídicas junto aos órgãos de Receita Federal, Estadual ou Municipal, inclusive de suas Procuradorias; iii) PL 2652/2023, que visa a estabelecer novos critérios para a aplicação de multas tributárias; iv) PL 613/2023, o qual institui nova disciplina à multa qualificada em matéria tributária no âmbito federal; v) PLP’s 125/2022 e 17/2022, cujos propósitos são de criar um Código de Defesa do Contribuinte; vi) PL 2486/2022, que pretende instituir a arbitragem em matéria tributária e aduaneira; vii) PL 2488/2022, cujos

crédito tributário de titularidade da União que foi cuidadosamente abordado até agora neste trabalho, as tentativas de correção das ineficiências dos instrumentos jurídico-processuais ainda precisarão percorrer todo o curso do processo legislativo, o que ainda pode demorar tempo razoável e, a depender do texto final aprovado, não sanar satisfatoriamente os problemas apontados.

Nesse complicado e pouco animador cenário, parece-nos que uma solução demandada de algo tempo, pautada numa justiça fiscal consensual²⁰⁵ e possibilitadora da recuperação de valores devidos à União, que deveriam ter sido recolhidos pelos contribuintes para serem utilizados no financiamento dos serviços públicos e governamentais, é a denominada transação tributária, a qual se encontrava no plano federal em verdadeiro estágio de hibernação por opção político-legislativa, quando considerados os quase 55 anos de vigência do CTN e as conhecidas experiências de Entes subnacionais²⁰⁶.

As linhas que virão em continuidade abordarão esse instituto.

objetivos são normatizar a cobrança da dívida ativa da Administração Pública direta e indireta e substituir a Lei nº 6.830/80; viii) PLP 124/2022, com o qual se almeja instituir normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária; ix) PL 2383/2022, cujo objetivo é dispor sobre o processo administrativo fiscal federal; x) PL 2384/2022, com o fito de tratar acerca do processo de consulta quanto à aplicação da legislação tributária e aduaneira federal; xi) PL 2485/2022, o qual dispõe sobre a mediação tributária no âmbito da União; xii) PLP 88/2022, que cria regras gerais para o contencioso administrativo fiscal; e xiii) PL 450/2022, cujo finalidade é alterar o Decreto nº 70.235/72, para adequar esse Diploma Legal aos princípios gerais do processo administrativo e do processo civil garantidores dos contribuintes, bem como para disciplinar o processo administrativo fiscal digital. Embora anterior ao período bienal recortado, o PLP 178/2021, que tinha o propósito de criar o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias, também merece ser listado, pois foi aprovado e sancionado como Lei Complementar nº 199/2023.

²⁰⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transação tributária: paradoxos e possibilidades. **Tributação em Revista**, v. 56, 2010, p. 23.

²⁰⁶ Sobre essas experiências, cita-se, a título exemplificativo, as legislações dos Estados da Bahia (Lei Estadual nº 12.218/2011, para fins do ICMS), de Pernambuco (Lei Complementar Estadual nº 105/2007) e do Rio Grande do Sul (Lei Estadual nº 6.537/73, com redação conferida pela Lei Estadual nº 11.475/2000) e dos Municípios de Belo Horizonte (Lei Municipal nº 8.725/2003, para fins do ISSQN), de Campinas (Lei Municipal nº 12.920/2007) e de Curitiba (Lei Municipal nº 68/2008).

2. O INSTITUTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA MODALIDADE EM ÂMBITO FEDERAL

A incursão ao estudo da transação tributária poderia ter início a partir da análise do art. 171 do CTN, dispositivo que expressamente dispõe sobre a referida forma de extinção do crédito tributário. Contudo, marchar deste ponto dentro do sistema normativo pátrio e abordar suas características para construir um entendimento acerca da referida figura deixaria de levar em consideração algo deveras importante: a adjetivação da transação como “tributária” apenas qualifica essa figura jurídica, com raízes no ramo²⁰⁷ do direito civil e expressamente prevista nos arts. 840 a 850 do CC.

Não é demais lembrar ainda que o vocábulo “transação” também é utilizado no âmbito do processo civil e consta tanto como razão para a extinção processual em fase de conhecimento ou de execução (arts. 487, inciso III, alínea “b”, e 924, inciso III, CPC), quanto como causa modificativa ou extintiva de pretensão executória (arts. 525, § 1º, inciso VII, e 535, § 1º, inciso VI, CPC), mantendo assim a tradição das leis adjetivas brasileiras²⁰⁸ e que remonta às primeiras legislações vigentes no país em tempos coloniais, como será a seguir esboçado.

Diante da apropriação múltipla do instituto da transação por mais de um tronco jurídico, é importante tentar captar os aspectos basilares dessa figura, a fim de lhe conferir um núcleo indecomponível. Uma abordagem nesse rumo de ideias foi realizada em diversos estudos que servirão de base para o desenvolvimento desta parte do trabalho, e nos parece

²⁰⁷ Além de a categorização ou divisão do direito em ramos ser feita para fins didáticos, como asseveram Miguel Reale (**Lições preliminares de direito**. 27. ed. – São Paulo: Saraiva, 2002, p. 339) e Carlos Ari Sundfeld (**Fundamentos de Direito Público**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 134-137), é certo que essa prática reflete uma evolução na metodologia de elaboração e organização de normas jurídicas. Como pondera Flávia Lages de Castro (**História do Direito: geral e Brasil**. 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 17-25; 47-64 e 92), os romanos foram os primeiros a se preocupar em dividir o direito positivo, baseando-se para tanto na história, na origem da norma, na aplicação ou no destinatário desta. Acerca do direito romano, José Carlos Moreira Alves (*op. cit.*, p. 79-89), assevera que o direito objeto era classificado quanto à forma, à fonte, à extensão e ao interesse (*utilitas*), residindo nesta última a divisão entre *ius publicum* (direito público), o qual representa o interesse estatal, e *ius priuatum* (direito privado), que compreendia os interesses particulares e era subdividido em *ius ciuile* (direito civil ou próprio dos cidadãos romanos) e *ius gentium* (direito das gentes, aqui compreendidos os comumente observados em Roma e pelos demais povos conhecidos pelos romanos).

²⁰⁸ Na qualidade de causa de extinção processual, o CPC/73 continha previsões semelhantes sobre a transação nos arts. 269, inciso III, e 794, inciso II, ao passo que o Código de Processo Civil de 1939 dispunha nesse mesmo sentido em seu art. 206. Por seu turno, como motivo para se oferecer pretensão resistida, a transação era prevista nos arts. 475-L, inciso VI, 741, inciso VI, ambos do CPC/73, e 1.010, inciso II, e 1.011, ambos da Lei Adjetiva de 1939. Interessante pontuar que até em algumas das legislações primeiras processuais editadas após a Proclamação da República no Brasil constaram normas nesse sentido, conforme se percebe dos arts. 219, alínea “c”, e 302, alínea “g”, e 303, alínea “b”, todos do Decreto nº 848/1890, que conferia organização à Justiça Federal.

encontrar respaldo sob a ótica da Teoria Geral do Direito, merecendo em relação a essa última colocação serem feitas duas ponderações.

A primeira delas é de que o direito administrativo, na qualidade de ramo próprio e autônomo da ciência do direito e do arcabouço normativo brasileiro, surge no final do século XVIII, haja vista que antes disso o conjunto de regras aplicáveis à Administração Pública não era enquadrado de forma separada, mas sim encravado dentro do direito civil²⁰⁹. Essa primazia civilista que conduziu a produção jurídica normativa e doutrinária ao longo do tempo foi observada por José Cretella Júnior, que, em contraponto, propôs verdadeira metodologia calcada no exame conjunto de institutos existentes tanto no direito privado quanto no direito público²¹⁰ para extrair um mínimo significado comum e essencial a ambos²¹¹ ou, conforme aponta o citado autor, a “categoria jurídica”²¹².

Tendo em vista que o direito tributário, como divisão autônoma, foi extraído dos domínios do direito administrativo²¹³, a aludida metodologia, em que há verdadeiro “delineamento da forma pura, mediante análise do instituto, nos dois campos; a síntese

²⁰⁹ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. 500 Anos de Direito Administrativo Brasileiro. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 5, janeiro/fevereiro/março, 2006, p. 1-3.

²¹⁰ Embora a separação entre direito privado e direito público tenha sido tratada em nota anterior (nota de rodapé 207), cabe ainda pontuar que mencionada divisão é a gênese do que culmina séculos depois na compartimentação do direito nos mais diferentes ramos. Como sustentam Maria Sylvania Zanella Di Pietro e Wallace Paiva Martins Junior (*op. cit.*, p. 163-168) e Carlos Ari Sundfeld (**Fundamentos de Direito Público**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 140-142), esse fenômeno ganhou força a partir da categorização das normas jurídicas segundo a maneira com que elas regulam uma dada relação jurídica, ou, em síntese, segundo o regime jurídico criado pela norma posta no sistema jurídico. No caso do regime de direito privado (v.g.: direitos civil e comercial), estariam albergadas relações jurídicas em que se institui vínculo pautado pela isonomia e pela coordenação entre sujeitos (o que conduz ao fato de normalmente serem particulares e, por isso, se falar em interesses estritamente dessa natureza). Noutro giro, o regime de direito público (v.g.: constitucional, penal, administrativo, tributário, processual) decorre de norma que confira tratamento diferenciado a uma das partes ou ao objeto do liame jurídico, em nítido caráter institucional e subordinativo, em que existem prerrogativas e restrições conferidas ao Estado. Segundo Sundfeld (**Fundamentos de Direito Público**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 152-186), haveria princípios gerais de direito público que, ao tempo em que conferem a separação entre os direitos privado e público, igualmente esculpe o regime jurídico desse último, sendo eles: a) autoridade conferida ao Estado; b) submissão estatal à ordem jurídica posta; c) função, então dever jurídico voltado a uma finalidade específica; d) igualdade de tratamento conferida pelo Estado aos particulares; e) produção de atos estatais em ambiente de processualidade, que foi abordado no primeiro trecho da dissertação; f) publicidade e transparência da atuação do Estado; g) natureza objetiva da responsabilidade estatal por seus atos comissivos e omissivos; e h) isonomia entre as pessoas políticas.

²¹¹ CRETELLA JÚNIOR, José. As categorias jurídicas e o direito público. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, [S. l.], v. 62, n. 2, 1966, p. 215-218.

²¹² *Ibid.*, p. 214.

²¹³ Nesse diapasão, inclusive indicando a separação entre os direitos administrativo, financeiro e tributário: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial**. – 7. ed. rev., atual. e aum. – Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1989, p. 43; MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário** - vol. 1. 4. ed. rev., aum. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 31-45; DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. 500 Anos de Direito Administrativo Brasileiro. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 5, janeiro/fevereiro/março, 2006, p. 11; e BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 37-38.

conceitual através da eliminação do acessório e da retenção do essencial; o reingresso, num e noutro campo, com uma noção incomprometida, pronta a flexionar-se para atender às peculiaridades inconfundíveis do setor diversificado”²¹⁴, é plenamente aplicável e auxiliará na demarcação do que é a essência de uma figura jurídica e, por essa razão, deve ser migrado para fins de se plasmar o novo instituto em outro setor do sistema jurídico.

Por sua vez, a segunda consideração é no sentido de que a exegese feita pelo operador de um dado ramo do direito não pode conduzir a instituição de conceitos novos e distintos dos previstos em ramo diverso desse mesmo sistema jurídico, devendo-se observar o conteúdo jurídico já consagrado. Com isso, evita-se correr o risco da concepção de institutos de nome similar, mas substâncias totalmente desconexas, o que, por certo, não colaboraria para coerência e integralidade do direito.

Sobre essa temática, são válidas as considerações feitas por Alfredo Augusto Becker²¹⁵:

Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico.

Com toda razão, o Professor da Universidade de Roma, Emilio Betti, especialista em hermenêutica, roga atenção para o deplorável fato de grande parte dos juristas ainda não terem demonstrado o mínimo indício de conhecer e compreender este fundamental cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico.

Da fenomenologia jurídica acima indica decorre o seguinte: uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o Direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do Direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão. Portanto, quando o legislador tributário fala de venda, de mútuo, de empreitada, de locação, de sociedade, de comunhão, de incorporação, de comerciante, de empréstimo, etc., deve-se aceitar que tais expressões têm dentro do Direito Tributário o mesmo significado que possuem no outro ramo do Direito, onde originalmente entraram no mundo jurídico. Lá, por ocasião de sua entrada no mundo jurídico, é que houve uma deformação ou transfiguração de uma realidade pré-jurídica (exemplo: conceito de Economia Política; instituto de Ciência das Finanças Públicas).

²¹⁴ CRETELLA JÚNIOR, José. *op. cit.*, p. 221.

²¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *op. cit.*, p. 129-130.

Essa linha interpretativa encontra-se parcialmente positivada em âmbito tributário (arts. 109 e 110, CTN), vez que se: a) determinou a observância dos princípios gerais de direito privado para fins de auxiliar na definição, no conteúdo e no alcance de seus institutos, conceitos e formas de direito tributário, mas sem que tal comando imponha uma delimitação quanto aos respectivos efeitos fiscais; e b) impossibilitou que a lei que trate dessa temática faça qualquer alteração quanto à definição, ao conteúdo e ao alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, usados, implícita ou expressamente, pela CRFB ou por qualquer das leis maiores dos entes subnacionais para fins de definição ou limitação de competências tributárias constitucionalmente conferidas às pessoas políticas.

Entendemos, contudo, além do previsto nos dispositivos legais, pois a significação jurídica atribuída por um ramo do direito possui alta relevância para organicidade de um sistema jurídico como um todo, de modo que toda e qualquer deformação do sentido mínimo de uma categoria jurídica, para ser aceitável, precisa levar em consideração características muito peculiares do campo do direito importador de um instituto. Nas hipóteses legais acima mencionadas não há de se falar em prevalência do direito civil sobre o direito tributário²¹⁶, mas não se pode promover, por exemplo, uma modificação de amplitude tal que deturpe o molde jurídico trazido de outros domínios do direito, ainda mais quando se leva em consideração que a imposição tributária pressupõe a submissão do contribuinte a uma dada carga exacional, e não seria correto, justo e razoável haver variação do que deve ser suportado por mera acepção de uma palavra ou termo que venha a ser trasladada de uma área do direito para o outro.

Feitos esses alertas iniciais, que servirão de referencial para toda a análise a ser realizada, passemos, ainda que sem a ambição de ser totalmente exauriente, à apreciação da transação civil.

2.1 HISTORICIDADE, CONTORNOS E DELIMITAÇÃO CONCEITUAL DA TRANSAÇÃO EM ÂMBITO CIVIL

Como abordado anteriormente, a resolução final de conflitos intersubjetivos sem o uso impositivo da vontade do mais forte, de forma a evitar a violência e a perturbação social, é uma das funções precípua do direito. Ocorre que, para além dos modelos de heterocomposição estatal, exercido mediante a utilização do já examinado instrumento

²¹⁶ CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. **Transação Tributária no Direito Brasileiro**. – São Paulo: Editora Dialética, 2022, p. 26.

jurídico do processo, e arbitral, adotado entre as primeiras civilizações organizadas²¹⁷ e amplamente defendida nos meios acadêmicos²¹⁸, mas ainda não prevista no âmbito do direito tributário²¹⁹, existe ainda forma autocompositiva de contendas, nas quais as próprias partes envolvidas em um litígio, sem que haja qualquer tipo de imposição por uma em relação à outra, procuram mutuamente ceder parcial ou totalmente seus direitos para a alcançar a conciliação e, com isso, a pacificação do vínculo jurídico existente.

Esse desenho de atos volitivos de composição das pretensões de sujeitos ganha densidade jurídica dentro do direito romano, que passa a tratar do instituto da *transactio*, a qual representa a “convenção pela qual as partes, mediante concessões recíprocas, regulam, de novo, uma relação já existente entre elas e a cujo respeito há controvérsia, a fim de pôr termo a uma lide ou evitá-la”²²⁰. No período clássico do direito em Roma, que compreende o intervalo entre os séculos II a.C. e III d.C., percebia-se o caráter sinalagmático da denominada transação, a qual, por não gerar obrigação e, conseqüentemente, ser desprovido de uma ação correspondente, era entendida como um pacto nu, a exigir a celebração por meio da *stipulatio* para vincular os transatores. Apenas posteriormente, no século V, mais precisamente no tempo de Justiniano, passou a transação ser concebida como um contrato inominado e meio adequado de gerar obrigações por meio de acordo de vontades²²¹.

Por meio da transação era possível a extinção de um liame obrigacional acerca da qual existe um ou mais componentes de incerteza ou controvérsia jurídica, mediante o entabulamento de pacto em que uma pessoa abdicava de um ou mais direitos em face de outrem, enquanto esse agia de forma a retribuir mutualmente a benesse recebida, por intermédio de renúncia(s) em benefício do primeiro²²². Havia assim a exigência de controvérsia ou dúvida jurídica, a qual seria resolvida por meio do ajuste entre as partes a fim

²¹⁷ Conferir nota de rodapé 48.

²¹⁸ Um estudo interessantíssimo sobre a arbitragem em matéria tributária foi conduzido por ex-aluna do PPGD: PASINATTO, Ana Paula. **A arbitrabilidade da matéria tributária no Brasil frente ao exemplo vigente da arbitragem tributária em Portugal**: a superação paradigmática do dogma da indisponibilidade do crédito tributário brasileiro. 2021. 243 f., il. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2021. Enxergamos, particularmente, a necessidade de algumas mudanças no CTN para abarcar o instituto no sistema jurídico brasileiro (v.g.: previsão de que sentença arbitral será causa de extinção do crédito tributário), bem como algumas dificuldades no tocante à própria arbitragem em matéria tributária (v.g.: situação em que a pretensão executiva da Fazenda Pública pode ser movida contra mais de um devedor, mas apenas um deles opta pela via arbitral e não existe obrigação – cláusula arbitral – que imponha a arbitragem a todos os envolvidos). Não obstante, trata-se de instrumento que pode vir a auxiliar futuramente no enfrentamento do alto estoque de processos judiciais.

²¹⁹ Conferir nota de rodapé 204.

²²⁰ ALVES, José Carlos Moreira. *op. cit.*, p. 548.

²²¹ *Ibid.*, p. 498-503; 548 e 551-553.

²²² DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: v. 2. – Teoria geral das obrigações**. 14. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2000, p. 309-310.

de alcançar certeza (segurança) quanto ao direito envolvido, e de concessões recíprocas, meio para se alcançar a solução intersubjetiva, para a caracterização dessa figura jurídica²²³.

O instituto, como discorre Abraham Luis Vargas, passou por legislações de diversas sociedades ao longo dos séculos, recebendo em algumas poucas oportunidades modesto tratamento legal, mas em sua maioria sendo merecedor de esmiuçada normatização²²⁴. No que tange ao direito português, em que o ordenamento jurídico brasileiro buscou suas primeiras fontes, é preciso registrar que a despeito de posição apontando inexistir abordagem do tema nas Ordenações Afonsinas e indicando ter recebido a transação apenas aportes doutrinários durante o período de vigência dessas²²⁵, convém registrar que desde antes da própria formação da monarquia lusitana, a categoria jurídica em comento era um meio compositivo e próprio de encerramento de feito judicial de natureza civil, por meio tanto da própria transação quanto de acordo conhecido como *agnitio*, em que poderia haver reciprocidade nos reconhecimentos e na composição feitos pelos envolvidos quanto à coisa litigiosa, a revelar que a temática era tratada sob a ótica processual²²⁶.

Não por outro motivo, nos primórdios do reino português a transação, como cláusula preclusiva e terminante de direito, era meio de defesa a ser arguido por intermédio de exceção²²⁷, o que foi mantido pelas Afonsinas, vez que se passou a prever a utilização do instrumento original dos embargos, na modalidade de ofensivos, para apresentar a matéria de exceção peremptória²²⁸. Essa normatização processual foi basicamente replicada nas Ordenações Manuelinas²²⁹, nas Filipinas²³⁰, surgindo, em decorrência disso, afirmação pela proximidade entre os institutos da transação e da coisa julgada²³¹. Apenas nas Ordenações Filipinas passou-se a novamente tratar da transação sobre o prisma do direito civil, tendo-se assentado a sua essência onerosa e contraprestativa, reavivando no direito positivo reinol

²²³ VARGAS, Abraham Luis. Transacción. In: MARINONI, Luiz Guilherme (Org.). **Estudos de Direito Processual Civil: Homenagem ao Professor Egas Dirceu Moniz de Aragão**. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 779-780.

²²⁴ *Ibid.*, p. 779.

²²⁵ PINHEIRO, Hendrick. **Transação tributária: planejamento e controle**. – Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 26-27.

²²⁶ TUCCI, José Rogério Cruz e; AZEVEDO, Luiz Carlos de. *op. cit.*, p. 49.

²²⁷ *Ibid.*, p. 60.

²²⁸ *Ibid.*, p. 76 e 84.

²²⁹ *Ibid.*, p. 99-100.

²³⁰ *Ibid.*, p. 138-139.

²³¹ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial; Tomo XXV: Direito das obrigações: extinção das dívidas e obrigações, dação em soluto. Confusão. Remissão de dívidas. Novação. Transação. Outros modos de extinção** / atualizado por Nelson Nery Jr., Rosa Maria de Andrade Nery. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 238.

português o ideário antecedente e indispensável de haver recíprocas concessões entre as pessoas do liame jurídico cuja controvérsia quer se colocar termo²³².

No período prévio à codificação civil brasileira de 1916, a posição seguia nessa linha, como se constata dos trabalhos de Teixeira de Freitas voltados à elaboração de um Código Civil brasileiro em meados do século XIX, os quais, a despeito de não terem ultimado na instituição de uma lei voltada para regular a vida do homem comum ao tempo do Brasil Império, serviram de fonte para Vélez Sársfield na confecção do projeto do Código Civil argentino anteriormente vigente (Ley 340)²³³, o qual vigorou entre os anos de 1871 e 2015, bem como de posições doutrinárias do final do século XIX²³⁴ e jurisprudenciais do início do século passado, como relatado por Maria Helena Diniz²³⁵:

No mesmo sentido se orientaram os mestres de nosso direito previgente e a jurisprudência anterior ao Código Civil, que confirmavam a exigência da mutualidade de concessões para que se configurasse a transação. Realmente o Tribunal de São Paulo, resolvendo, antes do Código Civil, uma pendência em que se discutia a existência de transação, concluiu da seguinte forma: “A transação é um contrato em que as partes, concedendo e renunciando pretensões, previnem e melhor asseguram o exercício de seus direitos, sendo, portanto, parte essencial desse contrato, a reciprocidade de concessões (ac. de 12 jul. 1904, *São Paulo Judiciário*, 8:290, apud E. Guimarães, *Brasil acórdãos*, 1935, v. 12, p. 124-5).”

O entendimento de Clovis Bevilacqua, responsável pelo projeto do Código Civil de 1916, também era no sentido de que a transação demandava que os sujeitos de uma relação envolvendo direitos disponíveis, mediante concessões mútuas, colocassem fim em obrigação objeto de contenda ou sobre a qual pairam dúvidas²³⁶. Não se desconhece aqui a posição desse jurista de, ao delimitar essa figura, a concebê-la como ato jurídico em sentido estrito, linha seguida na positivação do instituto pela supracitada lei civil, vez que não se elencava nesse diploma legal a transação dentre os tipos de contrato, e até mesmo endossada por alguns civilistas argentinos²³⁷ e por outros estudiosos que adentraram na análise da transação em matéria tributária²³⁸.

²³² PINHEIRO, Hendrick. *op. cit.*, p. 27.

²³³ VARGAS, Abraham Luis. *op. cit.*, p. 780.

²³⁴ Nesse diapasão: LOUREIRO, Lourenço Trigo de. **Instituições de direito civil brasileiro**. (Ed. fac-símile de: Rio de Janeiro: Baptiste Louis Garnier, 1872). – Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial: Superior Tribunal de Justiça, 2004, 2 v. – (Coleção história do direito brasileiro. Direito civil; 5), p. 230-235.

²³⁵ DINIZ, Maria Helena. *op. cit.*, p. 310.

²³⁶ BEVILAQUA, Clovis. **Direito das Obrigações**. Bahia: Editor José Luiz da Fonseca Magalhães, 1896, p. 146-147.

²³⁷ Abraham Luis Vargas (*op. cit.*, p. 780-781) cita os nomes de Alfredo Colmo, o qual defendia que a transação se tratava de “un acto jurídico, una convención liberatoria, pues extingue obligaciones, en vez de hacerlas

No entanto, igualmente não se pode deixar de considerar a existência de alinhamento de duas vontades distintas, mediante recíprocas entregas, e, por conseguinte, o caráter sinalagmático e contratual da própria transação, tradicionalmente reconhecido pelo direito português, mas também por outros ordenamentos jurídicos estrangeiros²³⁹. Não por outra razão, e já examinando a figura jurídica em apreço com base nos preceitos e regras do Código Civil de 1916, Pontes de Miranda a definiu como “negócio jurídico bilateral, em que duas ou mais pessoas acordam em concessões recíprocas, com o propósito de pôr termo a controvérsia sobre determinada ou determinadas relações jurídicas, seu conteúdo, extensão, validade ou eficácia”²⁴⁰.

Essa visão Pontea da transação, calcada em atributos centrais para essa figura do direito como a pactuação de vontade entre os envolvidos em contenda e o desejo de colocar fim à incerteza ou litígio jurídica por meio de reciprocidade mútua e dupla manifestação volitiva, a tornar necessária a satisfação dos pressupostos comuns aos negócios jurídicos e aos contratos para a sua validade²⁴¹, nos parece resgatar a evolução histórica do próprio instituto, que passa a ser compreendido como um contrato. Além disso, reflete os entendimentos doutrinários firmados ao longo do século XX, a exemplo: a) do projeto de Código das Obrigações de 1965, em que havia expressa previsão na minuta de proposição legislativa de se alocar a transação civil entre as espécies de contrato²⁴²; b) de semelhante discussão tida no âmbito do direito argentino²⁴³ e ulterior prevalência do entendimento do caráter contratualista dessa figura tanto pelo diploma civil revogado (arts. 832 e 833), quanto no novo Código Civil Argentino (art. 1.641); e c) das posições de civilistas brasileiros que analisaram a figura jurídica tanto sob o pálio do Código Beviláqua quanto sobre a égide do CC, o qual, em que pese tenha replicado praticamente o regramento previsto no diploma legal pretérito, passou a cuidar do instituto como um contrato.

‘contraer’, que es, hasta el la palabra, lo propio de un contrato”, e era seguido por Héctor Lafaille e Jorge Joaquín Llambias.

²³⁸ A título exemplificativo, conferir: PINHEIRO, Hendrick. *op. cit.*, p. 35-37.

²³⁹ RODRIGUES, Silvio. **Direito civil, volume 3: dos contratos e das declarações unilaterais de vontade**. 30. ed. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 367-369. Apontando em igual sentido: VARGAS, Abraham Luis. *op. cit.*, p. 780-781.

²⁴⁰ MIRANDA, Pontes de. *op. cit.*, p. 179.

²⁴¹ *Ibid.*, p. 209.

²⁴² GODOY, Claudio Luiz Bueno de. Código Civil comentado: doutrina e jurisprudência (arts. 653-853 e 927-954). In: PELUSO, Cezar (Org.). **Código Civil comentado: doutrina e jurisprudência**. – 8. ed. rev. e atual. – Barueri/SP: Manole, 2014, p. 809.

²⁴³ Ao tratar do assunto, Abraham Luis Vargas (*op. cit.*, p. 780-782) faz incursão à problemática comum aos Códigos Civis já revogados do Brasil e da Argentina, uma vez que a codificação do país vizinho também não previa a transação como espécie de contrato. Não obstante, o autor argentino pondera que a doutrina e a jurisprudência asseveram que as características da figura jurídica em comento tornam inafastável a sua natureza contratual, haja vista a existência de três requisitos básicos: acordo de vontades com finalidade de extinção de controvérsia, renúncias recíprocas entre as partes e obrigações gravadas pelo litígio ou pela incerteza.

E logo no primeiro dispositivo que trata da temática na seara civil (art. 840, CC), o legislador ordinário condensa todos os aspectos que alicerçam a transação ao longo da história, prevendo ser lícito às partes interessadas prevenirem ou resolverem um litígio por intermédio de concessões mútuas. Do próprio enunciado normativo, reprodutor de regra constante do diploma civil prévio, se verificam os já mencionados elementos que constituem o que se pode considerar como o tripé do instituto nesse campo do direito: i) o acordo de vontades entre os sujeitos de um vínculo jurídico; ii) a existência de controvérsia ou dúvida que se queira por fim; e iii) reciprocidade de concessões como meio extintivo dessa incerteza ou disputa jurídica, os quais valem ser mais bem abordados.

O concerto entre os envolvidos em contenda exige, primeiramente, capacidade plena e ampla (legitimação) para prática do negócio transacional, pois o entendimento na doutrina pátria²⁴⁴ e alienígena²⁴⁵, é no sentido de que poderá haver disposição de direitos (v.g.: alienação, renúncia). Logo, a despeito de entendimento acadêmico²⁴⁶ e de previsão no sentido de que a transação se interpreta de forma restritiva, não se transmitindo, mas apenas se declarando ou reconhecendo direitos (art. 843, CC), é certo que esse predicado há de ser compreendido com alguma parcimônia, porquanto a mutualidade inerente à categoria jurídica em comento impede que essa tenha natureza unicamente declaratória. Apenas deve se ter em mente que um acordo transacional não pode implicar a transmissão de direitos que demandem forma aquisitiva própria (v.g.: tradição ou registro de título translativo)²⁴⁷.

Demanda-se ainda, para realização de pacto, a manifestação volitiva de ambos os transigentes acerca da totalidade do que se compõe, haja vista que as concessões mútuas precisam ocorrer como base no pleno conhecimento do contexto obrigacional para germinar um negócio harmônico e equilibrado²⁴⁸. Não por outro motivo, e aqui se relevando o caráter de indivisibilidade da transação civil, em caso de cláusula que venha a ser declarada nula, invalida-se a própria transação, salvo se essa versar sobre múltiplos direitos distintos, oportunidade em que as questões não afetadas pela nulidade serão preservadas (art. 848, *caput* e parágrafo único CC).

Outro pressuposto nuclear do instituto é a existência de *res dubia*, judicializada ou não, à qual se deseje colocar termo. A incerteza sobre um dado direito, que é sempre de

²⁴⁴ DINIZ, Maria Helena. *op. cit.*, p. 311-312; RODRIGUES, Silvio. *op. cit.*, p. 372; e GODOY, Claudio Luiz Bueno de. *op. cit.*, p. 810.

²⁴⁵ VARGAS, Abraham Luis. *op. cit.*, p. 795-796.

²⁴⁶ DINIZ, Maria Helena. *op. cit.*, p. 318.

²⁴⁷ MIRANDA, Pontes de. *op. cit.*, p. 185-186.

²⁴⁸ RODRIGUES, Silvio. *op. cit.*, p. 370-372. Na mesma linha: VARGAS, Abraham Luis. *op. cit.*, p. 782-783.

índole subjetiva²⁴⁹, impede que as partes interessadas determinem com exatidão uma obrigação, ao passo que a controvérsia, passível de recair tanto sobre a existência de uma relação jurídica quanto sobre a validade ou a eficácia de negócio jurídico²⁵⁰, pode ser causa para discussão judicial, instrumentalizada por meio do processo, e colocar em litígio os sujeitos que possuem vínculo jurídico, cujas respectivas pretensões serão examinadas pelo Poder Judiciário, o qual deverá se pronunciar por meio de sentença que dará solução final à contenda. Como se percebe, são duas hipóteses autônomas e distintas para realização de transação, uma relacionada à controvérsia sobre o direito, já judicializada, e outra sobre dúvida quanto a direito, não submetida a qualquer processo²⁵¹.

Logo, inexistindo dúvida ou contestação quanto a direito, não há que se falar na ocorrência de transação por ausência de suporte fático, sendo certo que se operará outro tipo de negócio jurídico (v.g.: remissão de dívida, doação, dação). A preocupação gerada pela falta de plena certeza quanto a todos os pontos do vínculo obrigacional ou a desconfiança quanto ao deslinde de processo judicial, diante de possível valoração judicial que não seja totalmente aderente às respectivas vontades das partes, são as circunstâncias que as motivam a transacionar, pois ceder um direito, ainda que parcialmente, pode vir a gerar a pacificação entre os envolvidos e evitar o risco de perder um processo²⁵². Aqui parece-nos importante rememorar ponderação feita por Rudolf von Ihering, o qual, após levar em consideração os ganhos, os custos e a imprevisibilidade do resultado, bem como as possibilidades de propositura de ação judicial, de renúncia de direito e de realização de transação, delimita-a como “o ponto de coincidência de cálculo igual de probabilidades estabelecido de uma e outra parte”²⁵³.

Faz-se curial frisar ainda que, a despeito de o desígnio transacional ser relevante a ponto de se admitir inclusive o entabulamento de cláusula penal (art. 847), a transação não necessariamente colocará fim à obrigação ou à dúvida, mas sim ao estado de litigiosidade ou de insegurança relativa ao direito ou ao débito, conferindo assim estabilidade jurídica a uma

²⁴⁹ A subjetividade da dúvida quanto ao direito é sustentada tanto por Pontes de Miranda (*op. cit.*, p. 192-193), quanto por Abraham Luis Vargas (*op. cit.*, p. 789-790), sendo que esse último transcreve trecho de interessante precedente (Câmara Nacional Civil, Sala K, agosto 30 – 1996 – Giglio de Zapiola c. Radioemisora Cultural S.a., La Ley, 1997-D, 77), qual seja: “Em otras ocasiones se dijo que ‘las obligaciones dudosas son aquellas que las partes sería y sinceramente consideran como tales. Por ello, la palabra dudosa se refiere a la opinión y al sentimiento de las partes que realizan la transacción, y no a la opinión que pudiera formarse del asunto juez, un abogado más o menos ilustrado o cualquier otra persona, aun cuando en la opinión de éstos la eficacia de la obligación no parezca em lo más mínimo dudosa’”.

²⁵⁰ MIRANDA, Pontes de. *op. cit.*, p. 192.

²⁵¹ MIRANDA, Pontes de. *op. cit.*, p. 192-193.

²⁵² RODRIGUES, Silvio. *op. cit.*, p. 372-373. Nessa esteira: DINIZ, Maria Helena. *op. cit.*, p. 312; VARGAS, Abraham Luis. *op. cit.*, p. 787.

²⁵³ IHERING, Rudolf von. **A luta pelo direito** / Rudolf von Ihering; tradução João de Vasconcelos. – São Paulo: Martin Claret, 2009, p. 41.

dada relação que se encontra controvertida ou incerta²⁵⁴, bem como que a existência de título judicial definitivo é causa de nulidade da transação civil (art. 850, CC). Por essa razão, a figura jurídica não terá, na maioria das vezes, eficácia novatória, na medida em que não há imposição de se instituir obrigação nova entre os pactuantes²⁵⁵.

Já as concessões recíprocas são o último atributo essencial da transação, haja vista serem o meio pelo qual as partes interessadas irão transformar uma situação de direito insegura ou litigiosa numa realidade certa e pacífica²⁵⁶. São reconhecidas, inclusive nos termos da jurisprudência²⁵⁷, como requisito inafastável para a própria configuração da figura jurídica, pois, caso inexistentes mútuos bônus e desvantagens consentidos entre os transigentes, estar-se-ia diante de reconhecimento, desistência, renúncia ou novação de direito²⁵⁸. Diante desse quadro, verifica-se o caráter oneroso do instituto, mas não se exige equivalência entre as concessões realizadas pelos sujeitos do vínculo obrigacional objeto de transação²⁵⁹, pois o que se pretende é acabar com o conflito ou a dúvida existente, e não que os sacrifícios de parte a outra sejam proporcionais.

Esse giro histórico e balizador da transação em matéria civil nos permite traçar as fronteiras do centro fundante do que venha a ser a forma pura e genérica da transação como categoria jurídica, que seria um acordo de vontades, realizado por intermédio mútuas concessões, com o fito de colocar fim a controvérsia ou incerteza pertinente ao liame jurídico. Qualquer aspiração de se denominar uma figura do direito como “transação” exige que estejam contidos todos esses elementos, permitindo-se, por óbvio, acréscimos de “vários requisitos conotativos acessórios, que a flexionarão, matizando-a, no respectivo setor”²⁶⁰.

Ainda no ramo do direito civil, é clara a existência de regras nesse sentido, mas cabe aqui menção expressa ao contida no art. 841 do CC, que replica enunciado normativo existente no Código Civil de 1916 (art. 1.035), e impõe como objeto da transação desse

²⁵⁴ MIRANDA, Pontes de. *op. cit.*, p. 179-180. Nesse sentido: VARGAS, Abraham Luis. *op. cit.*, p. 783; GODOY, Claudio Luiz Bueno de. *op. cit.*, p. 810.

²⁵⁵ MIRANDA, Pontes de. *op. cit.*, p. 236.

²⁵⁶ DINIZ, Maria Helena. *op. cit.*, p. 312-313; RODRIGUES, Silvio. *op. cit.*, p. 374; e VARGAS, Abraham Luis. *op. cit.*, p. 784.

²⁵⁷ Posição nesse diapasão é encontrada em antigos precedentes do STF (RE 8.705, Rel. Min. Philadelpho Azevedo, Primeira Turma, julgado em 16/10/1944, sem indicação de data de publicação no sítio oficial do STF; RE 112.164, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, julgado em 15/03/1988, publicado em 17/06/1988), e se encontra agasalhado pelo entendimento do STJ firmado no Tema Repetitivo 943 (REsp 1.551.488, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, Segunda Seção, julgado em 14/06/2017, publicado em 01/08/2017).

²⁵⁸ MIRANDA, Pontes de. *op. cit.*, p. 194-195.

²⁵⁹ DINIZ, Maria Helena. *op. cit.*, p. 313; MIRANDA, Pontes de. *op. cit.*, p. 195; VARGAS, Abraham Luis. *op. cit.*, p. 784-786 e 790. Nesse diapasão na seara dos Tribunais pátrios: RE 72.675, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, Primeira Turma, julgado em 23/11/1971, publicado em 21/12/1971; AgInt no REsp 1.583.483, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, Quarta Turma, julgado em 27/09/2016, publicado em 07/10/2016; e REsp 1.530.328, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 26/05/2015, publicado em 30/06/2015.

²⁶⁰ CRETELLA JÚNIOR, José. *op. cit.*, p. 221.

campo jurídico a direitos patrimoniais de caráter privado. A partir desse dispositivo, para além da circunscrição natural decorrente da divisão entre direito público e direito privado²⁶¹, pertencendo o segmento civil a esse, e da localização topográfica do instituto da transação dentro do Código Reale, de modo a caracterizá-lo como espécie legal de contrato civil, surge ainda conteúdo excludente do que pode vir a ser transigido, qual seja: todo e qualquer direito não passível de disposição é afastado do horizonte transaccional privado, o que não impede, por sua vez, que se alcance concerto quanto a eventual montante devido em decorrência de direito indisponível, mas de cunho patrimonial²⁶².

Alguns exemplos excetuados pela normatização brasileira, que não é a única em matéria civil com previsão nesse sentido²⁶³, são os bens insuscetíveis de circulação, os direitos de personalidade ou afetos à capacidade das pessoas, e as questões de direito de família como validade de casamento, paternidade, guarda de filho e alimentos. Todavia, como renunciado, os aspectos econômicos de alguns desses direitos são transacionáveis, como comenta Claudio Luiz Bueno de Godoy²⁶⁴:

Se, como se vem de afirmar no comentário ao artigo anterior, a transação envolve, necessariamente, concessões recíprocas que fazem os interessados, com a finalidade de solucionar incerteza obrigacional, assim cada qual deles abrindo mão de parte de seu direito ou interesse, forçoso então que esse direito transacionado seja disponível.

Daí preceituar o dispositivo em comento que a transação somente pode se referir a direitos patrimoniais de caráter privado. Não se admite, destarte, que transacionem as partes sobre direitos de que não tenham disponibilidade, como os direitos de família, aqui valendo não olvidar que efeitos patrimoniais deles decorrentes são, estes sim, transacionáveis. Por exemplo, não se transaciona o direito aos alimentos, de natureza indisponível, malgrado se permita transação sobre seu importe ou sobre valores já vencidos. Da mesma forma, são intransigíveis os direitos de personalidade (art. 11), embora não o sejam os reflexos patrimoniais deles oriundos, como no caso da exploração da imagem, da voz ou do nome de alguém.

O direito em si é que, nesses casos, é indisponível. Da mesma forma que nos direitos de família chamados puros, também não cabe transação sobre o estado ou capacidade das pessoas, sobre bens fora do comércio, sempre porque, a rigor, atinentes a direitos indisponíveis às partes, destarte sobre os quais elas não podem efetivar concessões recíprocas.

²⁶¹ Conferir nota de rodapé 207.

²⁶² DINIZ, Maria Helena. *op. cit.*, p. 315; RODRIGUES, Silvio. *op. cit.*, p. 375.

²⁶³ A título exemplificativo, no direito argentino também existem circunstâncias, bens e direitos sobre os quais não se pode transigir. Nesse sentido: VARGAS, Abraham Luis. *op. cit.*, p. 798-802.

²⁶⁴ GODOY, Claudio Luiz Bueno de. *op. cit.*, p. 810.

Com norma nesse sentido, que demarca o objeto transacional em âmbito civil, retirou-se qualquer possibilidade de as regras desse ramo jurídico incidirem diretamente sobre os vínculos abrigados sob o regime de direito público, ao qual a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios estão subordinados²⁶⁵. Diante da submissão das respectivas administrações públicas direta e indireta dessas pessoas políticas ao primado da legalidade constitucionalmente estabelecido (arts. 5º, inciso II, e 37, *caput*, CRFB), o qual deve ser compreendido o dever de aderência da atuação estatal às normas jurídicas²⁶⁶, será preciso regra própria e específica para conferir poder transacional no campo do direito público.

Esse quadro liga-se ao fato de que não é exclusivo das relações privadas o pretexto para a existência do instituto da transação, pois a ausência de coincidência quanto à interpretação ou à aplicação do direito, a qual conduz à dúvida ou ao litígio jurídico pode se dar em qualquer seara do direito²⁶⁷, como inclusive se depreende na primeira parte deste trabalho, em que foram apresentados números indicativos do grave contexto de macrolitigância fiscal existente na Justiça Federal.

Logo, é possível haver previsão legal viabilizando a transação nos domínios do direito público, mas exige-se lei própria e atinente ao ramo desse tronco jurídico que, conferindo poder de disposição, permita a ocorrência de acordo transacional quanto a direito, pretensão, ação ou exceção, regendo-se, o referido pacto, pelas regras do regime jurídico de direito público²⁶⁸. Essa linha de raciocínio é reforçada mais uma vez e inclusive para fins tributários, como se confere abaixo, em comentários feitos à figura jurídica em apreço por Pontes de Miranda²⁶⁹:

§ 3.037. TRANSAÇÃO PROCESSUAL

(...)

4. TRANSACIONABILIDADE E INTRANSACIONABILIDADE. – Diz o Código Civil, art. 1.035: “Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação”. Se o direito patrimonial é de caráter público, *e.g.*, impostos e taxas federais, estaduais, ou municipais, ou paraestatais, a transacionabilidade depende de lei especial.

O art. 1.035 apenas diz, segundo se há de interpretar, que – não havendo *lex specialis*, nem lei para o caso, “lei especial”, no sentido em que a expressão é empregada na Constituição de 1946 e nas anteriores, *e.g.*, Constituição de 1946, art. 146 – não pode

²⁶⁵ Não se desconhece situações em que o art. 1.025 do Código Civil de 1916 foi invocado para realização de transação pela União, a exemplo do que se pode conferir na Lei nº 7.168/83. Todavia, é certo que a transação somente ocorreu por força da norma introduzida e que permitiu a transação na hipótese legalmente tratada na espécie, e não diretamente da previsão contida no diploma civil anterior.

²⁶⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. *op. cit.*, p. 287-289.

²⁶⁷ MIRANDA, Pontes de. *op. cit.*, p. 180.

²⁶⁸ *Ibid.*, p. 205-206. Na mesma direção: VARGAS, Abraham Luis. *op. cit.*, p. 799-800.

²⁶⁹ MIRANDA, Pontes de. *op. cit.*, p. 219-220 e 227.

haver transmissão a respeito de direitos que não são patrimoniais ou que são de caráter público. Assim, o ramo do direito que rege o direito não patrimonial é que responde se pode haver, quanto a êsse, transação, e o ramo do direito público que rege o direito de caráter público é que responde se, quanto a êle, pode haver transação.

(...)

§ 3.040. ESTATUTO DA TRANSAÇÃO

1. LEI QUE REGE A TRANSAÇÃO. – A transação rege-se, como contrato que tem eficácia extintiva, pelo estatuto ou ramo do direito que rege a obrigação.

A conclusão alcançada nos parece justificar, inclusive na esteira de estudos anteriores²⁷⁰, legislações atuais que possibilitam a realização de transação em diversos campos do direito sujeitos ao regime jurídico de direito público: tais como: a) acordo envolvendo interesses da União para o término de litígios²⁷¹ (arts. 1º, Lei nº 9.469/97, em especial com a redação conferida pela Lei nº 13.140/2015; e 1º a 7º, Decreto nº 10.201/2020); b) pactuação em contenda envolvendo direitos e interesses difusos (v.g.: meio-ambiente, consumidor, urbanístico, econômico), mediante termo de ajustamento de conduta por intermédio de cominações (arts. 1º e 5º, § 6º, Lei nº 7.347/85); c) transação no âmbito dos juizados especiais criminais (arts. 2º e 60, parágrafo único, Lei nº 9.099/95), da Fazenda Pública no âmbito dos entes subnacionais (art. 8º, Lei nº 12.153/2009), ou federais (art. 2º,

²⁷⁰ Nesse sentido: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação tributária**: introdução à justiça fiscal consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 35-38; e SANTOS, Bruno Grego dos. **Transação extrajudicial na administração pública**. 379 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 287-295.

²⁷¹ Esse tópico já foi assunto de legislações pretéritas em algumas hipóteses, a saber: a) permissão para transigir, caso houvesse autorização, conferida aos Procuradores da República no Distrito Federal, pessoa política que à época compreendia territorialmente a cidade do Rio de Janeiro (arts. 58, Decreto nº 9.957/12; e 48, Decreto nº 10.902/14), cabendo destacar que naquele período a Procuradoria da República era responsável pela cobrança da dívida ativa federal (arts. 24, alínea “c”, Decreto nº 848/1890; e 1º, Decreto nº 340/1891); b) possibilidade de ser realizada transação por todo e qualquer Procurador da República em caso de anuência do Procurador-Geral (art. 23, Lei nº 1.341/51), havendo ainda naquele momento histórica legislação que conferiu atribuição ao Ministério Público para representar em juízo os interesses fiscais da União (arts. 9º, inciso I, e 25 a 36, Decreto-Lei nº 986/38); c) autorização legal, a ser regulamentada pelo Poder Executivo Federal, para que os representantes judiciais da União, suas autarquias e empresas públicas federais possam transigir para finalizar litígio judicial, com exceção das causas de natureza fiscal e das relativas ao patrimônio imobiliário da União, de valor igual ou inferior a 100 ORTN (arts. 5º, Lei nº 6.825/80), reiterando-se, a despeito da vedação para transacionar créditos tributários, que os Procuradores da República ainda eram os responsáveis pela condução da cobrança executiva fiscal, competindo aos Procuradores da Fazenda Nacional tão somente a inscrição dos débitos em dívida ativa e o assessoramento aos membros do Ministério Público Federal (arts. 1º, inciso II, 13, incisos IV, V e VII, 14, inciso IV, 15, incisos II, IV e VI, 16, incisos I, alínea “a”, II e IV, 22, Decreto-Lei nº 147/67); e d) previsão em sentido semelhante à Lei nº 6.825/80, disciplinando a transação nas causas de interesse da Administração Pública direta e indireta (art. 1º, Lei nº 8.197/91), mas já editada sob o mando da nova ordem constitucional, que conferiu a representação judicial da União à AGU e, mais especificamente, atribuiu à PGFN à missão exclusiva de conduzir as execuções fiscais atinentes às dívidas de natureza tributária (arts. 131, *caput* e §3º, CRFB; e 12, Lei Complementar nº 73/93). Vale ressaltar, a título de curiosidade, que no âmbito do STF constam alguns julgados em que se decidiu pela homologação de acordos mesmo sem regra legal autorizativa própria de direito material, firmados entre: a) Entes Federados (ACO 374-QO, Rel. Min. Néri da Silveira, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994, publicado em 01/07/1994); e b) órgãos e entidades da Administração Pública (RE 1.171.152-Acordo, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 08/02/2021, julgado em 17/02/2021).

Lei nº 10.259/2001); d) acordos administrativos, na seara ambiental, com vistas a transformar sanções pecuniárias impostas ao particular em obrigações de fazer voltadas à proteção do meio ambiente (arts. 8º, inciso IV, Lei nº 6.938/81); e) compromisso de cessação da prática de infração à ordem econômica (art. 85, Lei nº 12.529/2011); f) termo de compromisso de ajuste de conduta a ser realizado entre a Agência Nacional de Saúde e operadora ou prestadora de serviço submetida ao seu controle regulatório (art. 4º, inciso XXXIX, Lei nº 9.961/2000); e g) o compromisso para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público (art. 26, LINDB²⁷²). Além disso, assenta a base teórica para a transação em matéria tributária, a qual passaremos a dar enfoque.

2.2 CONFORMAÇÃO E JURIDICIDADE DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Feita essa breve digressão sobre a transação civil, voltemos nossa atenção para o ajuste transacional tributário propriamente dito, o qual, por óbvio, precisa externar características que são congênicas da categoria jurídica, valendo reiterar a delimitação da figura da transação que entendemos como válida à luz da Teoria Geral do Direito: acordo de pretensões dos sujeitos ligados por um vínculo jurídico, no qual haja controvérsia ou dúvida que se queira colocar termo mediante concessões mútuas.

2.2.1 Conformação da transação tributária no sistema jurídico pátrio

No âmbito das relações jurídico-tributárias, como evidenciado, as discussões em processos administrativos e judiciais em âmbito federal são patentes e alarmantes, revelando assim uma realidade de contenda permanente entre os contribuintes e os órgãos da União que são responsáveis, separadamente, pela fiscalização, arrecadação e cobrança de tributos e pela representação judicial nas causas tributárias. Por sua vez, a possibilidade de existência de incerteza quanto à legislação de direito tributário²⁷³ é questão tão elementar²⁷⁴ que vários

²⁷² Nesse particular, vale ser frisada a meditação feita por Carlos Ari Sundfeld (**Direito Administrativo**: o novo olhar da LINDB. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 53) acerca do art. 26 da LINDB: “(o) dispositivo, que prestigia o consensualismo na solução de conflitos, afasta em definitivo a ideia de que, mesmo nas crises, no campo público jamais se poderia transacionar quanto ao modo de aplicação da lei”.

²⁷³ Relembra-se que Alfredo Augusto Becker abre uma de suas principais obras pelo cognominado “Manicômio jurídico-tributário” e categoricamente afirma que no Brasil temos esse estado de coisas em matéria de direito tributário (*op. cit.*, p. 3-7).

²⁷⁴ Ao tratar da possibilidade de consulta tributária feita pelo contribuinte, a doutrina sempre aponta a dúvida como um componente central. Nesse sentido: POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais**: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro. 315 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 256-258; e OLIVEIRA, Phelippe Toledo

entes federados, tendo conta o posto no art. 161, § 2º, do CTN, preveem em diplomas legais próprios procedimento específico por intermédio do qual o sujeito passivo pode formular consulta acerca de norma tributária a determinada situação fática. Na seara federal, a temática é disciplinada no Decreto nº 70.235/72 (art. 46 e ss.) e na Lei nº 9.430/96 (arts. 48 a 50).

Visto que se pode haver discussões ou dúvidas, referentes a certos direitos do vínculo jurídico-tributário, que se deseje finalizar, a viabilidade de se transigir quanto a assuntos desse campo do direito exigiria apenas que se concebesse, por meio de lei, como cabível a celebração de pactos entres as partes dessa relação conflituosa ou incerta, sendo esse atributo de litigiosidade ou de indeterminação jurídica extinto por meio de recíprocas concessões. Nesse momento, a outrora pincelada ideia de aproximação entres os partícipes do elo jurídico-tributário ganha extrema importância, porquanto é entorno dessa que se funda o contratualismo fiscal.

A partir de uma nova visão do liame entre o Fisco e o contribuinte, despida da roupagem verticalizada e impositiva que lhe é usual e pautada por um espírito mais negocial, entende-se que esses sujeitos estariam aptos a negociar alguns aspectos ligados ao tópico tributário²⁷⁵. Atingida a consensualidade das partes envolvidas no vínculo tributário acerca de ponto que seja um fato de insegurança, permite-se, nos moldes admitidos pela lei, a entabulação do denominado contrato fiscal, o qual constitui instrumento de conformação da conexão jurídica existente²⁷⁶.

Essa nova maneira de enxergar a atuação administrativa, que transpõe a mera submissão ao que está previsto em lei e passa a adotar a subordinação estatal ao conceito de juridicidade, entendida aqui como todo o ordenamento jurídico²⁷⁷, possibilita que a Administração Pública desenvolva suas funções pautada por valores e princípios como o da eficiência e da consensualidade. A expansão da contratualidade fiscal no campo transacional é fenômeno observado em outros países²⁷⁸ e, com o tempo, acabou aportando no Brasil²⁷⁹.

Pires de. **A transação em matéria tributária**. – Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 56.

²⁷⁵ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *op. cit.*, p. 47-53.

²⁷⁶ POLIZELLI, Victor Borges. *op. cit.*, p. 32-35.

²⁷⁷ BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 50. No mesmo sentido: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. *op. cit.*, p. 320-322.

²⁷⁸ Phelippe Toledo Pires de Oliveira faz referência e explica acerca: a) dos *agrément fiscaux*, surgidos em meados do século passado (*op. cit.*, p. 57-63) e da própria transação tributária do direito francês, que é prevista desde o ano de 1822 (*op. cit.*, p. 70-74); b) da existência na Itália do *concordato*, do *accertamento con adesione* e da *transazione fiscale*, as quais seriam instrumentos que, ao menos desde 1907, com a instituição da primeira das figuras, teriam a marca do contratualismo fiscal (*op. cit.*, p. 75-79); e c) dos *closing agreements* e dos *offers in compromise*, instrumento mais modernos do norte-americano (*op. cit.*, p. 79-84). No que tange a essa última nação, vale registrar que “o poder de transacionar dívidas tributárias nos Estados Unidos remonta a uma lei

Atualmente, no direito pátrio, o dispositivo que serve de base normativa para a figura jurídica da transação nos domínios tributários é o art. 171 do CTN. Os comandos legais contidos na cabeça e no parágrafo único do referido dispositivo, os quais foram objeto de intensas reflexões e críticas no curso dos trabalhos de elaboração do anteprojeto tido como base para a proposição legislativa que originou o aludido Código²⁸⁰, dispõem, respectivamente, o seguinte:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.
Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Uma primeira leitura, despida de outros substratos, leva o intérprete à compreensão de que lei federal poderá permitir, nos moldes que venha a estipular, a formalização de acordo transacional, por intermédio de concessões recíprocas, entre contribuinte e Ente Federado titular do crédito ao qual se refere a obrigação tributária, devidamente representado pela autoridade fiscal com competência conferida pelo próprio instrumento normativo autorizativo da transação, o que importará em terminação de controvérsia na esfera tributária e ulterior extinção do crédito correspondente à obrigação de igual natureza.

Sucedem que a produção acadêmica sobre o assunto ainda é pouco uniforme e relativamente baixa sob o aspecto quantitativo, de modo que existem algumas dificuldades para precisar a conceituação e os completivos que adjudicam realces próprios à figura jurídica da transação na modalidade tributária. Por essa razão, a segmentação da análise é curial para a compreensão do conteúdo do previsto no artigo supracitado.

A primeira constatação decorrente do referido dispositivo é de que o espaço de negociação deverá ser conferido pela própria legislação do Ente Federado que permitir a transação na órbita tributária, não subsistindo, e nem poderia ser diferente, a

promulgada em 1868” (SILVA NETO, Clovis Monteiro Ferreira da. *A Transação Tributária nos Estados Unidos: Estrutura normativa e análise econômica*. In: SEEFELDER, Claudio; CALCINI, Fábio Pallaretti; NETO, Halley Henares; CAMPOS, Rogério (Org.). **Comentários sobre a lei de transação tributária**: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. – 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 104). Sobre a transação tributária em outros países, conferir ainda: FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 121-139.

²⁷⁹ Para além da já mencionada transação prevista no art. 23 da Lei nº 1.341/51, cita-se ainda o Convênio ICM 24/75, firmado com base no art. 10 da Lei Complementar nº 24/75, estabeleceu a possibilidade de realização de transação pelos Estados e pelo Distrito Federal em relação ao antiga Imposto sobre Circulação de Mercadorias, precursor do ICMS.

²⁸⁰ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *op. cit.*, p. 38-41. Para uma completa compreensão dos apontamentos feitos ao instituto, vale conferir: MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1955, p. 164; 225; 426; 431; 484 e 507.

discricionariedade plena que é específica dos acordos particulares. Será a lei ordinária federal, estadual, distrital ou municipal que definirá quais situações jurídicas tributárias poderão ser transigidas²⁸¹, bem como a forma em que haverá de se dar as concessões recíprocas de lado a lado entre o Ente Tributante e o contribuinte, utilizando-se de outros institutos do direito tributário que importem em suspensão ou extinção do crédito tributário²⁸².

Nesse particular, o próprio diploma nacional tributário contempla técnicas como: i) a moratória (arts. 151, inciso I, e 152 a 155, CTN²⁸³), em que há protraimento no tempo estipulado para o adimplemento de uma obrigação tributária²⁸⁴, e o parcelamento²⁸⁵ (arts. 151, inciso VI, e 155-A, CTN), que é mera espécie de moratória²⁸⁶, as quais suspendem a exigibilidade do crédito tributário; ii) a compensação (arts. 156, inciso II, e 170, CTN), que implica dissolução de crédito do contribuinte em face do Ente Tributante e da dívida tributária em nome daquele que existam simultaneamente²⁸⁷; iii) a remissão (arts. 156, inciso IV, e 172, CTN), a qual acarreta perdão, total ou parcial, do crédito fiscal de índole tributário e, conseqüentemente, no desaparecimento do direito de se vindicar o tributo devido²⁸⁸; iv) a dação em pagamento em bens imóveis (art. 156, inciso XI, CTN), em que se precifica o preço da coisa dada como meio de quitação e extinção do crédito tributário; e v) a anistia (arts. 180 a 182, CTN), causa de exclusão da parcela do crédito que seja relacionada às penalidades cometidas pelo sujeito passivo, decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória²⁸⁹.

²⁸¹ CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. *op. cit.*, p. 158-174.

²⁸² *Ibid.*, p. 182-200.

²⁸³ Pensamos importante registrar que uma parte do regramento da moratória não foi recepcionado pela ordem constitucional vigente e, por óbvio, não poderá ser utilizado dentro de qualquer lei que venha a tratar de hipótese de transação. Trata-se precisamente da art. 152, inciso I, alínea “b”, do CTN, o qual trata da possibilidade de a União conceder moratória em relação a tributos dos entes subnacionais, quando concedida de forma simultânea quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado. Essa previsão legal não se compatibiliza com as normas constitucionais que tratam da forma federativa do Estado brasileiro e da vedação à isenção heterônoma (arts. 1º, 18, 60, § 4º, e 151, inciso III, CRFB), pois implica atribuição de competência e de um poder centralizador à União para se intrometer no âmbito tributário das demais pessoas políticas.

²⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 530.

²⁸⁵ O parcelamento e a transação tributárias, como figuras jurídicas distintas, não devem ser confundidos. Embora ambos dependam de vontade política, pois demandam a aprovação de lei, o primeiro não exige necessariamente que existam concessões recíprocas e será apenas causa de suspensão do crédito tributário, ao passo que a segunda figura pode ou não se utilizar do parcelamento, bem como acarreta extinção do crédito tributário quando se vale de outras técnicas (v.g.: remissão ou compensação). Nesse sentido: COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 207.

²⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 543.

²⁸⁷ *Ibid.*, p. 556.

²⁸⁸ *Ibid.*, p. 563-564.

²⁸⁹ *Ibid.*, p. 602.

Explica-se: a lei instituidora da transação poderá prever, como possíveis concessões a serem feitas pelo órgão fazendário do respectivo Ente Tributante, que o adimplemento da obrigação tributária se dilate no tempo (moratória ou parcelamento) ou que haja redução dos valores atinentes à correção monetária e aos juros (remissão) ou à sanção pecuniária imposta (anistia), tudo conforme se repute necessário para a realização do acordo dirigido à extinção do crédito tributário.

Noutra ponta, é preciso também haver concessões por parte do contribuinte, a fim de que se configure a mutualidade ínsita à transação. Logo, em que pese haver a percepção de que se trataria de conteúdo acessório da pactuação firmada entre os sujeitos do liame jurídico-tributário²⁹⁰, vemos como imprescindíveis ao menos duas medidas a serem tomadas por quem reside no polo passivo do referido vínculo, quais sejam: i) necessidade de encerramento de eventual discussão em âmbito administrativo fiscal ou na seara jurídico tributária, com a apresentação pelo contribuinte de desistência formal de petição, ação ou recurso e renúncia ao direito em que funda sua pretensão resistida, porque a continuidade da discussão travada por meio do processo (administrativo fiscal ou judicial), se revela despicienda diante do encerramento da controvérsia no plano material, sendo premente a replicação dessa situação no campo processual; e ii) providências por parte do sujeito passivo no intuito do cumprimento de todas as obrigações tributárias principais e acessórias, sejam aquelas ligadas ao objeto da transação, que era a relação tributária litigiosa ou com elemento de incerteza, sejam elas desvinculadas do acordo transacional, tudo isso com o escopo de tornar o contribuinte aderente às normas tributárias.

Uma síntese das colocações trazidas acima é extraída de afirmação feita por Hugo de Brito Machado Segundo²⁹¹:

Cabe, ainda, esclarecer que transação não se confunde com parcelamento, anistia ou remissão, mas pode, de algum modo, envolver esses institutos. Nessa ordem de ideias, debater a distinção entre transação e parcelamento é semelhante a discutir a diferença entre incentivo fiscal e isenção ou redução de base de cálculo: por meio destes últimos institutos se realiza o primeiro, pois o incentivo fiscal pode consistir precisamente na concessão de uma isenção. No caso da transação, a concessão que faz o Fisco, em troca das que serão cobradas do sujeito passivo (v.g.: desistir de ações ou recursos), pode consistir precisamente na feitura de um

²⁹⁰ CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. *op. cit.*, p. 200.

²⁹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves Notas sobre a Transação Tributária no âmbito federal (Lei 13.988/2020). In: SEEFELDER, Claudio; CALCINI, Fábio Pallaretti; NETO, Halley Henares; CAMPOS, Rogério (Org.). **Comentários sobre a lei de transação tributária**: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. – 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 258-259. Essa posição é acompanhada em sede jurisprudencial, como se verifica do seguinte julgado: ADI 2.405, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2019, publicado em 03/10/2019.

parcelamento ou na remissão de parcelas relativas a multas ou a juros. A transação, portanto, envolve a presença de concessões mútuas, as quais podem englobar o emprego de institutos outros, como parcelamentos, remissões etc., com os quais, todavia, a primeira não deve ser confundida.

Um segundo ponto de inquietação decorre da aparente limitação que o art. 171 do CTN impôs à transação tributária ao antever tão somente a possibilidade de acordo nessa matéria que implique “determinação de litígio”. Enquanto aquele vocábulo gera dúvidas quase infundáveis quanto a um possível erro de grafia, devendo-se ser lido, em verdade, como “terminação”²⁹², esse último aparentemente limitaria o campo transacional aos casos em que existe controvérsia, alguns entendendo pela impossibilidade de pactos quando não houver processo judicial²⁹³, e outros pelo afastamento de circunstâncias jurídico-tributárias contaminadas pela incerteza jurídica, mas ainda não submetidas ao instrumento do processo²⁹⁴.

Embora o significado do termo “determinação” possa ter as acepções jurídicas de: a) expressão de mandamento ou ordem decorrente da lei ou de autoridade público; ou b) demonstração feita sobre uma situação, figura, ou coisa²⁹⁵, de modo que poderia se buscar algum sentido para a expressão utilizada pelo legislador, certo é que sua leitura não pode ser isolada do restante das palavras que compõe o enunciado normativo. Faz-se premente conectá-lo ao termo “litígio”, o qual pressupõe a discussão, oriunda de dúvida²⁹⁶, entre as partes tida em processo contencioso²⁹⁷, cuja existência, nos domínios do direito tributário, pressupõe a prévia constituição do crédito tributário pelo lançamento e a devida oposição pelo contribuinte, seja na esfera administrativa fiscal, seja na judicial.

Tendo em vista que o lançamento tem o condão de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria correlata, calcular o montante da exação devida, identificar o sujeito passivo e, sendo necessário, aplicar da penalidade cabível, tudo isso com o desígnio de constituir o crédito tributário, realmente não parece haver sentido lógico ou hermenêutico que confira conexão ou coesão à expressão “determinação” constante na regra transacional geral. A isso se alie o fato de que dos trabalhos da Comissão Especial

²⁹² Nessa linha: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *op. cit.*, p. 60; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *op. cit.*, p. 143.

²⁹³ Nesse diapasão: MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário** - vol. 2. 2. ed. rev., aumentada e atualizada. – Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 457.

²⁹⁴ Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 562; e OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *op. cit.*, p. 144-147.

²⁹⁵ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. – 18. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001, p. 264.

²⁹⁶ *Ibid.*, p. *op. cit.*, p. 292.

²⁹⁷ *Ibid.*, p. *op. cit.*, p. 497.

do Código Tributário Nacional²⁹⁸, o PL 4834/54²⁹⁹, ou do Projeto de Lei do Congresso Nacional 13/66³⁰⁰, propositura que deu origem ao CTN, constam a utilização da expressão “terminação de litígios” até o envio do texto aprovado ao Poder Executivo, a indicar que houve realmente erro de grafia no final do curso do processo legiferante, mais precisamente entre o envio da proposta para sanção e a apreciação de vetos presidenciais.

Logo, é possível concluir, em que pesem posições em sentido contrário³⁰¹, que a transação em matéria tributária sempre exigirá controvérsia vertida dentro do ambiente processual, merecendo destaque que se trata, ao nosso sentir, de limitação imposta pelo legislador que não desnatura ou desidrata a figura jurídica no terreno tributário, mas tão somente revela a importação parcial do instituto constante do direito privado, o que é plenamente possível diante de duas causas possíveis e autônomas para realização de transação. Nesse contexto, simples dúvida jurídica quanto a atribuído da relação jurídico-tributária, que ainda não tenha sido objeto de litígio, não poderá ser solucionada utilizando-se a transação tributária.

A imprecisão terminológica acima mencionada não prejudica a leitura do dispositivo também em virtude de outra expressão que deve ser considerada, presente na parte final do art. 171, em que se prediz que a consequência ulterior da transação é a extinção do crédito tributário (art. 156, inciso III, CTN). Esse trecho, contudo, precisa ser esclarecido para não se configurar como um terceiro fator de contenda, sendo preciso frisar que um acordo transacional tributário poderá extinguir o crédito tributário na parte em que o órgão fazendário, mediante a utilização de mecanismos como a remissão ou a anistia, renunciar à cobrança³⁰². Quanto à parcela do crédito que vier a submetida a outras técnicas aplicadas no contexto transacional, a exemplo do parcelamento, da compensação ou da dação em pagamento, realmente a transação funcionará como um veículo para conduzir, por meio de verdadeiras transmissões de direitos (v.g.: pagamento de parcelas, realização da compensação ou dação de imóvel propriamente dita), a outras causas de rompimento do vínculo jurídico entre o Ente Tributante e o contribuinte legalmente previstas.

²⁹⁸ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1955, p. 59.

²⁹⁹ Conferir: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=224724>>. Acesso em: 10 out. 2023.

³⁰⁰ Conferir: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/pesquisa/-/materia/102654>>. Acessos em 10 out. 2023.

³⁰¹ Nessa linha: FERRAZ, Beatriz Biaggi. *op. cit.*, p. 40-46; CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. *op. cit.*, p. 166-174; e COSTA, Thiago Batista da. **Transações e parcelamentos tributários: conformidade fiscal, indução econômica e o princípio da isonomia**. – São Paulo: Editora Dialética, 2022, p. 51-53.

³⁰² OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *op. cit.*, p. 124-125.

Uma última ponderação é recomendada, dessa vez atinente à regra do parágrafo único do art. 171. Na medida em que positiva que a lei apontará a autoridade competente para autorizar a transação em cada hipótese, essa autorização precisa ser entendida não no sentido de mera permissão administrativa, mas sim na outra acepção possível, relacionada à ideia de consentimento³⁰³, inclusive tendo em vista a bilateralidade inerente à categoria jurídica da transação, que deve ser respeitada para a arranjo do instituto não comprometer seu conceito no campo do direito tributário.

A ausência de cautela quanto a esse último ponto, por sinal, fez ressurgir discussão quanto a classificação da modalidade transacional na seara tributária, haja vista existir, dentro dos domínios do direito público, mais precisamente no terreno administrativo, a figura do ato negocial ou de consentimento estatal. Na referida espécie de ato administrativo, as vontades da Administração Pública e do particular não são contrapostas, mas sim equivalentes, de modo se faz necessário, após a constatação dessa compatibilidade volitiva, somente a prática de ato declaratório que retrate essa conjugação de pretensões para fazer incidir naquela relação administrativa os efeitos legalmente preordenados³⁰⁴.

Alguns que se propuseram a examinar o assunto sob a ótica fiscal e tributária, como Natalia de Nardi Dacomo³⁰⁵, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy³⁰⁶, Victor Borges Polizelli³⁰⁷, Phelippe Toledo Pires de Oliveira³⁰⁸ e Hendrick Pinheiro³⁰⁹, acolheram essas premissas e afirmaram que a transação em matéria tributária não poderia inclusive configurar um contrato. Esse entendimento estaria calcado na ideia de que a verificação do alinhamento de vontades seria prévia e, por isso, não constituiria elemento próprio da atuação estatal, que seria praticada unilateralmente, mediante mero ato autorizativo, e nos estritos termos da lei possibilitadora do acordo voltado à extinção do crédito tributário.

Noutro giro, autores como Beatriz Biaggi Ferraz³¹⁰, Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva³¹¹, Thiago Batista da Costa³¹² e Lauro Tércio Bezerra Câmara³¹³ sustentam o perfil

³⁰³ SILVA, De Plácido e. *op. cit.*, p. 497.

³⁰⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.*, p. 196-198.

³⁰⁵ DACOMO, Natalia De Nardi. **Direito tributário participativo**: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. 2008. 307 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 94-102.

³⁰⁶ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *op. cit.*, p. 60.

³⁰⁷ POLIZELLI, Victor Borges. *op. cit.*, p. 275-276.

³⁰⁸ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *op. cit.*, p. 119-121. Curioso notar que o referido autor, em outro trecho da obra referenciada (p. 51), indica, adotando a classificação de José Casalta Nabais, que a transação seria um contrato fiscal verdadeiro.

³⁰⁹ PINHEIRO, Hendrick. *op. cit.*, p. 30-39.

³¹⁰ FERRAZ, Beatriz Biaggi. *op. cit.*, p. 24-32.

³¹¹ SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz. *Transação Tributária Federal: análise de impacto legislativo da Lei n. 13.988/2020*. – São Paulo: Editora Dialética, 2022, p. 32.

³¹² COSTA, Thiago Batista da. *op. cit.*, p. 53-56.

contratual da transação tributária, pois compreendem que o ajuste de interesses contrapostos, alcançado mediante concessões mútuas, verdadeiramente compõe a essência do ato jurídico praticado e, dessa forma, confere caráter sinalagmático e contratual ao instituto no campo tributário, além de defenderem que o posicionamento contrário reduz sobremaneira a dimensão da cooperação fiscal nos últimos tempos.

Tendo em conta as premissas adotadas no último tópico, que dão conta da natureza contratual da categoria jurídica da transação, como acordo de vontades realizado mediante concessões recíprocas para colocar termo em litígio ou dúvida existente numa relação jurídica, aparenta ser inadequado menosprezar ou relegar a exteriorização de vontades a uma fase prévia de pretensão ato administrativo de cunho unilateral. Uma exegese nesse sentido desconsidera os interesses envolvidos no vínculo obrigacional tributário e atribui ao contribuinte um papel secundário, o que não coaduna com as premissas do contratualismo fiscal, no qual a própria transação tributária encontra assento. Nessa ordem de pensamento, não se nega que o espaço de negociação deverá ser conferido pela legislação que permitir a transação, mas tão pouco se compreende que se tratará de mera chancela administrativa.

2.2.2 Juridicidade principiológica da transação tributária

Feitas essas reflexões acerca da figura da transação tributária, temos como rígida a visão inicialmente apresentada acima quanto à transação tributária legalmente prevista, sendo valioso averiguar ainda se previsão legal trazida no art. 171 do CTN se encontra em harmonia com o texto constitucional, o qual apenas conferiu meios de controle formal do crédito tributário, cujas regras, como já afirmado, devem ser introduzidas por meio de lei complementar. Esse exame é importante diante da obrigatoriedade de os acordos de transação que venham a ser firmados entre os órgãos fazendários da União e o contribuinte estarem, dentre outras coisas, em sintomia com os princípios e as normas fundantes do Estado brasileiro, os quais, como pontuado anteriormente, são as balizas para atuação e exercício do poder estatal.

Não obstante, é preciso lembrar que a análise detida do conteúdo jurídico de qualquer instituto, norma ou princípio da ordem jurídica é atividade laboriosa, uma vez que o conhecimento de elemento do direito demanda uma operação de análise, compreensão,

³¹³ CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. *op. cit.*, p. 128-147.

exegese e construção do teor, sentido e alcance do objeto a ser interpretado³¹⁴. Esse árduo desafio, que já foi realizado quanto à figura jurídica da transação, não impede que se façam considerações quanto a alguns princípios administrativo e tributários constantes no plano constitucional, ainda que sem a pretensão de esgotar uma discussão sobre os temas atinentes a cada um, para a se avaliar a própria juridicidade da transação tributária.

Um primeiro entrave que é colocado por parte da doutrina e merecedor de análise advém da percepção equivocada de que modalidade tributária de transação não seria admissível dentro do sistema jurídico brasileiro diante da indisponibilidade do crédito tributário, preceito decorrente, por sua vez, da supremacia do interesse público, que representa a ascendência do que se refere à sociedade sobre o que diz respeito ao particular e justifica o caráter exorbitante do direito público³¹⁵. Dentro dessa lógica calcada em mandamento constitucional (art. 3º, inciso IV, CRFB), caberia aos órgãos da administração tributária tão somente a gestão e curadoria dos bens e direitos públicos, dentro os quais se enquadra o crédito de natureza tributária, e ignorá-la, dando-se uma faculdade ao agente público responsável de escolher, ao firmar um acordo transacional, quem será chamado a suportar exações e quanto será o valor exigido, poderia implicar a ocorrência de situações contrárias ao interesse social coletivo (v.g.: esvaziamento dos cofres públicos, tratamento não isonômico entre os contribuintes e desequilíbrios concorrenciais).

Um raciocínio arcaico como esse, contudo, não se sustenta mais, porquanto o interesse público “não pode mais subsistir (nem na prática política, nem na formulação doutrinária) de forma absoluta e autoritária, justamente para evitar que ele se transforme em mera aparência, com que muitas vezes se busca um excesso ou um desvio de poder”³¹⁶. E autores que percorreram caminhos distintos para construir suas respectivas concepções chegam a conclusões que podem ser consideradas como convergentes quanto ao nosso entendimento. Vejamos duas trilhas percorridas por estudiosos do direito administrativo.

Ao examinar o assunto, Floriano Peixoto de Azevedo Marques Neto argumenta que a reformulação do entendimento de interesse público exige a divisão entre interesses denominados como “especiais”, pertencentes a sujeitos organizados do extrato social como entidades representativas de segmentos econômicos e grupos ligados a pautas socialmente relevantes e à própria burocracia estatal, e difusos, que seriam relativos à coletividade em

³¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 108.

³¹⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. *op. cit.*, p. 506-507.

³¹⁶ MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. **Regulação Estatal e Interesses Públicos**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. v. 1, p. 151.

geral e a cada um de seus componentes³¹⁷. Em continuidade, assenta que ambas as espécies de interesses devem ser compreendidas como representativas de interesses públicos, destacando que os direitos especiais, quando transcendem os interesses muito específicos desses atores sociais organizados, devem ser levados vistos e levados em consideração para fins de definições das atividades estatais³¹⁸.

Começa-se a vislumbrar uma ruptura na ideia retrógrada de que o interesse público não poderia representar uma vontade vocalizada por um grupo de interesse, mas o citado autor ainda reserva ao Estado a missão de mediar e articular os eventuais conflitos entre esses dois tipos de interesse³¹⁹, propondo, de forma a arrematar sua meditação sobre a temática, novas perspectivas para as ideias de supremacia e de indisponibilidade do interesse público:

31.1 O princípio da supremacia do interesse público, parece-nos, deve ser aprofundado de modo a adquirir a feição da prevalência dos interesse públicos e desdobrando-se em três subprincípios balizadores da função administrativa: (i) a interdição do atendimento de interesses particularísticos (v.g., aqueles desprovidos de amplitude coletiva, transindividuais); (ii) a obrigatoriedade de ponderação de todos os interesses públicos enredados no caso específico; e (iii) a imprescindibilidade de explicitação das razões de atendimento de um interesse público em detrimento dos demais.

31.2 Já o princípio da indisponibilidade tem que ser reformulado de modo a expressar a irrenunciabilidade à tutela dos interesses públicos difusos – o que importa dizer: no exercício da função administrativa o agente público não pode se esquivar de proteger e fazer prevalecer os interesses socialmente hipossuficientes.³²⁰

Nessa quadra, quando uma lei aprovada pelo Poder Legislativo, por exemplo, possibilita que o órgão fazendário da pessoa política e as sociedades empresárias, na qualidade de contribuintes, cheguem a uma resolução, por meio de transação, quanto à matéria tributária que gere alta litigiosidade, e, com isso, sejam mantidos as atividades empresariais e os postos de trabalho, pensamos que aqui existirá interesse público de natureza especial, passível de consideração e proteção pelos órgãos fazendários, não havendo, assim, que se falar em afronta ao princípio da indisponibilidade do interesse público.

Por sua vez, Celso Antônio Bandeira de Mello³²¹ advoga que o interesse público seria segregado em: a) primário, compreendido como o produto da conjunção de interesses dos

³¹⁷ *Ibid.*, p. 160.

³¹⁸ *Ibid.*, p. 160-161.

³¹⁹ *Ibid.*, p. 163.

³²⁰ *Ibid.*, p. 165.

³²¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 59-67. Essa via foi adotada por Ana Paula Pasinato (*op. cit.*, p. 99-104) para tratar da suposta indisponibilidade do crédito tributário, a revelar que o critério já foi utilizado no trato da temática dos tributos.

indivíduos confia ao Estado para que ele promova, tais como a dignidade da pessoa humana e o bem-estar social³²²; e b) secundário, em que o que existe é interesse da pessoa jurídica de direito público interno como parte numa dada relação jurídica, o qual prepondera sobre o interesse particular tão somente se houver norma jurídica que os confira maior proteção por serem instrumentais ao próprio interesse público primário. Esse é o caso, por exemplo, dos créditos tributários (art. 183 a 193, CTN), fonte de receitas estatal para fazer frente aos custos relativos ao desempenho de suas atividades e à prestação de utilidades públicas voltadas aos seus fins, sendo interessante pontuar que há entendimento pretoriano acolhendo essa classificação doutrinária³²³.

Não obstante, outra norma pode vir e retirar, ainda que parcialmente, a supremacia presumida desse interesse secundário, especialmente para viabilizar o atendimento de interesse primário. Nesse contexto, considerando que direitos são onerosos e não podem ser protegidos ou exigidos mediante constrangimento legal sem que o Estado tenha recursos para tanto³²⁴, a autorização conferida pela lei para realização de transações tributárias nos parece ser um meio para possibilitar o ingresso de receitas, de forma mais célere e barata, para a consecução das missões do Estado, ainda que não seja nos moldes originários do crédito tributário.

Essa visão encontra-se em sintomia com vários escritos³²⁵, merecendo maior destaque a posição de Beatriz Biaggi Ferraz³²⁶:

Destarte, a nova concepção da supremacia do interesse público é aquela que prevalece quando em contraposição a algum outro princípio de igual relevância, ou algum outro fato de interesse de determinado grupo de indivíduos, e se traduz como a melhor saída possível para a situação analisada.

Em um rápido exemplo, citamos: para o fisco e para a própria supremacia do interesse público, é melhor receber valores, ainda

³²² A dignidade da pessoa humana é fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, inciso III, CRFB), ao passo que uma listagem não exauriente, mas bastante elucidativa, de direitos edificadores do bem-estar social consta do art. 6º da CRFB.

³²³ ACO 648, Rel. Min. Marco Aurélio, Red. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 06/09/2017, publicado em 09/03/2018.

³²⁴ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes.** W. W. Norton & Company. 2000, p. 15. Os referidos autores desenvolvem mais essa ideia no decorrer da obra (p. 43-44), quando afirma que “(r)ights are costly because remedies are costly. Enforcement is expensive, especially uniform and fair enforcement; and legal rights are hollow to the extent that they remain unenforced. Formulated differently, almost every right implies a correlative duty, and duties are taken seriously only when dereliction is punished by the public power drawing on the public purse. There are no legally enforceable rights in the absence of legally enforceable duties, which is why law can be permissive only by being simultaneously obligatory.”

³²⁵ Nesse diapasão: OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *op. cit.*, p. 92-100; PINHEIRO, Hendrick. *op. cit.*, p. 61-70; e CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. *op. cit.*, p. 166-174.

³²⁶ FERRAZ, Beatriz Biaggi. *op. cit.*, p. 59. O STF já decidiu em sentido análogo ao tratar da transação no âmbito do direito administrativo ((RE 253.885, Rel. Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, julgado em 04/06/2002, publicado em 21/06/2002).

que menores do que a expectativa de recebimento, a título do pagamento de tributos, ou ajuizar a competente execução fiscal, que perdurará por anos, não atendendo a princípios como o devido processo legal, a eficiência da justiça, entre outros, e poderá, ainda assim, não ter satisfeito o crédito tributário?

Contraopondo-se a vinculação da administração pública, a indisponibilidade do interesse público e a supremacia ao interesse público, que poderiam lançar e cobrar com multa e juros referido tributo, com os princípios do devido processo legal, eficiência da justiça, qual deveria prevalecer?

Pensamos que, nesse caso, rapidamente analisado, deveria prevalecer o caso que importasse em menor esforço de cobrança para a administração pública, mas que significasse, ao mesmo tempo, máxima eficiência de seus atos, ou seja, deveria prevalecer o recebimento de valores, ainda menores do que a expectativa de recebimento.

Dessa forma, seja por meio da ampliação do que venha a ser entendido como interesse público, de forma a incluir nessa categoria anseios de setores organizados da sociedade, seja mediante um recorte do que venha a ser interesse da pessoa jurídica de direito público como titular de direito, é certo que a invocação pura e simples da supremacia do interesse público e, ato contínuo, da indisponibilidade do crédito tributário, não se mostra mais adequada.

O princípio da legalidade é outro que merece ser examinado, pois, a despeito de ser introduzido de forma geral como garantia fundamental e limitador do exercício estatal do poder, como outrora ponderado nesse trabalho, é preciso esclarecer sua dimensão dentro do contexto da transação tributária, na qual se está a tratar da temática de extinção de crédito dessa natureza e, concomitantemente, os órgãos fazendários exercem clara função administrativa no interregno do procedimento para a realização do pacto transaccional.

A regra que o art. 171 do CTN carrega, ao nosso sentir, não se refere àquela legalidade cerrada ou estrita, contemplada pelo direito tributário e que tanto impede o Estado de impor ao cidadão a cobrança de valor decorrente de obrigação exaccional sem que haja lei formal, quanto garante aos cidadãos o direito de apenas serem exigidos a pagar um tributo se o ocorrido no plano factual refletir exatamente o disposto na norma-padrão que prevê a incidência desse³²⁷. A obediência, na espécie, é a legalidade, na qualidade de fundamento principiológico dos domínios do direito administrativo, que regula a condução das atividades relacionadas aos assuntos estatais, dentre eles, a administração do crédito fiscal e a eventual possibilidade de se perfazer forma mais célere e eficiente de conseguir seu adimplemento³²⁸.

³²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 303-304.

³²⁸ CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. *op. cit.*, p. 77-78.

Uma sintetização clara quanto a como esse princípio deve ser entendido consta da lição de Canotilho³²⁹:

O princípio da legalidade, atrás referido, será aqui entendido no sentido que actualmente dá a doutrina a tal princípio. Isto significa que a administração está vinculada à *lei* não apenas num *sentido negativo* (a administração pode fazer não apenas aquilo que a lei expressamente autorize, mas tudo aquilo que a lei não proíbe), mas num *sentido positivo*, pois a administração só pode actuar com base na lei, não havendo qualquer espaço livre da lei onde a administração possa actuar como um poder jurídico livre.

Logo, exige-se plena aderência da Administração Pública às normas jurídicas para seja considerado como obedecido o princípio da legalidade, que é verdadeira base do regime jurídico de direito público e de retidão administrativa³³⁰. Com uma lei permissiva de transação sobre uma matéria de direito tributário, serão conferidas a permissão, a forma e os limites para o exercício da manifestação de vontade estatal³³¹, dos quais a autoridade que venha a ser munida de competência para transigir não poderá se afastar, sob pena de invalidade do entabulado. A regulamentação infralegal pelo Poder Executivo, contudo, não é impossibilitada, porque eventual complementação normativa poderá ser necessária para conferir maior nível de detalhamento à lei formal ou versar de técnicas muito específicas que seriam de árduo trato pelo legislador³³².

Um terceiro princípio a ser abordado é o que impõe o dever de a Administração Pública tratar todos que estejam em situação semelhante de forma não diferenciada. Ora sendo denominado como “princípio da finalidade”³³³, ora como “princípio da impessoalidade”³³⁴, o que conduziu parte da doutrina a mais de um significado³³⁵, a nomenclatura utilizada não prejudica a construção de um senso comum quanto ao seu núcleo, que é de obstar que o Estado considere fatores subjetivos ou pessoais, a fim de manter a objetividade e neutralidade de suas atividades.

³²⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes. *op. cit.*, p. 833.

³³⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 102-103.

³³¹ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *op. cit.*, p. 91.

³³² CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. *op. cit.*, p. 81-82.

³³³ MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.*, p. 95-96.

³³⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 117. O referido autor chega a afirmar que o “o princípio em causa não é senão o próprio princípio da igualdade ou isonomia”.

³³⁵ Maria Sylvia Zanella Di Pietro e Wallace Paiva Martins Junior (*op. cit.*, p. 333) sustentam tríplice significância ao referido princípio, a saber: “(a) a exigência de a Administração Pública desenvolver suas atividades sem tratamentos ofensivos à isonomia, como perseguições e preconceitos, favorecimentos e privilégios (igualdade); (b) a indicação de que todas as realizações e atividades da Administração Pública são de sua autoria e responsabilidade, embora materialmente desenvolvidas pelos agentes públicos (imputabilidade); e (c) o alcance do fim legal de interesse público específico (finalidade)”.

A impessoalidade ganha roupagem e densidade próprias no âmbito tributário (art. 150, inciso II, CRFB), recebendo nesse ramo do direito a denominação de “princípio da igualdade”³³⁶ e chegando inclusive a ser considerado um “sobrepincípio”³³⁷. Sua esfera protetiva no tocante aos Entes tributantes impede que um cidadão receba tratamento distinto conferido a outro que se encontra em conjuntura fática e jurídica equivalente. Na esfera transacional tributária, sua observância é de alto relevo, pois é elemento assecuratório da integridade: a) de submissão de mesmas condições e benefícios a contribuintes em situações análogas; e b) de um procedimento administrativo desenvolvido sem tratamentos especiais a um ou a outro contribuinte, para fins de se obter, mediante concessões mútuas, acordo para finalização de controvérsia e extinção do crédito tributário³³⁸.

Sua aplicação, contudo, é intimamente ligada ao conhecido princípio tributário da capacidade contributiva³³⁹, o qual pode ser encarado sob dois prismas, como articulam, em igual sentido, Paulo de Barros Carvalho³⁴⁰ e Lauro Tércio Bezerra Câmara³⁴¹: a) um de caráter absoluto ou objetivo, demonstrativo da escolha legislativa de fatos fenomênicos que revelem signos econômicos de riqueza; e b) outro de natureza relativa ou subjetiva, a expressar a divisão do ônus de suportar a carga tributária, de forma que os sujeitos contribuam gradativa e progressivamente, conforme o tamanho de suas forças econômicas.

Nesse contexto, e considerando posição jurisprudencial que entendeu pela possibilidade de observância da segunda perspectiva da capacidade contributiva³⁴², apreendemos que seria possível, pela conjugação desses princípios, se justificar a edição de regra que venha a adotar critério diferenciador para fins de alocação em regime diferenciado com benesses para se transigir, conforme a capacidade econômica do sujeito passivo, ou a vedar a pactuação entre órgão do Ente Tributante e um contribuinte que seja ou se comporte de forma totalmente diferente dos demais (v.g.: devedor contumaz), mas é imperioso que

³³⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 122-123.

³³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 282-286.

³³⁸ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *op. cit.*, p. 100.

³³⁹ FERRAZ, Beatriz Biaggi. *op. cit.*, p. 118.

³⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 332-333.

³⁴¹ CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. *op. cit.*, p. 87-89.

³⁴² RE 1.018.911-RG, Tema 988/STF, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/2021, publicado em 02/12/2021.

norma assim venha prevista em lei, tendo em conta o dever principiológico de obediência à lei acima referido³⁴³.

A lisura do agir estatal também é garantida pelo atendimento ao princípio da moralidade, indutor comportamental da Administração Pública e de seus agentes, que deverão se guiar pela probidade e honradez no trato com os cidadãos decorrente do exercício da função³⁴⁴. Nessa toada, funciona como freio aos desvios de poder, controlando-o, pois “prega a observância de regras éticas na atividade administrativa, informadas por valores como boa-fé, boa administração, honestidade, lealdade, interesse público, imparcialidade etc., que devem estar presentes na conduta do agente público e no ato praticado”³⁴⁵.

A ética que Klaus Tipke cobra das autoridades fazendárias, a qual pode ser resumida no dever de atuar com retidão e em observância aos direitos constitucionais e legais dos contribuintes ao proceder com as atividades arrecadatória e fiscalizatória³⁴⁶, parece ser um bom ponto de partida para compreender que a moralidade administrativa também deve ser assimilada no terreno do direito tributário. Não por outra razão, entende-se que nos acordos dirigidos à extinção do crédito tributário deve ser adotado padrão moral similar.

Cumprir ainda descrever a publicidade, princípio que, em linhas gerais, consubstancia-se na obrigação de a Administração Pública divulgar da forma mais ampla possível seus atos, com o fito de viabilizar o controle social das condutas realizadas por seus agentes. Ao se impor o dever de jogar inteira claridade sobre os comportamentos administrativos³⁴⁷, evita-se o surgimento de segredos sobre assuntos de interesse coletivo ou pertinentes a determinado sujeito particularmente afetado, bem como garante-se o pleno exercício da democracia administrativa.

Embora tratando especificamente da publicação de atos normativos e o art. 119 da Constituição da República Portuguesa (CRP), são categóricas as considerações de Canotilho sobre o princípio da publicidade, no sentido de que a justificativa deste reside na necessidade de se levar ao conhecimento dos cidadãos todos os atos dos poderes públicos, sendo vedada a edição ou prática de atos secretos num Estado democrático de direito³⁴⁸.

³⁴³ CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. *op. cit.*, p. 93. Para uma excelente baliza de aferição de violação ao princípio da isonomia, conferir: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed., 19. tiragem. – São Paulo: Malheiros, 2010, p. 47-48.

³⁴⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 122-123.

³⁴⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. *op. cit.*, p. 360.

³⁴⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. / Klaus Tipke; trad. Luiz Dória Furquim. – Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed., 2012, p. 70-71.

³⁴⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 117.

³⁴⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes. *op. cit.*, p. 878.

Esse aspecto formal da publicidade, relacionado à própria eficácia do ato administrativo, é aliado ao seu elemento material, que se refere à efetiva disseminação do conteúdo das atividades da Administração Pública, de modo que a maior parcela possível do tecido social que tenha interesse seja informada sobre o ato estatal. Diante da inadmissibilidade do sigilo, salvo nos casos constitucionalmente previstos, como os relacionados às informações dos contribuintes (arts. 5º, incisos X e XII, 145, § 1º, CRFB; e 198, CTN)³⁴⁹, impõe-se a obrigação de agir da forma mais cristalina possível no desempenho das funções administrativas para possibilitar eventual fiscalização social³⁵⁰.

O referido princípio, por possuir característica setorial ou especial³⁵¹, tem seu campo de incidência delimitado ao conjunto de normas relacionadas ao Estado, o que inclui igualmente os acordos transacionais entabulados e os respectivos valores públicos que foram objeto do pacto, razão pela qual é cogente sua observância e se extrai a ideia de impossibilidade de ocultamento das atividades de interesse público.

Intimamente ligado à publicidade, o princípio da transparência impõe o dever de se conferir aos cidadãos informações e mecanismos administrativos para a efetiva participação pública na vida organizacional do Estado. Somente com a garantia dos direitos de saber e de controle e dos meios procedimentais próprios, a fiscalização social da Administração Pública poderá ser efetivamente exercida³⁵².

Embora não esteja referenciada expressamente no art. 37 da CRFB como princípio regente da Administração Pública, a transparência é extraída diretamente “do princípio da publicidade conjugado com o direito à informação (art. 5º, XXXIII) e o princípio democrático”³⁵³. Logo, a transparência assegura a visibilidade e o pleno conhecimento pela população dos atos administrativos, viabilizando o controle social e institucional do Estado por intermédio da conjugação dos princípios em questão³⁵⁴. Como questão de suma importância para governança administrativa, a transparência é inclusive ponto de atenção de

³⁴⁹ Merece ser frisado que a inviolabilidade do sigilo fiscal (e bancário) não é absoluta, conforme já pelo STF: RE 1.055.941-RG, Tema 990/STF, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 04/12/2019, publicado em 06/10/2020 e republicado em 18/03/2021; RE 601.314-RG, Tema 225/STF, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, publicado em 16/09/2016; e ADI 2.859, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, publicado em 21/10/2016.

³⁵⁰ ZYMLER, Benjamin. **Direito administrativo e controle**. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 409.

³⁵¹ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 160-162.

³⁵² TABORDA, Maren Guimarães. O princípio da transparência e o aprofundamento dos caracteres fundamentais do direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, [S. l.], v. 230, 2002, p. 258-259.

³⁵³ LIMBERGER, Têmis. Transparência Administrativa e Novas Tecnologias: o Dever de Publicidade, o Direito a ser Informado e o Princípio Democrático. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, [S. l.], v. 244, 2007, p. 262.

³⁵⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. *op. cit.*, p. 422.

trabalhos produzidos no âmbito do TCU³⁵⁵ e de organizações civis como o IBGC³⁵⁶, porquanto a Administração Pública jamais maneja interesses, poderes ou direitos próprios, mas sim interesses da coletividade.

É inegável, percebe-se, a proximidade semântico-jurídica entre publicidade e transparência, contudo, uma conveniente seção entre os vocábulos foi realizada por João Gaspar Rodrigues³⁵⁷:

Os termos “publicidade” e “transparência” são tratados, normalmente, como sinônimos. Mas há uma diferença que não é apenas morfológica, mas também política e histórica. A publicidade remonta a discussões políticas e à tomada de decisões em público, como acontecia na ágora ateniense e no fórum romano. A transparência é um termo moderno que requer uma administração pública diáfana, garantindo o acesso do público à informação e permitindo um controle por parte do público. A transparência é legitimada pelo estado de direito, enquanto a publicidade tem sua fonte na democracia.

Essa separação, não obstante seja relevante e auxilie na distinção entre os princípios, torna-se menor diante do propósito comum de ambos os postulados, que é de lançar luzes sobre os atos estatais e possibilitar o acompanhamento e gerenciamento da coisa pública, havendo compreensão nossa e de outros³⁵⁸ de que se incluíam também os acordos extintivos de crédito tributário.

³⁵⁵ Registra-se que a transparência “diz respeito a permitir que a sociedade obtenha informações atualizadas sobre operações, estruturas, processos decisórios, resultados e desempenho do setor público. Consiste em disponibilizar, inclusive na forma de dados abertos, para as partes interessadas, as informações que sejam de seu interesse (arts. 3º, I e II, 5º, 8º e 10 da Lei 12.527/2011) e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. Caracteriza-se pela possibilidade de acesso a todas as informações relativas à organização pública, em uma linguagem cidadã, sendo um dos requisitos de controle do Estado pela sociedade civil. A adequada transparência resulta em clima de confiança, tanto internamente quanto nas relações de órgãos e entidades com terceiros. A organização transparente se obriga voluntariamente à divulgação oportuna de todas as questões relevantes a ela relacionadas, inclusive situação financeira, desempenho, composição e governança da organização (SLOMSKI, 2008). Abrange várias iniciativas, como: acesso à informação, divulgação de natureza obrigatória; divulgação de natureza proativa e voluntária, incluindo dados abertos do governo; e transparência fiscal e orçamentária (OCDE, 2018). O Banco Mundial (2017) orienta que a transparência efetiva deve garantir que a informação chegue ao público para o qual ela de fato importa, e que os cidadãos se sintam livres para buscar as informações sem medo de represálias e confiem que o uso dessas informações promoverá a responsabilização dos agentes públicos, caso necessário;” (**Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU / Tribunal de Contas da União**. 3. ed. - Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – SecexAdministração, 2020, p. 45-46).

³⁵⁶ Define-se que a transparência “consiste no desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à preservação e à otimização do valor da organização.” (**Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. - São Paulo, SP: IBGC, 2015, p. 20).

³⁵⁷ RODRIGUES, João Gaspar. Publicidade, transparência e abertura na administração pública. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, [S. l.], v. 266, 2014, p. 93.

³⁵⁸ CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. *op. cit.*, p. 96-98.

Considerado que os princípios processuais do devido processo legal, de acesso ao Poder Judiciário e da duração razoável do processo, os quais parte dos estudiosos entendem como aplicáveis no âmbito da transação tributária³⁵⁹, já foram abordados anteriormente e, por ser garantias fundamentais do cidadão contribuinte, não podem ser afastadas, o último princípio de que demanda exame é o da eficiência, introduzido pela EC 19/98. A ideia central que pode ser extraída dele é de boa, adequada e produtiva administração³⁶⁰, a exigir que os agentes atuem de forma satisfatória no desenvolvimento dos serviços públicos e de atendimento ao cidadão em qualquer das facetas que ele possa ter (v.g.: usuário, requerente em pedido administrativo, contribuinte etc.). Destarte, mera condução ou gerência da coisa pública não é suficiente, exigindo-se a busca pelos meios mais apropriados, céleres, econômicos e coerentes para o exercício da função administrativa.

Na qualidade de “princípio que determina atuação administrativa com capacidade de produção de resultados destinados à consecução dos fins do Estado através dos meios correspondentemente adequados, na medida da satisfação das necessidades da população”³⁶¹, a eficiência ainda poderá lançar luzes sobre os ônus financeiros estatais e justificar atitudes para tentar diminuí-lo, sem, logicamente, incutir diminuição da liberdade dos administrados ou queda de qualidade dos serviços prestados³⁶². Uma única ressalva que deve ser feita é sobre a impossibilidade de se desatender a norma legal. O que se pretende, em verdade, é conferir novo parâmetro ao princípio da legalidade, que deixa de significar aplicação impensada das regras e passa a ser um viés material e teleológico³⁶³.

Na seara tributária, a posição remansosa é pela plena subserviência da autoridade fiscal à qual a lei venha a conferir competência para transigir a esse derradeiro princípio³⁶⁴, com a qual concordamos. E nem poderia deixar de ser, haja vista que o sopesamento do interesse público e a averiguação dos prós e contras na realização da cobrança do crédito tributário ou da transação é tônica que exige uma leitura pela lupa de conceitos não jurídicos com os quais a eficiência se relaciona (v.g.: economicidade, relação custo-benefício etc.),

³⁵⁹ Nessa linha: FERRAZ, Beatriz Biaggi. *op. cit.*, p. 91-110; e CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. *op. cit.*, p. 101-108.

³⁶⁰ Nesse diapasão: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 125-16; e MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.*, p. 102-103.

³⁶¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. *op. cit.*, p. 485.

³⁶² ARAGÃO, Alexandre Santos de. O princípio da eficiência. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, [S. l.], v. 237, 2004, p. 1.

³⁶³ *Ibid.*, p. 3.

³⁶⁴ Nesse sentido: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *op. cit.*, p. 126-127; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *op. cit.*, p. 105-108; FERRAZ, Beatriz Biaggi. *op. cit.*, p. 84-91; e CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. *op. cit.*, p. 99-100.

bem como robusta justificação pelo órgão fazendário atuante, apta a demonstrar as vantagens da celebração de acordo transacional.

Após esse giro pelos princípios, é patente a constatação da juridicidade da figura da transação tributária prevista no art. 171 do CTN, tornando-a apta a servir de novo vetor do agir estatal e permitir que lei do Ente Tributante possibilite a pactuação de ajuste, com reciprocidade de concessões, visando a terminação de processo administrativo ou judicial e a ulterior extinção do crédito tributário. Incumbe-nos agora examinar a já mencionada Lei nº 13.988/2020, objeto de conversão da MPV nº 899/2019 e devidamente sancionada pelo Chefe do Poder Executivo da União, estabelecadora, dentre outras coisas, dos requisitos e das condições para que essa pessoa de direito público, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública federal, de natureza tributária ou não tributária, e alguns de seus diplomas infralegais regulamentadores.

2.3 FORMATAÇÃO NORMATIVA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

A Lei nº 13.988/2020, regramento base da transação no âmbito da União editado com suporte nos arts. 24, inciso I, da CRFB, e 171 do CTN, aporta no arcabouço jurídico-normativo desse Ente federado forma de terminação de controvérsias em que se discute a cobrança de valores devidos aos cofres federais, por meio de mútuas concessões. Em que pese a aludida legislação trate acerca da possibilidade de se transigir os créditos da Fazenda Pública de índole não tributária, consubstanciando-se em verdadeiro marco legal da transação em direito público, focaremos nossas energias no que é correlacionado ao objeto do presente trabalho.

Começemos pelas regras gerais dispostas na Lei nº 13.988/2020, das quais pinçaremos as mais relevantes para a compressão do trato conferido em matéria tributária, apontando ainda alguns dispositivos do restante do corpo normativo que com elas tenham relação, bem como dos primeiros artigos dos diplomas infralegais vigentes que regulamentam diferentes parcelas da citada lei (Portarias ME nº 247/2020³⁶⁵, PGFN nº 6.757/2022³⁶⁶ e RFB nº 247/2022³⁶⁷).

³⁶⁵ Conferir: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110356>>. Acessos em 15 out. 2023.

³⁶⁶ Conferir: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>>. Acessos em 15 out. 2023.

³⁶⁷ Conferir: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127311>>. Acessos em 15 out. 2023.

2.3.1 Normativos principlológicos e gerais da transação tributária federal

Desde o primeiro momento, a Lei nº 13.988/2020 assenta seu objetivo e circunscreve os créditos que poderão ser submetidos a acordos transacionais, explicitando, no que nos importa, que tanto os créditos tributários administrados pela RFB quanto os já inscritos em dívida ativa da União e, portanto, já sob responsabilidade da PGFN, estão acobertados pelas previsões nele contidas e deverão envolver concessões recíprocas (art. 1º, *caput* e §§ 4º, incisos I e II, e 5º).

Impõe-se apenas que os agentes públicos da União, calcados nos princípios abordados em capítulo anterior e exercendo juízo de oportunidade e conveniência, avaliem que o entabulamento de transação é a medida que melhor atende ao interesse público e disponibilizem os termos dos ajustes firmados para fins de controle social e verificação desse juízo (art. 1º, §§ 1º a 3º, Lei nº 13.988/2020).

Nesse particular, vale destacar que esses critérios orientadores do desempenho do poder discricionário da Administração Pública, que antes se entendiam como atrelados à chamada “liberdade dentro da lei”³⁶⁸, hoje são entendidos como ligados a um juízo de análise feito quanto a todo o direito comportado num sistema jurídico, em congruência assim com a outrora mencionada ideia de juridicidade³⁶⁹. De toda a sorte, permanece incólume o pressuposto de haver margem para apreciação e decisão pela autoridade administrativa do que venha a ser mais vantajoso, útil e eficiente ao interesse público envolvido em dada situação concreta.

Como modalidades legalmente previstas, é possível haver transação: i) por proposta individual ou por adesão, quanto a crédito decorrente de obrigação tributária objeto de litígio no plano do contencioso administrativo fiscal³⁷⁰ ou inscrito em dívida ativa e em fase de cobrança; ii) por adesão, em demais hipóteses de lide administrativa fiscal ou judicial

³⁶⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 436.

³⁶⁹ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; MARTINS, Ricardo Marcondes. *op. cit.*, p. 118.

³⁷⁰ A variedade de transação individual, até a modificação da Lei nº 13.988/2020 pela Lei nº 14.375/2022, era restrita aos casos já judicializados, não havendo espaço, portanto, para a pactuação de créditos tributários ainda discutidos em sede de processo administrativo fiscal. Pensamos que a alteração legislativa promovida foi salutar, na medida em que: a) não se justificava tratamento diferenciado entre contribuintes pelo simples fato de num caso haver judicialização da lide e no outro discussão na órbita administrativa fiscal; b) retirou a necessidade de judicialização pelos contribuintes das discussões tributárias nas quais se encontrassem envolvidos tão somente para viabilizar a apresentação de proposta individual transacional; e c) criou, em alguma medida, um espaço competitivo sadio entre a RFB e a PGFN, órgãos que agora se verão compelidos a, dentro dos parâmetros legais, serem mais graciosos na oferta de propostas de acordo, bem como avaliarem com maior acuidade as propostas feitas por sujeito passivo.

tributário; e iii) por adesão, em relação ao contencioso administrativo fiscal qualificado como de pequeno valor (art. 2º, incisos I a III, Lei nº 13.988/2020). Positivação nesse sentido encontra-se em consonância com o sustentado anteriormente, no sentido de que a transação tributária poderia ser firmada no que se refere a qualquer discussão em matéria tributária submetida a ambiente processual e litigiosa, e ainda com previsto nos arts. 13, 14, 22 e 25, § 2º, todos da Lei nº 13.988/2020, abrindo margem para que RFB e PGFN, dentro de suas respectivas competências e atribuições, transijam os valores que se encontrem sob responsabilidade de cada uma.

Todas essas espécies, como se percebe, possibilitam um transigir por intermédio de acordo com regras pré-estabelecidas, constantes de edital público³⁷¹ e as quais vinculam o devedor (contribuinte, em nosso espectro de análise) nos exatos termos constantes do instrumento convocatório (art. 2º, parágrafo único, Lei nº 13.988/2020).

Por sua vez, eventual proposta deverá conter os expedientes para a extinção do crédito tributário nela contemplados e vinculada, pelo menos, ao assentimento pelo contribuinte em débito dos seguintes compromissos (art. 3º, incisos I a V, Lei nº 13.988/2020): i) não utilização abusiva de acordo transacional, com o propósito de limitar, de falsear ou de prejudicar, de qualquer maneira, a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica; ii) não se valer de pessoa natural ou jurídica interposta para esconder ou dissimular a origem ou a destinação de bens, direitos ou valores, bem como seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo dos cofres da Fazenda Pública da União; iii) não transmitir ou onerar bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão fazendário competente, quando legalmente; iv) apresentar desistência de impugnações ou recursos apresentados no curso de processo administrativo fiscal que tenha por objeto os créditos tributários a serem transigidos e renunciar a quaisquer alegações de direito em que se fundem esses petitórios impugnativos e recursais; e v) abdicar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se respaldem ações judiciais, inclusive de natureza coletiva, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, mediante oferecimento de

³⁷¹ A própria utilização da figura jurídica do edital reforça o caráter sinalagmático da transação tributária. Como instrumento pelo qual a Administração dá conhecimento público sobre a abertura de certame, o edital é meio de anúncio ou publicização de fato que deva ser conhecido (SILVA, De Plácido e. *op. cit.*, p. 294) e fixa as regras que deverão balizar o futuro contrato a ser firmado entre União, representada pela autoridade administrativa legalmente competente, e o devedor. No campo licitatório, um dos desideratos do edital é fixar as cláusulas de eventual contrato a ser futuramente travado entre a Administração Pública e o particular (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 594; e MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.*, p. 314-319), lógica que cremos deva ser observada na hipótese da transação de que trata a Lei nº 13.988/2020.

petição pleiteando a extinção do respectivo processo com resolução de mérito (arts. 487, inciso III, alínea “c”, CPC).

Deferida a proposta formulada, há aquiescência plena e irretratável da totalidade das condições previstas na Lei nº 13.988/2020 e no respectivo ato regulamentador de regência, de forma a representar confissão irrevogável e imutável dos créditos transacionados, conforme a Lei Adjetiva (arts. 389 a 395, CPC), merecendo ainda ser frisado que: a) na hipótese de o acordo pactuado envolver a utilização de técnicas como a moratória ou o parcelamento, serão observadas as regras próprias desses institutos que determinam a suspensão da exigibilidade do crédito tributário; e b) os créditos abarcados pelo instrumento de transação somente serão extintos quando plenamente cumpridas todas as condições nele previstas, o que se traduz no não acolhimento de posicionamento de parcela da doutrina tributária, que era pelo efeito novatório da transação tributária³⁷² (art. 3º, §§ 1º a 3º, e 12, §§ 1º e 2º, Lei nº 13.988/2020).

Na sequência, constam hipóteses que levam a rescisão da transação (art. 4º, incisos I a VII, Lei nº 13.988/2020), a saber: a) descumprimento dos termos, condições, cláusulas ou compromissos aceitos; b) constatação, pela autoridade fazendária competente, de ato pelo contribuinte tendente ao seu esvaziamento patrimonial, com fito de fraudar o cumprimento do acordo, ainda que realizado anteriormente à sua celebração; c) decretação de falência ou de liquidação, com conseqüente extinção da pessoa jurídica transigente; d) confirmação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação da transação; e) ocorrência de dolo, fraude, simulação ou erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto da controvérsia; f) ocorrência de alguma das causas adicionais de rescisão constantes do respectivo termo de transação; ou g) inobservância de quaisquer disposições legais ou editais.

A invocação e ulterior aplicação por órgão fazendário de qualquer dessas hipóteses para fins de rescisão da transação demanda a notificação prévia do contribuinte devedor, o qual, por sua vez, poderá: i) regularizar a situação, quando sanável o vício existente, dentro do prazo de 30 dias, preservando-se todos os termos da transação nessa hipótese; ou) impugnar esse ato administrativo, dentro do referido interregno, oportunidade em que será instaurado processo administrativo regido pela Lei nº 9.784/99. Uma ulterior rescisão do acordo transacional afastará os benefícios concedidos, bem como acarretará retomada da cobrança integral dos débitos tributários, com os descontos dos valores já adimplidos, e impossibilidade de pactuação de nova transação pelo prazo de 2 anos, contados da data da

³⁷² Nessa direção: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 720-721. Regra em igual sentido consta do art. 12, § 3º, da Lei nº 13.988/2020.

efetiva rescisão, sem prejuízo de outras consequências previstas no edital (art. 4º, §§ 1º a 4º, Lei nº 13.988/2020).

Os incisos do art. 5º, no que toca aos domínios tributários, traz alguns limites objetivos e subjetivos para se transigir, que são: a) a impossibilidade de diminuição, por meio de acordo transacional, de multas de natureza penal, as quais devem ser compreendidas como aquelas aplicadas em decorrência da prática de crimes tributários³⁷³, previsto nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90; b) a inviabilidade de concessão de descontos a créditos tributários em face de contribuintes submetidos ao Simples Nacional, caso não haja permissão legislativa por meio de lei complementar, exigida para tratar desse tópico como exposto em trecho anterior desse trabalho³⁷⁴; e c) a proibição de se firmar transação com devedor contumaz, figura cuja delimitação ainda dependeria de lei específica.

Constam ainda dos parágrafos do referido dispositivo (art. 5º, §§ 1º e 2º, Lei nº 13.988/2020): i) vedação relativa à acumulação das reduções ofertadas por um edital com quaisquer outras garantidas na legislação tributária relativamente aos créditos compreendidos pela proposta de transação; e ii) comando para a diminuição dos encargos legais acrescidos aos débitos inscritos em dívida ativa federal (art. 1º, Decreto-Lei nº 1.025/69) em percentual não inferior ao aplicado às multas e aos juros de mora referentes aos créditos a serem transacionados, quando se tratar de proposta que envolva redução do valor total do crédito.

Sobre a figura do devedor contumaz, vale nota que se trata de expressão de caráter polissêmico ou, ao menos, que possui dimensões ou perspectivas distintas. Isso porque utiliza-se dela para designar tanto a pessoa física ou jurídica que se vale do descumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias como elemento de maximização de seus resultados econômicos, quanto para tratar daquele que aufere vantagem concorrencial ou competitiva em razão de sua desconformidade tributária e, ainda, para o grande devedor. Não por outro motivo, há no campo doutrinário entendimento que uma conceituação rígida do que

³⁷³ Essa interpretação decorre da leitura do § 2º do próprio art. 5º da Lei nº 13.988/2020, o qual permite a redução do percentual de multas, sem fazer nesse dispositivo qualquer diferenciação quanto ao tipo de sanção que venha a ser aplicada. Dessa forma, parece-nos que é o caso de delimitar o campo restritivo imposto. Nessa linha: NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. Transações tributárias em situações de calamidade pública - Inexigibilidade da conduta diversa e as multas tributárias. In: SEEFELDER, Claudio; CALCINI, Fábio Pallaretti; NETO, Halley Henares; CAMPOS, Rogério (Org.). **Comentários sobre a lei de transação tributária**: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. – 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 156-161.

³⁷⁴ Quanto a essa restrição, impende registrar que a Lei Complementar nº 174/2020, em seu art. 2º, trouxe a autorização legal necessária para a extinção de créditos tributários apurados na forma do Simples Nacional, mediante celebração de transação resolutive de litígio.

seja a conduta contumaz deve levar em consideração três elementos volitivos, que seriam a inadimplência sistemática, substancial e injustificada do devedor³⁷⁵.

Como não existe lei complementar, a qual, segundo sustenta Júlia Silva Araújo Carneiro³⁷⁶, é a espécie normativa exigida por mandamento constitucional específico (art. 146-A, CRFB), para tratar do assunto e conferir uniformidade nacional ao trato da matéria, tão pouco lei ordinária para normatizar a questão no âmbito da União, a vedação relativa ao inadimplente contumaz permanece inoperante³⁷⁷. São preditas ainda regras que impõe a necessidade de prévia e expressa autorização, a ser conferida pelo Ministro de Estado da Economia (atual Ministro de Estado da Fazenda)³⁷⁸ no caso de créditos tributários, quando a proposta de acordo transacional envolver quantias superiores às estabelecidas em ato ministerial e a possibilidade de condicionamento da concessão de transação às normas orçamentárias e financeiras³⁷⁹ (arts. 8º e 9º, Lei nº 13.988/2020).

Uma vez apresentadas essas considerações quanto às principais disposições de capítulo que trata das regras gerais de transação contidas na Lei nº 13.988/2020, cumpre apontar aqui o que entendemos serem normas comuns às Portarias ME nº 247/2020, PGFN nº 6.757/2022 e RFB nº 247/2022, as quais robustecem e adensam o previsto no art. 1º, §§ 1º a 3º, da Lei nº 13.988/2020, criando, desse modo, verdadeiro núcleo principiológico e de objetivos das diferentes modalidades de transação.

Esses regulamentos normativos elencam, em seus respectivos arts. 2º e 3º, preceitos e propósitos de qualquer transação tributária, que podem ser resumidos em: a) autonomia das vontades envolvidas, devendo as partes serem imbuídas de boa-fé (moralidade, na vertente dos órgãos fazendários) desde antes da celebração desse acordo que envolve concessões mútuas, mas igualmente durante e depois de firmado o pacto; b) verificação de condutas leais, do ponto de vista concorrencial, por parte do contribuinte que deseje aderir à oferta de transação, ofereça ou receba proposta transacional, a fim de evitar ou de perpetuar assimetrias competitivas de mercado; c) visão da transação como meio autocompositivo, mais econômico e eficiente de terminação de controvérsias entre os sujeitos da obrigação

³⁷⁵ CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. **O devedor contumaz no direito tributário**: premissas teóricas, conceito e regime jurídico. – Belo Horizonte. Fórum, 2021, p. 125-126.

³⁷⁶ *Ibid.*, p. 77-81; 156-160.

³⁷⁷ Tem-se notícia de que tramitam perante o Congresso Nacional o PLS 284/2017 – Complementar, o qual visa a regulamentar o art. 146-A, da CRFB, e o PL 1646/2019, que pretende normativa a temática na seara federal.

³⁷⁸ Conferir nota de rodapé 9.

³⁷⁹ O art. 3º da Lei Complementar nº 174/2020 aparenta ter afastado essa possibilidade, na medida em que seu enunciado normativo dispôs que não caracterizaria renúncia de receita, para fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000, a transação relativa à cobrança de créditos da Fazenda Pública. Cumpre asseverar que a posição do STF ao examinar regra transacional estadual foi igual sentido (ADI 2.405, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2019, publicado em 03/10/2019).

tributária, possibilitando a redução gradual de litígios; d) conformação dessa figura jurídica como espaço de diálogo e de solução de lides entre a administração tributária federal e os contribuintes; e) o instituto seria ainda catalisador da conformidade fiscal dos devedores tributários, observando-se a capacidade econômico-financeira de cada pessoa nesse auxílio administrativo pela superação das dificuldades momentâneas e a retomada do cumprimento voluntário das obrigações principais e acessórias, mas igualmente impondo-se tratamento igualitário entre os contribuintes e a busca do interesse público; e f) necessária publicização dos acordos transacionais firmados, viabilizando o controle estatal interno e externo, bem como o social, de todos os atos praticados e contratos firmados.

Percebe-se, a partir da leitura dos dispositivos das aludidas portarias, que o intento foi de superar a mera recuperação de créditos tributários, para possibilitar a instituição de um ambiente harmônico, íntegro, colaborativo e racional, em que a busca do interesse público se alia aos objetivos de: a) diminuição do estoque de processos administrativos fiscais e judiciais tributárias; b) redução de custos a eles inerentes, e, principalmente; c), alcance da conformidade fiscal futura do sujeito passivo que transige³⁸⁰.

Todavia, não são apenas esses dispositivos infralegais que relevam esse fim, como se percebe da leitura de outras regras legais e regulamentares, merecedoras, ao nosso sentir, de exame próprio.

2.3.2 Regramento da transação tributária na cobrança de créditos da União

Conforme exposto, dentro as modalidades transacionais há previsão de possibilidade de serem apresentadas propostas pela PGFN ou pela RFB, de forma individual ou por adesão, ou contribuinte devedor, mediante iniciativa própria (arts. 10 e 10-A, incisos I a V, Lei nº 13.988/2020). Começemos pelo regramento legal dessa espécie.

Ao tratar da transação na cobrança de créditos da União e de suas Autarquias e Fundações Públicas, dentre os quais se incluem os créditos tributários, o legislador lista interessantes benefícios que poderão ser concedidos aos contribuintes que transigirem (art. 11, incisos I a V, Lei nº 13.988/2020): i) permissão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, nos termos e critérios estabelecidos pela PGFN e válidos para toda

³⁸⁰ SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz. *op. cit.*, p. 42-45.

Administração Pública³⁸¹; ii) concessão de prazos e modos de pagamento especiais, inclusive mediante diferimento ou moratória³⁸²; iii) oferta, substituição ou transmissão de garantias e de constrições³⁸³; iv) possibilidade de utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, na apuração do IRPJ e da referida contribuição, até o limite de 70% do saldo remanescente após a incidência dos descontos³⁸⁴; e v) uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros³⁸⁵.

A permissão de utilização combinada dessas benesses para fins de equacionamento dos créditos tributários, logicamente respeitadas as limitações legais impostas, e a possibilidade de aceitação de qualquer tipo de garantia e até de dispensa dessa para não inviabilizar a realização de transação, permitem que os órgãos fazendários tenham margem maior para negociar com os contribuintes, os quais podem inclusive ser pessoas jurídicas submetidas a processo recuperatório, falimentar ou de liquidação judicial ou extrajudicial (art. 11, §§ 1º, 2º, 5º e 6º, Lei nº 13.988/2020). Outro ponto que confere atratividade para o negócio transacional é a desnecessidade de oferecimento à tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS de valores que representaram os descontos obtidos em acordo desse gênero (art. 11,

³⁸¹ A concentração dessa atribuição na esfera de competência da PGFN já constava da redação originária da Lei nº 13.988/2020 (art. 14, inciso V) e foi mantida como se verifica do art. 14, parágrafo único, desse diploma legal, acrescido pela Lei nº 14.375/2022. Esse ponto foi tratado no Despacho do Presidente da República no Parecer da AGU nº JM 02/2023, em que se reafirmou essa competência da PGFN. Sobre o referido expediente, Conferir: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/AGU/Pareceres/2023-2026/PRC-JM-02-2023.htm>. Acesso em: 5 ago. 2023.

³⁸² Ressalvadas, por óbvio, as hipóteses de parcelamentos especiais federais (Programa de Recuperação Fiscal – Refis, instituído pela Lei nº 9.964/2000; Parcelamento Especial – Paes, criado pela Lei nº 10.684/2003; Parcelamento Excepcional – Paex, previsto na MPV nº 303/2006, mas não convertido em lei; Programa “Refis da Crise”, instituído pela MPV nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009; Programa de Regularização Tributária – PRT, criado pela MPV nº 766/2017 e não convertido em lei; e Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, instituído pela MPV 783/2017 e convertido na Lei nº 13.496/2017), cuja adesão precisa ser realizada dentro de certo período legalmente estabelecido e nos quais são concedidos benefícios e descontos de forma linear, com o fito de reduzir sensivelmente o montante total a ser pago pelo contribuinte (COSTA, Thiago Batista da. *op. cit.*, p. 31), a legislação ordinária prevê alguns possibilidades de parcelamento, mas sem contemplar diminuições de qualquer ordem da quantia devida (arts. 10, 10-A, 10-B e 14-C, Lei nº 10.522/2002).

³⁸³ Previsão que incorpora as práticas relativas aos negócios jurídicos processuais, conforme se verificou no exame da Portaria PGFN nº 33/2018.

³⁸⁴ A legislação sobre o assunto é bastante restritiva, pois limita o direito do contribuinte a compensar apenas 30% para cada ano-base (arts. 42 e 58, Lei nº 8.981/95; arts. 15 e 16, Lei nº 9.065/95). Diante da declaração de constitucionalidade desses dispositivos (RE 591.340-RG, Tema 117/STF, Rel. Min. Marco Aurélio, Red. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2019, publicado em 03/02/2020), a possibilidade oferecida na Lei nº 13.988/2020, ainda que com algumas amarras por ela impostas (art. 11, §§ 1º-A e 7º a 10) mostra a intenção da União de flexibilizar o trato da questão em discussões relativas à transação tributária.

³⁸⁵ Possibilidade extraída direto de comando constitucional (art. 100, § 11, CRFB) e regulamentada pela Portaria PGFN nº 10.826/2022.

§§ 12, Lei nº 13.988/2020), o que inclusive afasta entendimento fazendário³⁸⁶ sobre o tema em situações que envolvem remissão da parte credora.

Enquanto os incisos do art. 14 da Lei nº 13.988/2020 conferem competência às autoridades máximas da PGFN e da RFB, dentro de suas áreas de atribuição, para regulamentar o modelo de transação por proposta individual ou por adesão, podendo elas disciplinarem procedimentos, condicionarem a celebração de acordo transacional ao pagamento de parcela de entrada e à apresentação ou manutenção de garantia, circunstâncias em que somente haverá transação por adesão, bem como forma, condições e documentos necessários para uma proposta de transação, regra muito importante consta de seu parágrafo único, relativa à competência exclusiva da PGFN para definir, em ato infralegal, os critérios para mensuração do grau de recuperabilidade dos débitos tributários, os parâmetros para anuência da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de exigência forçada e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a sua temporalidade, a capacidade contributiva do contribuinte e os custos da cobrança.

Essa regra, dentro desse novo ambiente de consensualidade fiscal que a transação visa a implementar, possibilita que, após a aferição feita pela PGFN, tanto esse órgão fazendário quanto a RFB confirmem tratamento adequado para a conjuntura de cada contribuinte. A partir de uma nota (*rating*) atribuída pela PGFN com base em parâmetros objetivos (tempo transcorrido de cobrança, suficiência e liquidez das garantias vinculadas às dívidas, existência de parcelamentos prévios, rescindidos e ativos, perspectiva de êxito da União em âmbito administrativo ou judicial, custo da forma de cobrança utilizada, histórico de parcelamentos dos débitos transigidos, tempo de vigência da tutela judicial que suspende a exigibilidade e situação econômico-financeira do sujeito passivo para fins de pagamento) e informações constantes na malha fiscal e em outros órgãos públicos, os contribuintes são classificados, dando-se maiores benefícios aos devedores que possuem menores chances de quitar suas dívidas tributárias, sendo possível apresentar pedido de revisão, o qual tramite dentro de um ambiente de processualidade, sendo possível inclusive apresentar recurso, e que apenas vincula a Administração Tributária enquanto não advier novo pedido revisional lastreado em fato superveniente capaz de modificar a capacidade de pagamento originalmente estimada (art. 19 a 34-B da Portaria PGFN nº 6.757/2022).

³⁸⁶ Conferir, nesse particular, a Solução de Consulta COSIT nº 65/2019, disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=99650>>. Acesso em: 23 set. 2023.

Uma catalogação dos créditos em grupos, vale registrar, é realizada tendo em conta capacidade de pagamento de cada devedor e para os fins das modalidades de transação, sendo agrupados em ordem decrescente de recuperabilidade, sendo considerados do: a) tipo A os créditos com alta perspectiva de recuperação; b) tipo B créditos com média perspectiva de recuperação; c) tipo C os tipos como de difícil recuperação; e d) tipo D os créditos considerados irrecuperáveis, constando do art. 25 extensa lista quanto aos que serão enquadrados nessa última categoria.

Sobre esse ponto, são esclarecedores os apontamentos feitos por Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva³⁸⁷ acerca de portaria anterior que tratava do tema³⁸⁸:

Como visto, os benefícios elencados pela Lei n. 13.988/2020 são diversos e aplicáveis conforme a modalidade de transação a ser estabelecida. Uma leitura atenta ao art. 11 da lei os revelam, no que tange à transação da cobrança da dívida ativa.

Compreendem a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados; o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições; a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, na apuração do IRPJ e da CSLL; o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros.

Para a espécie mais atrativa, a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos, os benefícios restringem-se aos débitos considerados de difícil recuperação (tipo C) ou irrecuperáveis (tipo D). O modelo legal vigente restringe, assim, o principal benefício aos contribuintes sem pagamento. É por meio da aferição da Capag do devedor que o Fisco identifica as categorias de débitos e os coloca no objeto da transação.

(...)

A Capag decorre da situação econômica do contribuinte e é calculada para verificar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em DAU, no prazo de 5 anos, sem descontos – art. 20 da Portaria PGFN n. 9.917/2020.

Sendo o débito pagável, o contribuinte não tem direito a descontos. Quando a Capag não é suficiente para a liquidação integral de todo o passivo fiscal, são calibrados os prazos e/ou os descontos visando ao adimplemento dos débitos – parágrafo único do art. 20 da Portaria PGFN n. 9.917/2020.

Diante da incursão na Portaria PGFN nº 6.757/2022, convém alertar que, além da forma de mensuração de recuperabilidade e do procedimento de revisão da capacidade de pagamento do contribuinte, são previstos dispositivos nesse diploma infralegal atinentes: a)

³⁸⁷ SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz. *op. cit.*, p. 47-48.

³⁸⁸ Conferir art. 20 da Portaria PGFN nº 6.757/2020, disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=108608>>. Acesso em: 21 set. 2023.

às obrigações do devedor e da PGFN (arts. 5º e 6º), merecendo destaque, pois não previstos na Lei nº 13.988/2020, os deveres de: *a.1*) prestações de informações mútuas entre os transigentes quanto a temas relativos ou correlacionados ao acordo (arts. 5º, inciso I, e 6º, inciso I); e *a.2*) regularização pelo contribuinte, em até 90 dias, de outros débitos tributários que vierem a ser inscrito em dívida ativa ou que se tornarem exigíveis após o entabulamento e formalização do acordo transacional (art. 5º, inciso XI); b) às exigências que poderão ser atribuídas pela PGFN (art. 7º); c) às concessões possíveis de serem feitas no trato transacional entre a PGFN e o contribuinte (art. 8º e 9º); d) aos efeitos da transação (arts. 10 a 14), devendo-se frisar, já que representa inovação, que a Procurador da Fazenda Nacional, após juízo de conveniência e oportunidade, poderá requerer a desistência da ação executiva fiscal cujo objeto seja dívida transigida (art. 14); e) às vedações para se transacionar (arts. 15 a 18), valendo destaque para a imposição de que a transação por adesão não poderá ser parcial, de modo que o concerto deverá contemplar todas as inscrições elegíveis do sujeito passivo (art. 16); f) aos parâmetros para utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL (arts. 35 a 39), cuja permissão para uso será excepcional, sendo preciso demonstrar sua imprescindibilidade para composição do plano de regularização (art. 36), e vedada nas transações por adesão e na transação individual simplificada (art. 37); g) às regras de transação por adesão proposta pela PGFN (arts. 40 a 45); h) às normas regulamentadoras: *h.1*) gerais da transação individual (arts. 46 a 49), as quais prescrevem que os contribuintes com débitos inscritos em dívida ativa devem ser superiores a R\$ 10 milhões, falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial poderão propor ou receber proposta (art. 46, incisos I e II), bem como que para celebração do termo de transação individual poderão ser feitas reuniões para discussão da proposta (art. 47); *h.2*) de proposta individual realizada pelo devedor (arts. 50 a 55), que deverá preencher as condições previstas no citado art. 46 e trazer os documentos descritos no art. 50, sendo possível sanar eventual vício existente (art. 52) ou prestar esclarecimentos ou documentação adicional (art. 54, §6º), e ser apreciada e decidida, cabendo recurso, no prazo de 10 dias, da decisão administrativa que recusar a proposta (art. 55, § 2º); *h.3*) de proposta apresentada pela PGFN (arts. 56 a 58); e *h.4*) do termo de transação individual e da competência para a assinatura desse acordo (arts. 59 a 63); i) à transação individual simplificada (arts. 64 a 68); j) a rescisão do pacto transacional, ao meio de impugnação desse ato administrativo e ao procedimento inerente (arts. 69 a 77); e k) ao regramento final e transitório (arts. 84 a 86).

Por sua vez, a Portaria RFB nº 247/2022 segue praticamente a mesma linha normativa. Averiguando-se o contido nos arts. 6º, inciso I, 7º inciso I, 31, incisos I e II, 32, 39, § 1º, 40, § 6º, e 42, chega-se à conclusão de que esses dispositivos são bem similares às regras que constam dos dispositivos da Portaria PGFN nº 6.757/2022 e que foram acima comentadas. Desse modo, torna-se sua análise desnecessária, porque haveria mera replicação dos apontamentos feitos em relação à regulamentação infralegal editada pela PGFN.

Todavia, é preciso ressaltar alguns aspectos significativos, que são referentes às previsões de: a) instauração de contencioso administrativo fiscal por apresentação de pretensão resistida com base nas normas da Lei nº 9.784/99 (art. 5º, inciso III, Portaria RFB nº 247/2022), a qual foi invalidada em 13/04/2023, com a publicação do Despacho do Presidente da República no Parecer da AGU nº JM 02/2023, diminuindo em certa medida o campo de atuação da RFB, diante do caráter vinculante que a lei confere ao referido expediente (art. 40, § 1º, Lei Complementar nº 73/93), e acarretando revogação dos atos administrativos praticados conforme determinado legalmente (art. 53, Lei nº 9.784/99); b) possibilidade de transação parcial por adesão, não sendo preciso considerar todos os créditos tributários em favor da União face um mesmo contribuinte (art.14, § 5º, Portaria RFB nº 247/2022); e c) a maior flexibilidade de utilização dos créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL (arts. 23 e 24, Portaria RFB nº 247/2022).

2.3.3 Normas referentes à transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica

Ao se retornar à Lei nº 13.988/2020, é possível verificar o microssistema normativo atinente à segunda modalidade de transação, que se dá apenas mediante adesão do contribuinte, relativo ao contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

Nessa espécie transacional, o Ministro de Estado da Economia (atual Ministro de Estado da Fazenda) tem a prerrogativa de propor aos contribuintes transação destinada a resolver lides processuais-tributárias derivadas de proeminente e difundida controvérsia de direito, com esteio em manifestações da PGFN e da RFB, sendo que a publicação de edital, resultante da proposta de acordo apresentada, e ulterior adesão por parte do sujeito passivo não servirão como fundamento jurídico ou prognose de êxito da tese sustentada por qualquer do litigantes, pois deverão ser entendidas como medida vantajosa diante de concessões mútuas (art. 16, *caput* e § 1º, Lei nº 13.988/2020). A proposta de transação por adesão de que

trata essa modalidade deverá, preferivelmente, tratar acerca de controvérsia limitada a segmento econômico ou produtivo, a parcela ou universo de sujeitos passivos delimitados, proibindo-se, sob qualquer hipótese, a modificação de regime jurídico tributário (art. 16, § 2º, Lei nº 13.988/2020).

O § 3º do art. 16 da Lei nº 13.988/2020 traz a definição do que seja controvérsia jurídica relevante e disseminada ao positivar que trata de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa. Como a pretensão da Administração Pública nessa hipótese é tratar de problemas relativos à alta complexidade do sistema tributário brasileiro e da elevada litigiosidade administrativa e judicial dele decorrentes³⁸⁹, por meio de recíprocas concessões das partes envolvidas na controvérsia, essa forma de composição é considerada a “transação tributária por excelência”³⁹⁰.

A Lei nº 13.988/2020 dispõe que a proposta de pacto transacional por adesão será divulgada por meio da imprensa oficial e dos sítios dos respectivos órgãos fazendários na rede mundial de computadores, em edital que especifique, objetivamente, as hipóteses fático-jurídicas nas quais a Fazenda Nacional propõe a transação nos contenciosos administrativo fiscal e judicial tributário, possibilitada à adesão de todos os contribuintes que se enquadrem nessas hipóteses e que satisfaçam às determinações previstas no citado diploma legal e no próprio edital. Esse, por sua vez, disporá sobre: i) exigências a serem cumpridas, reduções ou concessões oferecidas, prazos e formas de pagamento que serão aceitas, havendo máximos legais para diminuições ou permissões de 65% do crédito tributário e prazo máximo de quitação de 120 meses; ii) prazo para adesão ao acordo; iii) eventual limitação dos créditos tributários que poderão ser transacionados, podendo ser considerados a etapa em que se encontre o respectivo processo e os períodos de competência a que se refiram; iv) necessidade ou não de conformação do contribuinte ao entendimento dos órgãos fazendários quanto aos fatos geradores futuros ou não consumados (art. 17, *caput* e §§ 1º e 2º). Quanto à última regra, introduzida pela Lei nº 14.689/2023, vale destacar que ela atribui ônus conformativo ao sujeito passivo, porquanto exige dele nova postura em razão da transação.

São fixadas as competências da RFB e da PGFN para transacionar nos processos que estejam sobre suas respectivas órbitas de atribuição, impondo-se que a transação somente será realizada se constatado haver, na data de publicação do edital, reclamação ou recurso administrativo pendentes de julgamento definitivo, inscrição em dívida ativa, a revelar que não é preciso ter sido proposta execução fiscal, ou ação judicial antiexacional (v.g.: embargos

³⁸⁹ SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz. *op. cit.*, p. 55.

³⁹⁰ COSTA, Thiago Batista da. *op. cit.*, p. 75.

à execução, mandado de segurança, a ação de repetição do indébito, a ação anulatória de débito fiscal) sem decisão transitada em julgado, relativamente à tese objeto da proposta transacional (arts. 17, § 3º, e 18, Lei nº 13.988/2020).

Uma vez satisfeitas as condições fixadas no edital, o contribuinte poderá requerer sua adesão à transação, observando-se o procedimento estabelecido na Portaria ME nº 247/2020, ato administrativo que será adiante tratado. Não obstante, encontra-se predito que o sujeito passivo transigente deve pleitear a homologação judicial do acordo, a fim de transformá-lo em título executivo de natureza judicial, em alinhamento com o art. 515, inciso II e III, do CPC (art. 19, *caput* e § 1º, inciso I, Lei nº 13.988/2020). O pedido de adesão, que tem o condão de apenas suspender o trâmite processual administrativo-fiscal, deve compreender todos os litígios referentes à tese objeto da transação existentes na data do protocolo, ainda que não julgados de forma definitiva, sendo causa de indeferimento da adesão solicitada caso não ocorra a extinção da(s) lide(s) na(s) esfera(s) administrativa ou judicial, excetuados os casos em que se comprovar a clara cindibilidade do objeto litigioso (arts 19, §§ 2º a 5º, Lei nº 13.988/2020).

Há vedação pela Lei nº 13.988/2020 para a utilização desse tipo de transação: a) quanto à celebração de novo concerto relativo ao mesmo crédito tributário; b) em se tratando de oferta nas hipóteses legais previstas no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, quando o ato administrativo praticado ou a jurisprudência firmada sejam em sentido integralmente contrário aos interesses da Fazenda Nacional; e c) que implique em proposta do pacto com efeito prospectivo, cujo resultado seja, direta ou indiretamente, verdadeiro regime especial, diferenciado ou individual de tributação do sujeito passivo transigente (art. 20).

A regulamentação dessa modalidade transacional, bem como da transação por adesão no contencioso de pequeno valor, que são de competência ministerial (arts. 21 e 23, Lei nº 13.988/2020), constam, como mencionado, da Portaria ME nº 247/2020. Esse ato infralegal, para além dos princípios e objetivos outrora comentados, confere complementação à lei federal transacional ao estabelecer regras gerais relativas a essas duas espécies transacionais, em especial quanto: i) às obrigações do contribuinte aderente e da Administração Tributária (arts. 4º e 5º); ii) aos pontos e normas editalícias (arts. 6º a 8º); iii) aos efeitos da transação (arts. 9º a 13); iv) às vedações para realização de acordo (arts. 14 a 17); v) às causas de rescisão da transação, à forma de impugnação e ao procedimento administrativo (arts. 18 a 26). Por terem essas normas significativas semelhanças com as previsões contidas nas Portarias PGFN nº 6.757/2022 e RFB nº 247/2022, não se adentrará ao exame delas.

Por sua vez, entre os arts. 27 e 31 da Portaria ME nº 247/2020 são previstas normas sobre a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, das quais merecem destaque: a) a possibilidade de encaminhamento de sugestões de temas ao Ministro de Estado da Economia (atual Ministro de Estado da Fazenda) por autoridades dos Poderes Executivo e Judiciário, o Presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e Presidente de confederação representativa de categoria econômica ou de centrais sindicais habilitadas a indicar conselheiros para o CARF, abrindo-se assim espaço para provocação da Administração Pública (art. 28); b) a preferência pela submissão desse forma de transação às causas contenciosas sobressalentes e dispersas que ainda não afetadas a julgamento do já esposado rito dos recursos repetitivos (art. 30, *caput*); c) a fixação objetiva do que seria uma controvérsia jurídica relevante (impacto econômico igual ou superior a R\$ 1 bilhão quando considerados todos os processos administrativos e judiciais pendentes; decisões conflitantes no âmbito do CARF ou na seara judicial) e disseminada (demandas judiciais com partes e advogados distintos, tramitando em, ao menos, 3 Tribunais Regionais Federais; existência de mais de 50 processos, judiciais ou administrativos, referentes a sujeitos passivos distintos; IRDR admitido em Tribunal Federal Regional; ou demandas judiciais ou administrativas que envolvam parcela significativa dos contribuintes de determinado setor econômico ou produtivo), com requisitos claros e públicos (art. 30, §§ 1º e 2º).

2.3.4 Regras atinentes à transação por adesão no contencioso de pequeno valor

Por derradeiro, a Lei nº 13.988/2020 prevê o trato do contencioso de pequeno valor, que conforme já apontado em trecho anterior desse trabalho, é aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não superasse sessenta salários mínimos (art. 23, inciso I). Um acordo transacional nesse modelo poderá ser realizado na pendência de impugnação, de recurso ou de reclamação administrativa ou no processo de cobrança da dívida ativa da União, contemplando benefícios, cumulados ou não, como: i) concessão de descontos no limite máximo de 50% do valor total do crédito tributário; ii) oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória, respeitado o prazo máximo de quitação em 60 meses; e iii) oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constrições (arts. 24 e 25, § 1º, Lei nº 13.988/2020).

Tal como no pacto transacional por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, exige-se que o contribuinte devedor que venha a transigir requeira a homologação judicial desse concerto, o qual poderá ser celebrado tanto pela PGFN quanto pela RFB, novamente dentro de seus campos de competência próprios (arts. 25, § 2º, e 26, Lei nº 13.988/2020). Em âmbito regulamentar, a Portaria ME nº 247/2020 impõe a obediência às regras gerais acima mencionadas, bem como replica em seus arts. 32 a 35 basicamente o previsto no diploma legal, ao passo que a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2023³⁹¹, em seu art. 14, normatiza como serão realizadas transação dessa natureza pelos agentes das autoridades administrativas em questão.

2.4 OS NÚMEROS E O BUSÍLIS: QUAL A NOVIDADE DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL?

O instituto da transação tributária em âmbito federal é extremamente recente, contando com pouco mais de três anos. Não obstante, em levantamentos feitos em seus estudos sobre o tópico, Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva³⁹² constatou que seus efeitos já podem ser notados, especialmente quanto ao aumento da recuperação de valores inscritos em dívida ativa pela PGFN, que se utiliza do instrumento a mais tempo, bem como uma diminuição da propositura de ação executivas fiscais. Por outro lado, o citado autor conclui que não houve diminuição no número total de execuções fiscais em trâmite, merecendo ser considerado aqui que o pequeno tempo de utilização do instituto na esfera da União, bem como a provável espera dos Procuradores da Fazenda Nacional de extinção dos respectivos compromissos pactuados nos acordos transicionais para requerer a extinção de ações executivas, podem auxiliar a entender a razão do baixo número de demandas extintas.

No âmbito da RFB, há indicação de que a Lei nº 13.988/2020 pode ter contribuído para o arrefecimento do número total de processos administrativos fiscais, situação essa que foi apontada inclusive no início desse trabalho, muito embora registre-se que não se verificaram indícios de grande recuperação de numerários discutidos nesses instrumentos processuais. É possível que essa realidade mude com a alteração promovida pela Lei nº 14.375/2022, a qual possibilita a transação por proposta individual, mas é inegável que a PGFN possui maior experiência e expertise no trato dessa questão, como se verifica do

³⁹¹ Conferir: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=128395>>. Acessos em 30 set. 2023.

³⁹² SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz. *op. cit.*, p. 65-91.

número absurdamente maior de concertos transacionais firmados por esse órgão de representação jurídica³⁹³.

Tendo em conta as informações mais recentes da PGFN³⁹⁴, no ano de 2022 foram recuperados R\$ 39,1 bilhões, dos quais 36% (R\$ 14,1 bilhões) foram resultado de acordos de transação. Esse ingresso anual, no entanto, não revela algo mais expressivo, que é a regularização (contribuintes com direito à expedição de CND ou de CPEND) de R\$ 189 bilhões em apenas um ano. E quando considerados todos os pactos transacionais realizados desde 2020, os valores negociados e regularizados chegam a impressionantes R\$ 404,3 bilhões em débitos³⁹⁵.

Esse passeio em torno da lei federal que trata, também, da transação tributária, e todos esses dados trazidos fazem surgir no ar, contudo, uma inegável suspeita: o propósito da Lei nº 13.988/2020, objeto desse capítulo, não foi meramente de servir como meio de recuperação de recursos, com direcionamento desses aos cofres da União, e de diminuição da litigiosidade, que foi extensivamente demonstrada na primeira parte do trabalho.

Uma leitura de dispositivos legais e regulamentares, como procurou-se realizar de forma minuciosa, revela que alguns dos objetivos maiores são de melhorar a relação entre os órgãos fazendários e os contribuintes, além de fazer com que esses, ao serem incentivos, sejam mais aderentes às normas que instituem e regem obrigações tributárias principais e acessórias. Tem-se, com isso, verdadeiras regras de indução comportamental, as quais, embora não possam ser consideradas como próprias da extrafiscalidade tributária³⁹⁶, com essa comungam de um aspecto: possuir o desígnio de conferir estímulos ou desestímulos na

³⁹³ Enquanto a RFB indicou um quantitativo de pouco mais de 15 mil transações feitas por adesão até dezembro de 2021 (conferir em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2022/novembro/receita-edita-portaria-que-esclarece-regras-para-renegociacao-de-dividas-por-meio-da-transacao-tributaria>>), o INSPER (**Relatório de Pesquisa nº 4 – Julho - 2022**. Núcleo de Pesquisas em tributação, p. 4-5) aponta que a PGFN já havia realizado em julho de 2022 mais de 1,2 milhão de transações por adesão.

³⁹⁴ PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *op. cit.*, p. 15.

³⁹⁵ Em recente reportagem, na qual se dá notícia da maior transação entabulada entre a PGFN e um grupo empresarial em aspecto de valores (R\$ 11 bilhões), aponta-se que os valores já regularizados seriam de mais de R\$ 466,6 bilhões em dívidas. Conferir em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-realiza-maior-acordo-de-transacao-tributaria-da-historia>>. Acesso em: 14 set. 2023.

³⁹⁶ Alfredo Augusto Becker (*op. cit.*, p. 621-640) assenta a ideia de que a extrafiscalidade tem dupla função: inibir um comportamento social considerado como inapropriado e, simultaneamente, angariar recursos para possibilitar a execução políticas públicas voltadas à alteração dessa prática. Essa finalidade dúplice acaba sendo encarada como uma forma de intervenção do Estado, em que o resultado proporcionado pela regra jurídica (v.g.: bem comum social; diminuição do consumo de certos produtos; adimplemento constante de todas as obrigações tributárias por uma pessoa física ou jurídica) é o que mais importa. Em complementação dessa ideia, Luís Eduardo Schoueri (**Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 46-50; 87-89) aponta que normas tributárias indutoras são comumente utilizadas para a implementação dos princípios constitucionais da ordem econômica (arts. 1º, incisos III e IV, 3º, incisos I a III, e 170, *caput* e incisos I a IX, CRFB), mas são utilizadas quando se tolera que algumas pessoas da coletividade não adotem o comportamento desejado, razão pela qual não há sanção em decorrência de atitude em desconformidade com a norma programática.

atuação do contribuinte, trabalhando assim no espectro de construção de vontade para conduzi-lo a adotar o caminho proposto pelo legislador³⁹⁷.

Essa lógica permeia especialmente algumas normas da Lei nº 13.988/2020 e dos regulamentos infralegais, conferido finalidade indutora a elas, de modo fazer com que condutas reputadas como mais desejadas sejam postas em prática tanto pelos contribuintes, observada a circunstância própria de cada um, quanto por seus próprios servidores. As normas constantes dos mencionados arts. 3º, 4º, § 2º, e 5º, incisos I e III, todos da Lei nº 13.988/2020, nos parecem ter a função de incitar o contribuinte à prática de atos mais aderentes à legislação tributária como um todo, porque impõe verdadeiros deveres para se transacionar ou se manter os termos de acordo com esse predicado que venha a ser firmado. Noutro giro, outros dispositivos das Portarias ME nº 247/2020, PGFN nº 6.757/2022 e RFB nº 247/2022 também extrapolam o mero intento de se obter receitas e se acabar com os processos em que são discutidas as controvérsias administrativo-fiscais e tributário-judiciais, haja vista que se pretende amoldar o agir dos sujeitos passivos para que esses evitem condutas futuras elisivas ou evasivas, ou entendam pela conveniência de permanecer em discussões processuais quase infindáveis.

Esses incentivos comportamentais visam a promover por intermédio de normas procedimentais tributárias, como já se verificou inclusive de instrumentos anteriormente utilizados pela RFB e pela PGFN, um incremento tanto dos valores recuperados por esses órgãos fazendários quanto da conformidade (*compliance*), em que o comportamento do contribuinte é dirigido ao cumprimento do preceito normativo³⁹⁸, na esfera tributária, possibilitando o abandono, em alguma medida, do constrangimento legal (*enforcement*).

Nesse particular, é preciso compreender qual era o contexto da relação entre a Administração Tributária e o contribuinte, bem como se esse novo tratamento conferido pelos órgãos fazendários se amolda à dinâmica normativa que era de praxe adotada no citado vínculo, pautada pela necessidade de obediência ao preceito normativo e pela aplicação de sanção em caso de descumprimento. A partir daí, será possível delimitar se a transação tributária, a qual surgiu na esteira de outras práticas menos voltadas ao conflito e tratadas na primeira parte do trabalho, deve ser encarada como um instrumento maior inovador que os demais, pois pautados em estratégias regulatórias de caráter responsivo.

É sobre o que trataremos adiante.

³⁹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 43-44.

³⁹⁸ LOPES, Othon de Azevedo. *op. cit.*, p. 197.

3. O GIRO REGULATÓRIO SOB O ENFOQUE RESPONSIVO NA RELAÇÃO FISCAL POR MEIO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A figura da transação tributária delinea as relações entre os órgãos fazendários e os contribuintes de forma inovadora, representando o fruto de evolução recente da visão do legislador e dos possíveis órgãos (RFB ou PGFN) que podem figurar no vínculo jurídico com o contribuinte quanto a respectiva postura a ser adotada diante de situação fática ou jurídica existente em cada relação. Como se procurou demonstrar até esse ponto do trabalho, não foi algo surgido do nada, mas sim uma aproximação entre os sujeitos da relação jurídico-tributária, combinada com a evolução gradual e constante do tratamento mútuo conferido e do entendimento de que o litígio processual, por ser demasiadamente demorado e incerto, não interessa a nenhum dos possíveis partícipes do processo administrativo fiscal ou do processo judicial tributário.

Esse contexto foi abordado em outras partes desse trabalho, mas chegou o momento de se examinar a fundo a questão, a fim de se visualizar que o desenvolvimento ocorreu mediante o abandono do paradigma da regulamentação tributária com intuito meramente repressivo e a utilização de estratégias responsivas.

3.1 A HABITUAL RELAÇÃO ENTRE OS ÓRGÃOS FAZENDÁRIOS E OS CONTRIBUINTES COMO ESTRATÉGIA DE COMANDO E CONTROLE

Toda a atuação estatal, aqui incluída à fiscalização, arrecadação e cobrança de tributos, bem como a persecução processual-executiva, como assinalado, se dá em ambiente de processualidade, que, a despeito de ser de suma importância para a própria existência do Estado e para a segurança jurídica dos cidadãos (ou, sob o enfoque trabalhado, dos contribuintes), é causa inegável de morosidade e de ineficiência na obtenção de valores não adimplidos de forma voluntária pelos contribuintes. Por sua vez, a grande complexidade do ordenamento jurídico tributário e a quantidade de normas que regem as obrigações tributárias principais e acessórias, como assentado, é um motivo determinante para o alto nível de litigiosidade, merecendo ser frisado aqui que os contribuintes são verdadeiramente tomados por dúvidas e incertezas em relação ao modo, momento e valor a ser pago a título de exação. Se assim não fosse, a própria ideia da transação tributária (e até o presente estudo) não faria algum sentido.

Essas ideias já colocadas, as quais revelam as causas da grande dificuldade para a obtenção das receitas tributárias não recolhidas de forma volitiva, servem ainda de base como elementos que influenciam nas tomadas de decisão dos sujeitos do liame jurídico-tributário. A ausência de celeridade e plexo de normas em matéria tributária são pontos que influenciam o comportamento dos agentes da Administração Tributária e dos sujeitos passivos. Mas não são os únicos aspectos que podem ser levados em conta na tomada de decisões.

No que tange aos contribuintes, Sérgio André Rocha aponta, em estudo sobre o assunto, alguns fatores, além dos lembrados acima, que geram desconfiança e descrédito. Começa esse autor listando³⁹⁹: a) a adulteração das espécies de tributos, em especial na esfera federal, em que se criarem contribuições para se evitar a repartição de receitas com os demais entes federados; b) a distribuição injusta da carga tributária, que ocorre, por exemplo, quando se concede benefício fiscal a determinado grupo ou segmento da atividade econômica sem a devida atenção ao já mencionado princípio da capacidade contributiva; e c) a total desconfiança do contribuinte no que se refere ao Poder Público, alimentado pelas notícias de corrupção e de malversação de recursos.

Com relação aos dois últimos componentes desse contexto disfuncional e injusto, vale ser destacado que não se trata de exclusividades do sistema tributário brasileiro. Ao examinar o contexto alemão, Klaus Tipke pondera que os “déficits de arrecadação causados pelas normas especiais – ou seja, pelos favorecimentos tributários – precisavam ser compensados por cargas fiscais extremamente elevadas”⁴⁰⁰, conduzindo todos os membros da sociedade a suportar uma ablação tributária geral maior que a necessária se cada um respondesse dentro de sua capacidade econômica.

O jurista estrangeiro anota que o “legislador, que não apresenta nenhuma moral impositiva inteligente, cujas leis tributárias como um todo estão muito longe de um código eticamente modelar, dificilmente pode construir nos contribuintes inibições moral-tributárias”⁴⁰¹, e, ainda, que “sabe-se também no Ministério da Fazenda que não é factível de uma casa com telhado de vidro por imoralidade na imposição fiscal atirar pedras de moralidade fiscal continuamente a falar do dever fiscal e a erguer o dedo acusador

³⁹⁹ ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-Contribuinte. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Estudos Tributários e Aduaneiros do V Seminário CARF**. 1. ed. – Brasília: CARF, 2020, p. 63.

⁴⁰⁰ TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 75.

⁴⁰¹ *Ibid.*, p. 112.

moralizante”⁴⁰², a revelar o entendimento de que o agir de um Ente Tributante e de seus agentes podem influenciar a conduta dos contribuintes⁴⁰³.

Retornando à análise de Sérgio André Rocha, verifica-se a continuidade da indicação de motivos que podem influenciar o cumprimento de normas tributárias, dessa vez ligadas à moral individual de cada contribuinte, à opinião do corpo social e à formação de vontade do sujeito passivo, influenciada por questões de ordem dissuasiva como: i) probabilidade de ser descoberto em desconformidade com a lei tributária; ii) possibilidade de punição por conduta dessa natureza; e iii) rigor da sanção aplicada, sendo esses três fatores vistos de forma isolada ou combinada pelos pagadores de tributos⁴⁰⁴.

Os estudos sobre o comportamento dos contribuintes e motivo de eventuais inobservâncias à legislação impositiva de tributos são variados e partem de diferentes premissas⁴⁰⁵, mas conduzem normalmente a uma conclusão em comum, no sentido de que, a

⁴⁰² *Ibid.*, p. 114.

⁴⁰³ *Ibid.*, p. 111.

⁴⁰⁴ ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-Contribuinte. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Estudos Tributários e Aduaneiros do V Seminário CARF**. 1. ed. – Brasília: CARF, 2020, p. 67.

⁴⁰⁵ Uma das primeiras análises, realizada por Michael G. Allingham e Agnar Sandmo (Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**. Volume 1, p. 323-338, 1972, p. 327-330), é calcada sob o paradigma da economia do crime e preconiza, com esteio em cálculos, que a desobediência em matéria tributária seria uma consequência do risco de detecção e ulterior punição. Como contraponto, Kent W. Smith e Karyl A. Kinsey (Understanding Taxpaying Behavior: A Conceptual Framework with Implications for Research. **Law & Society Review**. v. 21, n. 4, 1987, p. 639-642) ponderam que vários estudos partem dessa premissa de que o adimplemento tributário demanda um exame da temática sob o enfoque da escolha racional, extraída da teoria econômica clássica, a qual revela que cada sujeito passivo avaliaria os prós e contras do cumprimento ou não da obrigação tributária, comparando ainda as chances de ser pego e punido, sempre pautando sua conduta pela maximização de seu benefício pessoal. Esses autores, no entanto, ponderam que não se trataria necessariamente de uma escolha consciente, mas poderia depender de oportunidade, conveniência, interpretação da lei, meio social, contexto e situação econômica em que se encontra o contribuinte no momento da cobrança, nível de informação ao qual teve acesso e até inércia do contribuinte para tomada de decisão. Nesse sentido também são as consideradas feitas por Matthijs Alink e Victor van Kommer (**Manual de Administração Tributária** / Matthijs Alink e Victor van Kommer; trad. Vinícius Pimentel de Freitas. – 2. ed. – Brasil: Editora IBFD, 2016, p. 181-185). Por sua vez, Klaus Tipke (*op. cit.*, p. 103-111) baseia-se no que denominada “atitudes mentais” para classificar os contribuintes, conforme um possível comportamento diante da imposição tributária, em: a) *homo oeconomicus*, de matriz amoral, individualista e racional-egoístico; b) barganhista, convicto de que as prestações públicas são mínimas e que, por isso, a exação não poderia ser em montante muito alto; c) desgostoso com o Estado, o qual é frustrado com o rumo da política e veem nesse fato a justificativa de não ser colaborativo do ponto de vista fiscal; d) liberal, que vê a tributação como uma limitação à liberdade individual; e) elusor fiscal legalístico, organizador de suas condutas para se aproveitar as lacunas, imprecisões e obscuridades legais para pagar menos tributo; f) inexperiente, que representa o contribuinte em geral, não sabedor dos regramentos tributários; e g) sensível à Justiça, o qual luta pela tributação adequada, justa e equânime. No Brasil, estudo interessante foi produzido por Danielle Nascimento Nogueira de Souza (**Neurodireito, psicologia e economia comportamental no combate à evasão fiscal**. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 87-125) elenca dez incentivos negativos para um comportamento evasivo de um sujeito passivo: i) corrupção; ii) gestão ineficiente e qualidade do gasto público; iii) utilização do produto da arrecadação de contribuições sociais com finalidade diversa da constitucionalmente previstas por meio do mecanismo de desvinculação de receitas da União; iv) falta de educação fiscal; v) ausência de transparência fiscal; vi) guerra fiscal entre os Entes federados; vii) incentivos fiscais ou gastos tributários; viii) constância de programas de parcelamento de débitos fiscais; ix) pressão de grupos de interesses (*lobby*); e x) complexidade do sistema tributário.

despeito de o adimplemento volitivo ser o mais comum⁴⁰⁶, uma parcela dos contribuintes não se sente estimulada a cumprir voluntariamente as obrigações tributárias.

A evolução dessas análises, realizadas ao longo dos anos, saiu de uma abordagem estritamente feita com enfoque numa pretensa escolha racional de um contribuinte, o qual tenderia a ter conduta que maximizasse seu benefício pessoal, e passou a considerar que o sujeito passivo da relação tributária toma a decisão de pagar ou sonegar uma exação não apenas por suas características (v.g.: contexto em que se encontra o contribuinte, sua situação econômica no momento da cobrança e o nível de informação ao qual teve acesso), mas também em razão processos cognitivos heurísticos e enviesados⁴⁰⁷. No entanto, a visão dos órgãos fazendários e até as próprias normas tributárias e fiscais em geral são moldadas muito levando em consideração apenas o nível de inadimplemento fiscal e um pretense comportamento transgressor de parcela dos contribuintes, os quais seriam ávidos por garantir que seus ganhos econômicos sejam os maiores possíveis.

Consideradas as atribuições constitucionais e legais próprias da RFB e da PGFN, eventual impontualidade pelos contribuintes de seus deveres tributários demanda desses órgãos atitudes enérgicas de cunho administrativo e judicial, respectivamente, para tornar mandatária a observância da legislação tributária. Como um acompanhamento burocrático e contínuo, imposto pelo direito, se faz necessário por esses órgãos fazendários dentro de suas respectivas órbitas de competência, a relação com a parte situada no outro polo do vínculo jurídico tende a ser mais invasiva e conflituosa, a fim de tornar a percepção do risco de ser descoberto a maior possível, sempre com vistas a aumentar o adimplemento tributário.

O caráter vigilante do Fisco federal é bem perceptível, quando se leva em consideração a atuação da RFB visa a impor o cumprimento das obrigações tributárias e fiscais primordialmente por meio do controle, da coerção e da punição⁴⁰⁸, tais como a exigência de CND ou de CPEDN para o estabelecimento e a manutenções de relações contratuais com o Poder Público (arts. 63, inciso III, e 92, inciso XVI, Lei nº 14.133/2021), a

⁴⁰⁶ É premente pontuar que a afirmação não se trata de mero achismo. Stephen Holmes e Cass R. Sunstein apontam (*op. cit.*, p. 149-150) que mais de 90% dos americanos cumprem suas obrigações tributárias voluntariamente. Das análise feitas por Bruno Rezende Pimenta e Filipe Casellato Scabora (Conformidade Fiscal e Moral Tributária: uma Via de Mão Dupla?. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 53, 2023, p. 106), é possível concluir que 72,5% dos tributos foram devidamente recolhidos pelos contribuintes brasileiros no ano de 2018. Como ponderam Matthijs Alink e Victor van Kommer (*op. cit.*, p. 181), o “descumprimento com os impostos é tão velho quanto o mundo e ocorre ao longo do globo em todas as sociedades que têm um sistema tributário. Ao mesmo tempo, é muito provavelmente verdade que, em muitas sociedades, a grande maioria da população tributária realmente cumpra com suas obrigações tributárias”.

⁴⁰⁷ OECD. **Understanding and influencing ‘taxpayers’ compliance behaviour**. Paris: OECD Publishing. 2010. p. 11-12.

⁴⁰⁸ ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-Contribuinte. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Estudos Tributários e Aduaneiros do V Seminário CARF**. 1. ed. – Brasília: CARF, 2020, p. 68.

possibilidade de vistorias e as várias hipóteses de sanção⁴⁰⁹ (v.g.: art. 44, Lei nº 9.430/96). Não obstante seja garantido o direito à discussão do lançamento tributário dentro de um ambiente de processualidade, o padrão de conduta hostil, adversarial e repressivo por parte da RFB não é por essa razão diminuído, como expõem Bruno Rezende Pimenta e Filipe Casellato Scabora⁴¹⁰:

É perceptível que a relação entre Fisco e contribuinte no Brasil é, em muito, pautada na simplificação maniqueísta e na dualidade bom/ruim, em uma concepção moral de oposição absoluta.

Contribuinte e Fisco se veem como inimigos, com interesses diametralmente opostos e supostamente inconciliáveis. Daí decorre, para a Administração Tributária, uma postura quase policialesca, na qual o contribuinte é encarado como um potencial – quando não certamente – criminoso, sempre disposto a inadimplir suas obrigações fiscais, devendo ser coercitivamente dissuadido de desobedecer a lei tributária (paradigma do crime). Em oposição, o contribuinte adota postura defensiva, relutante e não cooperativa, partindo do pressuposto de que qualquer informação prestada à Administração Tributária pode e será usada contra ele.

No Brasil, a observância fiscal está atrelada diretamente ao poder de coerção (observância forçada); aumenta-se o risco da prática de evasão, mediante ampliação do número de auditorias e incremento na severidade de punições, induzindo, conseqüentemente, um comportamento forçado do contribuinte, contexto em que prevalece o conflito.

A PGFN, embora venha passando por verdadeira descontaminação e adotado posturas menos beligerantes, como se percebe dos seus últimos normativos que revelam uma mudança de sua postura perante os contribuintes, ainda é obrigada a executar as medidas sancionatórias impostas pela RFB no momento do lançamento fiscal, as quais constam de CDA, dando continuidade à atividade autoritária estatal. Cabe ainda frisar ser possível verificar que o protesto desse título extrajudicial pelo referido órgão de representação judicial, a despeito de funcionar como um facilitador na recuperação dos créditos tributários devidos, gera algumas restrições das mais diferentes ordens para o sujeito passivo (v.g.: limitação para dispor de seus bens e de acesso a crédito), o que também pode ser entendido dentro dessa linha de atuação controladora, como meio de pressão indireto.

É preciso lembrar também, em que pese não envolver a RFB ou a PGFN, a possibilidade de ainda haver persecução penal, a ser conduzida pelo Ministério Público Federal diante de inadimplemento, que configura outro elemento a reforçar o caráter ameaçador e punitivo que envolve o crédito tributário. Sobre esse ponto, não são

⁴⁰⁹ Paulo de Barros Carvalho (**Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 870-881) cita como exemplos: penalidades pecuniárias, multas de ofício, punitiva, isolada, agravada ou de mora, apreensão de mercadorias, suspensão ou exclusão de regime fiscal especial, favorecido ou diferenciado.

⁴¹⁰ PIMENTA, Bruno Rezende; SCABORA, Filipe Casellato. *op. cit.*, p. 103.

desconhecidos julgados recentes do STF, os quais assentaram o entendimento de que leis penais tributárias e a pretensão sancionatória do Estado em matéria criminal devem ser a última medida, garantindo-se ao contribuinte os direitos de ver a discussão tributária findar no âmbito do processo administrativo fiscal e de eventualmente suspender e ulteriormente extinguir a punibilidade por meio de parcelamento dos débitos tributários⁴¹¹. Todavia, a legislação (art. 83, Lei nº 9.430/96) é mandatória ao determinar que a denominada representação fiscal para fins penais será encaminhada ao órgão titular da ação penal para a análise dos fatos e, se cabível, a apresentação de denúncia criminal por crime contra a ordem tributária (arts. 1º e 2º, Lei nº 8.137/90) ou contra a Previdência Social (arts. 168-A e 337-A, CP).

Como se percebe, o Sistema Tributário brasileiro é calcado nas bases da ameaça e da repreensão, o que o torna extremamente litigioso e faz com que a profusão de normas legais e regulamentares seja concedida dentro dessa mentalidade punitiva. É inegável que essa forma de abordar a desobediência fiscal acabe por gerar certo nível de cumprimento pelos contribuintes das obrigações tributárias, conquanto não se possa considerar aqui como um comportamento genuinamente volitivo. Contudo, é sempre preciso contar com tempo e recursos humanos e tecnológicos dos órgãos estatais, bem como deve-se ter em mente que o número considerável de situações de inobservância do previsto nas regras impositivas da tributação faz com que se tente corrigir condutas em desconformidade com mais controle e coerção⁴¹².

Essa oponibilidade face aos contribuintes, por meio de regras legais e infralegais, que é a marca registrada da atuação da RFB e da PGFN, poderia ser vista como fenômeno que representa mera regulamentação normativa, entendida aqui como complementação do sentido de normas de hierarquia superior e conferidora de maiores elementos para concretização dos comandos legais de caráter geral e abstrato⁴¹³. No entanto, ao perceber os propósitos da edição de atos normativos pelos citados órgãos, voltados à diminuição de inadimplência tributária e fiscal, é possível igualmente encarar esse agir como uma forma de regulação, na medida em que se procura estabelecer padrões de conduta dos sujeitos passivos, permitir a

⁴¹¹ Nesse sentido: ADI 4.273, Rel. Min. Nunes Marques, Tribunal Pleno, julgado em 15/08/2023, publicado em 01/09/2023; e ADI 4.980, Rel. Min. Nunes Marques, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/2022, publicado em 17/05/2022.

⁴¹² ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-Contribuinte. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Estudos Tributários e Aduaneiros do V Seminário CARF**. 1. ed. – Brasília: CARF, 2020, p. 68-69.

⁴¹³ FRANCISCO, José Carlos. *op. cit.*, p. 215-216.

coleta constante de informações a eles pertencentes e visar a alteração de comportamentos que não estejam em conformidade com o desejado pelo corpo social⁴¹⁴.

Nesse momento, faz-se necessário buscar algum substrato nos domínios do direito administrativo e do direito econômico, em se que trata do tópico regulatório, para compreensão dessa atividade primordialmente focada nas questões de intervenção do Estado no domínio econômico, como se extrai de definições propostas por Marcos Juruena Villela Souto⁴¹⁵, Aline Lícia Klein e Floriano Peixoto de Azevedo Marques Neto⁴¹⁶, Gustavo Binenbojm⁴¹⁷ e Othon de Azevedo Lopes⁴¹⁸, merecendo destaque a posição desse último:

A regulação é, portanto, uma tecnologia de intervenção do Estado na economia, desenvolvida no contexto norte-americano, em que as decisões econômicas ocorrem predominantemente no âmbito do mercado, carecendo a atuação da autoridade na economia não só de justificação, mas também de uma configuração técnica especial. Em geral, nesse cenário, a regulação ocorre por meio de um ente administrativo autônomo, em que se recrutam profissionais com formação técnica e científica, para atuar em mercados em que se apresentam grandes corporações, de certa forma constituindo um mercado de segunda ordem, por emulação de comportamentos econômicos no âmbito da burocracia.

Sob esse enfoque, que está longe de conter qualquer impropriedade, a função administrativo-regulatória compreende a normatização e a fiscalização de atividades econômicas, voltada à mediação de interesses envolvidos e à tentativa de tomada de decisões por meio da consensualidade. A diretiva desse assunto recebe tratamento constitucional no Brasil (e aqui nos parece surgir quase que uma apropriação pelo direito econômico do tema da regulação) como se depreende das normas que dispõe sobre a ordem econômica e financeira (arts. 170 a 192, CRFB)⁴¹⁹, com especial atenção para os arts.: a) 170, que contempla os princípios jurídicos que norteiam a economia brasileira; b) 173, que delimita as únicas duas hipóteses (segurança nacional ou a relevante interesse coletivo) em que poderá haver autorização legal para a exploração direta de atividade econômica pelo Estado; e c)

⁴¹⁴ LODGE, Martin; WEGRICH, Kai. O enraizamento da regulação de qualidade: fazer as perguntas difíceis é a resposta. **Desafios da regulação no Brasil** / Org.: Jadir Dias Proença, Patrícia Vieira da Costa e Paula Montagner. – Brasília: ENAP, 2006, p. 20-26.

⁴¹⁵ SOUTO, Marcos Juruena Villela. *op. cit.*, p. 190-192.

⁴¹⁶ KLEIN, Aline Lícia; MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. **Tratado de direito administrativo: funções administrativas do Estado**. 1. ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014 – (Tratado de Direito Administrativo; v. 4. / coord. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella), p. 511-512.

⁴¹⁷ BINENBOJM, Gustavo. **Poder de polícia, ordenação, regulação**: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 162-168.

⁴¹⁸ LOPES, Othon de Azevedo. *op. cit.*, p. 161.

⁴¹⁹ Sobre a temática, conferir: GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 170-342.

174, o qual define o Ente estatal como agente normativo e regulador da atividade econômica, apto a exercer, nos termos da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento.

No entanto, a regulação não necessariamente é restrita ao campo econômico, sendo passível de utilização sobre qualquer objeto social (v.g.: controle de atividades sociais, como saúde, educação e previdência), pois visa a implementação de regras de conduta para conservar ou restaurar o funcionamento de um sistema⁴²⁰. Não por outra razão, é possível sustentar que a regulação pode ser compreendida como um impulso à restauração sistêmica no momento que incoerências internas de um dado sistema social despontam perturbações em sua funcionalidade, mediante um somatório multidisciplinar (economia, administração, política, ciência e direito) de gerenciamento e planejamento de atividades de interesse coletivo⁴²¹.

Uma leitura nesse sentido é salutar, porque, se é sabido que as normas de tributação podem ser diretamente ligadas à fiscalização e controle, como é o caso do comércio exterior (art. 237, CRFB), ou até possuir uma feição extrafiscal e abordar questões atinentes à intervenção no domínio econômico, como anteriormente delineado, uma atuação normativa na seara administrativo-fiscal não é comumente vista nessa perspectiva de estimuladora de comportamentos para manutenção ou reestabelecimento do desempenho da relação jurídico-tributária. Não obstante, essa função regulatória normativa em matéria tributária parecer ser plenamente possível, conforme já tivemos a oportunidade de sustentar em relação à regra infralegais editadas pela RFB para fins de estímulo à conformidade fiscal⁴²²:

Essa função dúplice do ato normativo é legitimada pela permissão constitucional de a União legislar sobre temas de direito econômico, possibilitando assim tanto a atuação fiscal e tributária por parte da Autoridade Tributária Federal quanto o exercício de atividade de indução de condutas reputadas como mais desejadas. Ademais, é imperioso ressaltar que a RFB, em consonância com os dispositivos constitucionais, possui competência para executar as políticas tributária e aduaneira e estudar seus efeitos sociais e econômicos, havendo incumbido vários de seus órgãos de promover a conformidade tributária.

O exercício dessa prerrogativa, ainda pouco utilizada, recomendaria a observância de certos parâmetros, como eficiência, transparência e publicidade para fins de aferição da efetividade de uma política pública e de controle dos atos normativos expedidos (LEITE, 2015, p. 223-227). Todavia, é inegável a possibilidade de a Autoridade Tributária Federal, ao expedir normas tributárias infralegais e atuar

⁴²⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Limites da função reguladora das agências diante do princípio da legalidade. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). **Direito regulatório: temas polêmicos**. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte/MG: Fórum, 2004, p. 20-22.

⁴²¹ ARANHA, Márcio Iorio. **Manual de Direito Regulatório: Fundamentos de Direito Regulatório**. 8. ed. rev. ampl. – London: Laccademia Publishing, 2023, p. 38-40.

⁴²² BRAZ SIQUEIRA, Pedro Henrique. *op. cit.* p. 87-88.

constantemente no cumprimento do seu dever de operar o ingresso de receitas de natureza tributária, também proceder legitimamente para estimular que os contribuintes tenham determinados comportamentos.

Logo, a atuação regulamentar dos órgãos fazendários pode ser compreendida dentro da lógica regulatória, em especial diante da metodologia essencialmente utilizada de coerção extrínseca. Seguindo o pensamento Kelseniano⁴²³, o descumprimento do prescrito numa norma (dever de pagar tributos) tem como consequente uma sanção (imposição de penalidade), e a Administração Pública (Tributária) estará sempre à procura dos agentes (contribuintes) que tenham praticado o ilícito. Essa atuação estatal se dá por meio de comando e controle, “vinculada à mecânica jurídica clássica, envolvendo a edição de leis e normas, restringindo comportamentos, submetidos a sanções”⁴²⁴.

Dentro dessa dogmática regulatória, há o entendimento de que se forma um verdadeiro binômio estrutural entre o descrito no antecedente normativo e o consequente sancionatório, de modo a conformar a conduta do agente privado por meio de previsão de punição estatal, restritiva de direitos, em caso de desobediência da conduta juridicamente prevista como adequada⁴²⁵. Compreende-se que por meio dessa regulação ordenadora e criminalizante o Estado editará normas que permitam e instrumentalizem o monitoramento dos cidadãos e o constrangimento normativo. Não obstante baseie-se na coerção lastreada em regras, o que impõe que seja uma estratégia regulatória⁴²⁶ fundamentada na lei, nada impede que sua instituição ou densificação ocorra por meio de regulamentos infralegais⁴²⁷. O importante é que os comandos normativos sejam emanados do poder político-jurídico, sendo a autoridade estatal, por meio de seus órgãos ou entes autônomos competentes, responsável pelo controle do cumprimento dos deveres mandamentais.

Dentro dessa lógica fiscalizatória e sancionatória hierarquizada, legitima-se o próprio direito posto pelo Estado⁴²⁸ e afirma-se que somente mediante a proibição de certos comportamentos e a instituição de penalidades aos transgressores das normas de conduta, que

⁴²³ KELSEN, Hans. *op. cit.* p. 25-28.

⁴²⁴ LOPES, Othon de Azevedo. *op. cit.*, p. 185.

⁴²⁵ BINENBOJM, Gustavo. *op. cit.*, p. 172.

⁴²⁶ Não se utiliza a expressão de forma vaga. Adota-se aqui os conceitos de técnicas/instrumentos regulatórios, estratégias regulatórias, forma/modo/modalidade regulatória e mecanismo/engrenagem regulatória estabelecidos por Márcio Iorio Aranha (*op. cit.*, p. 69-74). Para o que nos interessa, vale dizer que o referido autor define instrumento ou técnica regulatória como meio utilizado pelo Estado com o desígnio de persuadir a conduta social para atingir os objetivos de uma política pública, sendo a estratégia regulatória marcada por sua qualidade funcional de agregação de dois ou mais instrumentos regulatórios para induzir esse comportamento da coletividade.

⁴²⁷ BINENBOJM, Gustavo. *op. cit.*, p. 172-173. Em sentido semelhante: KLEIN, Aline Lícia; MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. *op. cit.*, p. 564-567.

⁴²⁸ KELSEN, Hans. *op. cit.* p. 124-131.

se configuram como uma ameaça real de punição apta a alterar o agir dos particulares, serão alcançados os fins públicos desejados de forma eficiente e segurança⁴²⁹. Sobre a temática, são preciosas as considerações de Márcio Iorio Aranha⁴³⁰:

A forma regulatória de comando e controle, por exemplo, usualmente referida como CAC regulation, ao partir do princípio de que o mecanismo de conformação intencional de conduta de terceiros opera por intermédio da coerção extrínseca estatal, define a regulação como aquela implementada “pelo Estado por meio de regras jurídicas apoiadas em sanções frequentemente penais”, e assume um conjunto de pressupostos sobre como a engrenagem regulatória funciona, tais como o de que o Estado deteria a capacidade de comandar e controlar, a exclusividade de fazê-lo, que os comandos e controles seriam efetivos, que o mecanismo regulatório seria informado pelo caráter unilateral da regulação, pela existência de uma relação linear entre causa – comando e controle – e efeito – conformidade à norma –, por informação suficiente detida pelo Estado sobre as razões que informam o comportamento dos regulados.

A atuação regulamentar no campo tributário, como exposto acima, é essencialmente baseada nessa lógica ordenadora, invasiva e vigilante, aplicada à massa de sujeitos passivos, o que, na linha do apontado quanto às agruras dos processos nos quais respectivamente se desenrolam as atuações da RFB e da PGFN, acarreta: a) elevados custos para a manutenção de um corpo técnico e de estruturas de fiscalização, controle e sanção; b) chances reais de se incitar a prática de comportamento desviante pelos contribuintes, que, no caso, seria a busca por planejamentos tributários ou por estruturações negociais ou societárias inovadoras, com as quais a pretensão é de se evitar a tributação; e c) aumento significativo da produção normativo-regulamentar, o que é, certamente, uma das principais causas da complexidade tributária no país.

Esses são alguns dos fatores que levam à crise de legitimidade dos órgãos fazendários federais e à baixa conformidade fiscal por parte dos contribuintes (ou ao menos a um nível menor do que o esperado pelo Poder Público federal)⁴³¹, os quais, todavia, não são uma exclusividade brasileira. Alguns países, como a Austrália, passaram por conjuntura semelhante à época em que utilizavam exclusivamente a estratégia de comando e controle. O *turning point* foi a adoção de estratégias regulatórias responsivas, ou seja, baseadas em um combo de medidas de estímulo e persuasão e eventuais sanções, da qual passaremos a tratar na sequência.

⁴²⁹ LOPES, Othon de Azevedo. *op. cit.*, p. 185-186.

⁴³⁰ ARANHA, Márcio Iorio. *op. cit.*, p. 74.

⁴³¹ PIMENTA, Bruno Rezende; SCABORA, Filipe Casellato. *op. cit.*, p. 107-108.

3.2 O CASO DO FISCO AUSTRALIANO E O GIRO REGULATÓRIO À LUZ DA TEORIA DA REGULAÇÃO RESPONSIVA

Na década de 1970, a Autoridade Tributária australiana enfrentava forte resistência por parte da população local, a qual considerava a atuação da ATO como abusiva e desproporcional, e tinha tido uma derrota severa perante o Poder Judiciário daquele país, que validou a utilização de planejamentos tributários mais agressivos por parte dos contribuintes⁴³². Nesse período, a atuação rígida da ATO era pautada numa abordagem dissuasiva, em que se utilizava a estratégia de comando e controle por força de regras impositivas de um tratamento sem quaisquer diferenciações entre os sujeitos passivos e de pesadas penalidades em caso de desobediência legal⁴³³.

O contexto em questão, embora num primeiro momento tenha sido mal-encarado pela própria ATO e pelos agentes públicos de seus quadros, conduziu a mudanças na década de 1980, tendo em vista que foram promovidas reformas organizacionais e culturais dentro dessa instituição fiscal, com o aumento do número de servidores, melhora dos meios tecnológicos utilizados nas suas atividades, bem como mudanças normativas para gerar simplificação e participação popular⁴³⁴. Com isso, começou-se a abandonar o paradigma repressivo e controlador para se adotar uma regulação voltada à educação e à persuasão dos particulares de modo a gerar uma conformidade fiscal construída a partir de matriz cooperativa entre os sujeitos envolvidos na relação tributária.

Vale aqui destacar que uma regulação pautada em incentivos, a qual foge da lógica jurídica tradicional acima trabalhada, estabelece um regramento estruturado nos seguintes termos: uma prescrição de determinada conduta e um prêmio (sanção positiva, compensatória ou premial) cabível em caso de adoção volitiva do comportamento legalmente determinado, como forma de induzir a pessoa que pratica a ação⁴³⁵. Por meio desse esquema regulatório, a Administração Pública abandona a postura ameaçadora e autoritária que impera na estratégia de comando e controle, em que a atuação privada é fortemente acompanhada e gerenciada, para se utilizar de medidas concessivas de natureza recompensatória, alinhando-se os

⁴³² JOB, Jennifer Ann; STOUT, Andrew; SMITH, Rachael. Culture Change in Three Taxation Administrations: From Command-and-Control to Responsive Regulation. **Law and Policy**. Vol. 29, Issue 1, 2007, p. 88-89.

⁴³³ *Ibid.*, p. 87.

⁴³⁴ *Ibid.*, p. 89.

⁴³⁵ BINENBOJM, Gustavo. *op. cit.*, p. 174-175.

propósitos do Estado (regulador) e dos particulares (regulados) para se alcançar finalidades socialmente desejáveis⁴³⁶.

Com uma abordagem menos interventiva, tendem a ser menores as utilizações de recursos pessoais e financeiros estatais, uma vez que a indução comportamental dos agentes regulados fará com que a condução das atividades privadas esteja mais aderente aos ditames da lei, não se demandando, assim, uma atuação administrativa constantemente vigilante. Essa modificação metodológica, em que tempo, custos e corpo técnico são poupados, corroborada para um ambiente mais eficiente. A título de exemplo, vale lembrar que a utilização de estratégias baseadas em incitações é perceptível nos campos do direito ambiental e de direitos humanos, como se constata das atuais e constantes discussões envolvendo esses pilares da agenda ESG, esperando-se que as empresas, devidamente estimuladas, irão se portar de forma a atender às legislações voltadas à proteção do meio ambiente e à inclusão de parcelas marginalizadas da sociedade, a fim de tornar os cidadãos dessa parte do corpo social verdadeiramente emancipados.

Na qualidade de instrumento de estratégia regulatória, sustenta-se que os influxos de ordem regulatória podem apresentar vantagens se comparados às técnicas de comando e controle, na medida em que a autoridade reguladora coloca as possíveis condutas dos regulados dentro de uma escala de tolerância, podendo estabelecer induções de índole positiva ou negativa⁴³⁷. O tipo e a dosagem desse remédio regulatório, portanto, precisam ser bem ministrados, devendo, por isso, levar em conta alguns aspectos, como anota Gustavo Binbenbojm⁴³⁸:

À evidência, as estratégias institucionais da regulação por incentivos devem considerar diversos fatores relevantes, a saber:(i) a definição adequada de critérios e comportamentos, positivos (obrigação de fazer) ou negativos (obrigação de não fazer ou suportar), que darão ensejo à concessão de recompensas; (ii) o grau de estímulo necessário à realização dos objetivos regulatórios estabelecidos, a fim de não impactar, de forma excessiva ou insuficiente, nos padrões comportamentais de mercado; e (iii) o aspecto temporal, de modo que o incentivo seja dado na exata medida de tempo de sua necessidade para os propósitos regulatórios a que se destina.

Ocorre, entretanto, que a ATO não abandonou completamente uma estratégia regulatória de matiz ordenadora, mas sim incorporou técnicas indutivas para poder contar com esses mecanismos e se valer tanto de métodos persuasivos quanto coibitivos de

⁴³⁶ ARANHA, Márcio Iorio. *op. cit.*, p. 95-97.

⁴³⁷ LOPES, Othon de Azevedo. *op. cit.*, p. 188-189.

⁴³⁸ BINENBOJM, Gustavo. *op. cit.*, p. 175.

comportamentos dos contribuintes. Após a aprovação em 1997 de um Código de Contribuintes (*Tax-payers' Charter*), conferindo assim garantias gerais de tratamento aos sujeitos passivos, inclusive em âmbito processual, e melhorando significativamente o relacionamento entre os sujeitos do liame tributário, no ano seguinte foi adotado um modelo de tributação baseado na Teoria da Regulação Responsiva⁴³⁹.

Esse modelo teórico regulatório, concebido no final da década de 1980 e começo da década de 1990, em meio a discussões entre os adeptos de uma regulação estatal mais acentuada e aqueles que sustentavam a desregulação da economia, teve suas bases organizadas por Ian Ayres e John Braithwaite⁴⁴⁰. Esses autores, diante desse impasse conceitual e acadêmico, conjecturaram uma terceira via que congrega elementos defendidos por ambas as linhas de pensamento, de forma a estabelecer uma teoria da regulação de natureza responsiva, em que a funcionalidade dessa é bastante ligada a normatizações regulatórias específicas para cada setor ou estrutura regulada, o que demanda, dessa forma, múltiplos graus e formas de regulação, e indução constante dos regulados ao cumprimento volitivo das regras constituídas num ambiente participativo e dialógico⁴⁴¹.

O regulador, dentro dessa lógica, estabelece uma série de normas para prever instrumentos com diferentes níveis de persuasão, de modo a incentivar o agir dos regulados ao atendimento de padrões de comportamento socialmente desejados, mas também uma série de possíveis penalidades em caso de descumprimento da conduta. Portanto, a autoridade reguladora não abre mão por completo do poder sancionador, que poderá ser utilizado se e quando necessário conforme a situação em concreto e o regulado envolvido. Com isso, a “atuação do regulador deve conjugar o estabelecimento de regras que veiculam ‘comandos e controles’ e o uso de instrumentos capazes de persuadir o administrado para que este faça ‘a coisa certa’ (...) sem que necessariamente tenha que ser sancionado para tanto”⁴⁴².

Pretende-se suplantam com a intitulada Teoria da Regulação Responsiva os debates havidos entre um modelo regulatório mais intenso, que exige acompanhamento e fiscalização estatal constante, e a completa desregulação⁴⁴³, de modo a se vislumbrar um novo contexto para o fluxo regulatório, no qual se constata uma intercalação entre fases ou ocasiões de

⁴³⁹ JOB, Jennifer Ann; STOUT, Andrew; SMITH, Rachael. *op. cit.*, p. 89.

⁴⁴⁰ ARANHA, Márcio Iorio. *op. cit.*, p. 109-111.

⁴⁴¹ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate**. New York: Oxford University Press, 1992, p. 3-4.

⁴⁴² PEREIRA NETO, Caio Mário da Silva; ADAMI, Mateus Piva; SCHIMITD, Marcus Vinicius de Abreu. **Regulação Responsiva: Novas Fronteiras da Regulação Econômica no Processo de Acompanhamento e Controle do Setor de Telecomunicações**. In: TIMM, Luciano; FRANÇA, Maria Carolina (Org.). **A Nova Regulação Econômica**. 1. ed. – São Paulo: CEDES, 2022, p. 61.

⁴⁴³ Márcio Iorio Aranha (*op. cit.*, p. 270) assevera que a total desregulação pode ser compreendida como uma redução de uma postura dirigista dentro da regulação estatal, e não como a extinção integral desta.

menor ou maior regulação, diretamente atrelada a um grau de menor ou maior intervenção do poder estatal⁴⁴⁴.

A premissa dessa teoria jurídico-regulatória, portanto, consiste na concepção de um ambiente que viabilize um intercâmbio permanente de influências mútuas entre a regulação elaborada pelo Estado e a produzida pelos partícipes de um dado segmento da atividade econômica, de forma a permitir a amoldamento das estratégias de atuação do regulador, que poderão ser mais persuasórias ou mais coercitivas. A criação de um espaço de relacionamento aberto, direto e franco, de modo a possibilitar estímulos comportamentais graduais, eventuais negociações de ajustamento de condutas dos regulados e efetiva correção de rumos, obstaria que a imposição de medidas sancionatórias fosse utilizada para toda e qualquer ocasião em que houvesse um agir violador de regra estatal.

Um outro fator de revelo da Teoria da Regulação Responsiva decorre do pressuposto de que os regulados possuem objetivos e motivações diferentes conforme cada ocasião, podendo atuar com base em escolhas que maximizam seus benefícios pessoais ou incutidos por valores de ordem moral socialmente mais legítimos. Ao levar em consideração a vontade privada como atributo orientador do comportamento do agente inserido no contexto regulatório, que se baliza em uma combinação inconstante e variada de ideias e valores relacionados à racionalidade econômica, à deferência das regras postas e à responsabilidade na gerência das atividades negociais, bem como as possíveis modificações comportamentais do regulado a depender da circunstância, a citada teoria transpõe a dicotomia havida entre defensores da escolha racional e estudiosos que sustentam uma análise puramente sociológica e repelem essa primeira corrente teórico-econômica⁴⁴⁵.

No entanto, a intelecção é de que providências persuasivas e punitivas são correlativas e devem ser conjugadas, porquanto a) uma estratégia regulatória de natureza ordenadora conduz a um desincentivo dos agentes regulados, os quais deixam de pautar seu proceder com boa vontade para com o regulador e criam forte resistência à normativa regulatória formulada, passando a adotar práticas em frontal desobediência às prescrições constantes das regras setoriais regulatórias ou procurar lacunas nessas para atuar em espaços em que haja verdadeiro vazio normativo estatal; e b) uma estratégia de regulação calcada de forma preponderante em medidas de convencimento terá riscos elevados de sofrer desvirtuamentos e abusos quando os atores regulados estiverem sob um enfoque racional-econômico⁴⁴⁶.

⁴⁴⁴ ARANHA, Márcio Iorio. *op. cit.*, p. 112-114.

⁴⁴⁵ *Ibid.*, p. 117-119.

⁴⁴⁶ *Ibid.*, p. 115-116.

Tender-se-ia, ulteriormente, a induzir os atores de mercado a terem atitudes mais cooperativas e a fiscalizarem a condução dos negócios desenvolvidos, tendo a teoria regulatória responsiva as premissas de que: i) a vigilância regulatória privada é mais ostensiva, duradoura e intensa do que a eventualmente realizada pelo Poder Público; ii) a supervisão e a aplicação de penalidades são mais custosas para ambas as partes do vínculo jurídico-regulatório, podendo ainda gerar litígios administrativos e judiciais; e iii) o emprego direto de sanções, sem prévias tentativas de medidas persuasivas, reduz sensivelmente o ânimo e as chances de os regulados obedecerem voluntariamente as regras⁴⁴⁷.

Em virtude desse dualismo entre persuasão e punição e da constatação da existência de atores regulados com interesses que podem se alterar conforme influxos da própria realidade vivenciada, um tratamento regulatório embasado na Teoria da Regulação Responsiva parte da premissa de que o regulador contará com uma miríade de técnicas que viabilizem a tomada de atitudes que se configurem como respostas proporcionais (reações equivalentes ou *tit-for-tat*⁴⁴⁸). Logo, na hipótese de se constatar uma postura menos colaborativa do regulado, instrumentos regulatórios de natureza sancionatória poderão ser adotados para correção dessa compostura abdicatória. Parte-se, assim, da mentalidade de que “a fiscalização regulatória (...) deve adotar uma estratégia mista que conte com as interações ‘toma-lá-dá-cá’ e também com a ideia de uma arma benigna, de que a recomendação (‘sermão’) é mais eficaz sobre a sombra da ameaça real de punição”⁴⁴⁹.

Quanto aos instrumentos coercitivos, esses podem ser de natureza dissuasiva, os quais têm o desígnio de gerar tão somente efeitos econômicos (v.g.: multas, apreensão de bens, intervenção ou lacração de estabelecimento, suspensão provisória de licença para operação), ou incapacitante, que seria a cassação definitiva do direito de o regular desenvolver suas

⁴⁴⁷ Tendo em conta essas ideias, Ian Ayres e John Braithwaite (*op. cit.*, p. 19-20; 26) já apontavam que a sanção é dispendiosa, enquanto a persuasão é módica, de modo que uma estratégia regulatória lastreada prioritariamente em punições demandaria mais recursos para os litígios dela decorrentes, além de tornar inviável a manutenção da boa vontade dos regulados em cumprirem volitivamente seus deveres obrigacionais. Esse dinheiro, segundo os autores, seria mais bem gasto em monitoramento e persuasão.

⁴⁴⁸ Expressão utilizada em alguns dos trabalhos brasileiros citados nesse capítulo, mas que apenas recebeu alguma explicação no trabalho de Caio Mário da Silva Pereira Neto, Mateus Piva Adami e Marcus Vinicius de Abreu Schimidt (*op. cit.*, p. 66). Segundo esses autores, o “termo *tit-for-tat* indica uma estratégia de comportamento econômico, usada na teoria dos jogos, em que diante de uma situação de conflito que se perpetua, um jogador irá assumir postura cooperativa desde que o seu oponente também coopere, mudando seu comportamento para não cooperativo, caso o seu oponente mude de postura na próxima rodada. Essa estratégia cunhada por Anatol Rapoport e testada por Robert Axelrod, surgiu diante do questionamento sobre o que aconteceria se o dilema dos prisioneiros fosse jogado repetidas vezes, sucessiva e indefinidamente. Nesse sentido, verificou-se que quando os jogadores entendem que repetirão a sua interação indefinidamente, os ganhos de longo prazo compensam eventuais ganhos de curto prazo derivados de posturas de não cooperação, de modo a encorajar a adoção de comportamentos cooperativos, quando há repetidas interações entre oponentes”. Também tratando da temática: AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *op. cit.*, p. 60-71.

⁴⁴⁹ LODGE, Martin; WEGRICH, Kai. *op. cit.*, p. 25.

atividades⁴⁵⁰, sendo certo que contar com uma arsenal amplo confere maior margem de manobra ao regulador, em especial sob o prisma da eficiência e da proporcionalidade⁴⁵¹.

As medidas a serem tomadas, contudo, dependerão do caso em concreto e do tipo de conduta praticada, partindo-se, de forma escalonada, desde ações que visem cientificar o agente regulado da desconformidade existente, passando por providências de desestímulo à conduta praticada, até chegar, eventualmente, à repressão por meio de penalizações brandas e, se necessárias, severas⁴⁵². Essas últimas apenas devem ser utilizadas se forem a alternativa derradeira, diante da ineficiência de medidas persuasivas prévias para levar à conformidade comportamental⁴⁵³, ou quando, diante de um regulado reiteradamente insubordinado, não faça sentido se utilizar de *more soft manners*, mas sim do grande e pesado cajado sancionatório, o que revela que a responsividade não possui um único itinerário processual⁴⁵⁴.

De todo o modo, com a efetiva possibilidade de uma atuação graduada e proporcional por parte do regulador torna-se possível incentivar os regulados a participar de um jogo cooperativo, voltado a torná-los mais aderentes às normas postas, como pondera Othon de Azevedo Lopes⁴⁵⁵ ao comentar a teoria regulatória de Ian Ayres e John Braithwaite:

Dentre outros motivos, a proposta dos referidos autores é a de que a cooperação por meio da persuasão seja o primeiro passo. A punição como primeira escolha seria contraprodutiva por vários motivos. Em primeiro lugar, a punição é cara e a persuasão é barata. Em segundo, se usada a persuasão como primeira estratégia, mantém-se o lastro de cooperação; em terceiro, a partir do momento que a persuasão é prévia, ela antecipa a justificativa subsequente. Em quarto, a punição é fonte de litígios administrativos e judiciais, que exigem esforços adicionais para sua solução. Em quinto, a punição inicia um ‘jogo de gato e rato’, em que o regulado procurará brechas legais e a autoridade buscará cobri-los com mais normas, ao preço da perda de coerência, com regras cada vez mais específicas que podem embaçar a visão do todo e dos grandes problemas. Um último ponto é que, em mercados de alta tecnologia com rápida mudança, a autoridade não conseguirá acompanhá-los de forma detalhada. Em suma, “punição como primeira estratégia é dispendiosa, de difícil manejo e contraprodutiva, ao minar a boa vontade dos regulados comprometidos com a conformidade, *compliance*”.

⁴⁵⁰ BRAITHWAITE, John. The Essence of Responsive Regulation. **UBC Law Review**, vol. 44, Issue 3, 2011, p. 482. No sistema normativo brasileiro, um exemplo bem elucidativo de possíveis medidas sancionatórias consta do art. 56 da Lei nº 8.078/90, comumente denominado como Código de Defesa do Consumidor.

⁴⁵¹ LOPES, Othon de Azevedo. *op. cit.*, p. 199-200.

⁴⁵² AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *op. cit.*, p. 4-6.

⁴⁵³ *Ibid.*, p. 50.

⁴⁵⁴ ARANHA, Márcio Iorio. *op. cit.*, p. 169-172.

⁴⁵⁵ LOPES, Othon de Azevedo. *op. cit.*, p. 198-199.

Os autores estrangeiros, por sua vez, sustentam que a combinação escalonada entre providências incentivadoras e invasivas a serem tomadas pelo regulador em face de um agente regulado é bem representada pela figura da pirâmide de constrangimento normativo⁴⁵⁶, na qual consta do alicerce a abordagem menos intrusiva e de caráter mais negocial, apta a tentar garantir a adoção ou a retomada de conduta privada que seja a mais aderente à norma regulatória. Em caso de não surtir o efeito desejado, a ideia é de escalada progressiva dentro das medidas previstas na forma geométrica piramidal, que são cada vez mais drásticas e interventivas em face dos atores regulados porventura não demovidos de comportamento em desconformidade com as regras do jogo, mesmo diante de posturas prévias do regulador e previstas na própria estrutura da pirâmide.

Interessante notar, nesse particular, que a orientação conferida pela estrutura dessa pirâmide indica também um caminho contrário ao regulador, no sentido de um arriamento no nível das medidas de constrangimento a serem adotadas. Uma vez cessada a atitude do agente regulado e retomado um agir dirigido à conformidade, é recomendado o retorno do regulador à posição originária, que é de cooperação⁴⁵⁷, havendo, ao nosso sentir, real ato de perdão.

A pirâmide de constrangimento normativo, destarte, é orientada pela: i) existência de repreensões aterrorizantes no seu auge, que deve ser o mais distância possível da base dessa figura; ii) previsão de uma série de sanções e de estratégias regulatórias; iii) possibilidade de controle do funcionamento regulatório, mediante um terceiro que faça a averiguação do atendimento dos interesses públicos, de modo a evitar corrupção e a captura de perfil danoso; iv) condução dinâmica pelo regulador de suas atribuições, de modo que a movimentação entre escada e recuo de postura de constrangimento seja efetiva, inclusive para gerar confiança, temor e expectativa nos regulados quanto ao proceder regulatório, tendendo assim a gerar menos situações de não conformidade; e v) adoção de uma escalada efetiva, que se utilize de técnicas gradativas de constrangimento em todos os níveis da pirâmide, e não apenas prevendo vários tipos de sanções⁴⁵⁸.

⁴⁵⁶ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *op. cit.*, p. 35-38.

⁴⁵⁷ BRAITHWAITE, John. The Essence of Responsive Regulation. **UBC Law Review**, vol. 44, Issue 3, 2011, p. 483-484. No mesmo sentido: PEREIRA NETO, Caio Mário da Silva; ADAMI, Mateus Piva; SCHIMITD, Marcus Vinicius de Abreu. *op. cit.*, p. 66.

⁴⁵⁸ ARANHA, Márcio Iorio. *op. cit.*, p. 125-126. Em trecho posterior da obra em referência (p. 130-132), o citado autor discorre sobre as recomendações que a Teoria da Regulação Responsiva traz ao regulador, a saber: a) a abordagem inicial deve ser sempre cooperativa, em linha com a condução *tit-for-tat*, mas isso não significa uma adoção obrigatória de um regime regulatório baseado na autorregulação (regramento comportamental estabelecido com certa participação do regulado ou unicamente por ele) ou na autorregulação regulada (regras elaboradas pelo regulado e submetidas ao regulador para ratificação, a qual as torna obrigatórias e passíveis de invocação pelo regulador como hipóteses de desconformidade normativa); b) necessária associação entre sanção e persuasão; c) a postura clara do regulador de que a não conformidade será objeto de investigação e de medidas persecutórias, de modo a influenciar a visão dos regulados de que se tratar de uma autoridade confiável e justa;

Devido ao enfoque particular em cada agente regulado, foi concebida para aplicação conjunta a pirâmide de estratégias regulatórias, voltada para tratar de uma modelagem regulatória setorial⁴⁵⁹, trazendo em sua estrutura um rol de possíveis formas e abordagens estratégicas do campo regulatório (autorregulação, autorregulação regulada, regulação por sanções discricionárias e regulação por sanções vinculadas)⁴⁶⁰. A adoção de uma estratégia dentre as ofertadas nesse cardápio regulatório dependerá da exigência de se conferir à autoridade reguladora maior poder de constrangimento (com a diminuição da flexibilidade e da cooperação regulatória) em face de um dado segmento de atividade econômica mais resistente às regras.

As figuras bidimensionais abaixo representam as ideias dos autores australianos:

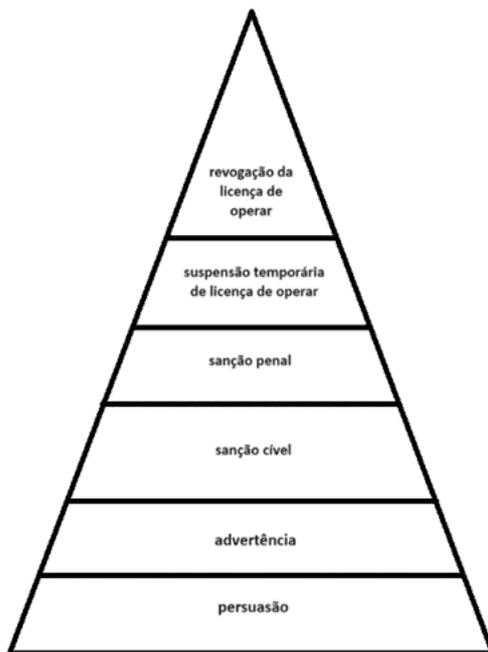


Figura 1 – Pirâmide de constrangimento
Fonte: Ian Ayres e John Braithwaite (**Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate**. New York: Oxford University Press, 1992, p. 35).



Figura 2 – Pirâmide de estratégias regulatórias
Fonte: Ian Ayres e John Braithwaite (**Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate**. New York: Oxford University Press, 1992, p. 39)

Em razão da detecção de falhas no processo de dissuasão dos regulados (v.g.: conformidade não é economicamente interessante ou não é possível de ser alcançada por falta

d) deve-se conceder lapso temporal razoável para que o regulado corrija seu comportamento antes da aplicação de penalidades, de modo a demonstrar benevolência com os que se retratarem e firmeza com os recalcitrantes; e) classificação, dentro da pirâmide de constrangimento, de possíveis ações dos regulados em multiníveis de conformidade normativa, devendo haver para cada camada uma medida punitiva adequada e proporcional; f) visão de que se trata de um jogo de número de rodadas indefinido, impondo-se assim uma perspectiva a longo prazo; e g) a fiscalização de cada regulado deve se dar de forma episódica.

⁴⁵⁹ AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *op. cit.*, p. 38-40.

⁴⁶⁰ ARANHA, Márcio Iorio. *op. cit.*, p. 147.

de *knowhow*)⁴⁶¹, John Braithwaite acabou por estabelecer mais duas pirâmides, tendo por premissa a teoria da justiça restaurativa, técnica de solução de conflitos na qual todos os membros de uma comunidade afetados por uma conduta são chamados a discorrer sobre os respectivos danos sofridos, necessidades e possíveis formas de reparação e de prevenção para evitar a reiteração do comportamento transgressor. Esse autor lastreia uma das figuras piramidais nos pressupostos dessa teoria, que não adota metodologias distributivas ou punitivas e se preocupa com uma solução social comunitária, também elegendo os critérios de dissuasão e de incapacidade para formar as outras partes da forma geométrica⁴⁶².

Por sua vez, a outra pirâmide leva em consideração os possíveis perfis dos atores regulados (virtuoso, racional e irracional), a qual fundamentaria a ordem de aplicação dos instrumentos regulatórios aos vários níveis de coibição comportamental, uma vez que as punições seriam apenas aplicadas aos agentes que resistem em seguir as normas ou aos irracionais. Como essas seriam sanções mais severas e, portanto, de caráter incapacitante, acabe-se por relacionar os vértices das duas novas pirâmides propostas. De igual maneira, os corpos (comportamento racional passível de desestímulo por meio de medidas dissuasivas) e as bases (conduta virtuosa incitada mediante persuasão ou solução com esteio nos princípios da justiça restaurativa) são correlatos, como se infere das figuras a seguir.

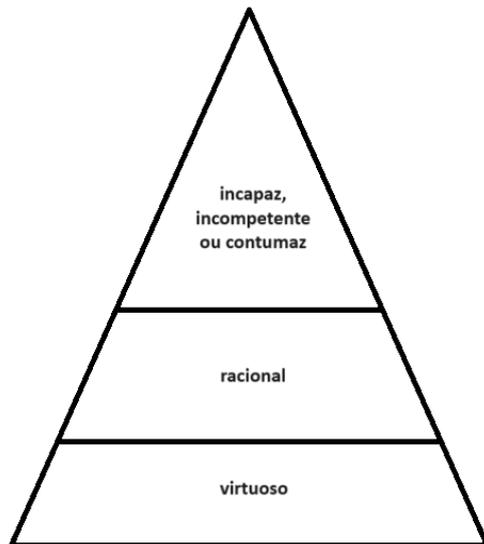


Figura 3 – Pirâmide de perfis dos regulados ou de suposições regulatórias
Fonte: John Braithwaite (The Essence of Responsive Regulation. *UBC Law Review*, vol. 44, Issue 3, 2011, p. 486)

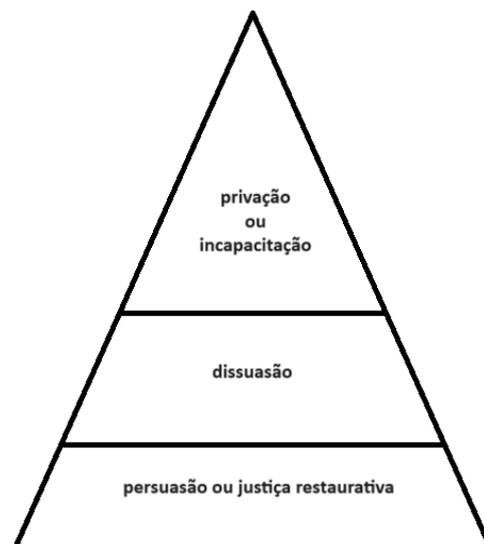


Figura 4 – Pirâmide de finalidades regulatórias, de teleologia das medidas de constrangimento ou de justiça restaurativa, dissuasiva e incapacitante
Fonte: John Braithwaite (The Essence of Responsive Regulation. *UBC Law Review*, vol. 44, Issue 3, 2011, p. 486).

⁴⁶¹ BRAITHWAITE, John. The Essence of Responsive Regulation. *UBC Law Review*, vol. 44, Issue 3, 2011, p. 484-485.

⁴⁶² *Ibid.*, p. 485-486.

Todo esse arcabouço, referente à Teoria da Regulação Responsiva, foi levado em consideração pela ATO, que desenvolveu um modelo regulatório fundamentado na premissa de que contribuintes que tivessem atitudes tributárias desconformes em razão de ignorância ou de mau planejamento financeiro poderiam ser auxiliados pela referida autoridade fiscal estrangeira se estivessem dispostos a reconhecer seus erros. O novo proceder da ATO foi bem apontado por Jennifer Ann Job, Andrew Stout e Rachael Smith⁴⁶³, como se depreende do trecho abaixo traduzido:

O cuidado contínuo e consistente deve ser dirigido aos casos difíceis e aos “peixes grandes” e não nas hipóteses “mamão com açúcar”. Os objetivos do modelo de *compliance* implementado eram: (a) compreender o comportamento do contribuinte; (b) construir um relacionamento cooperativo com a comunidade; (c) incentivar e apoiar a conformidade fiscal; (d) introduzir uma série de sanções, cada vez mais severas e conhecidas pelos contribuintes, para que as dificuldades pudessem ser resolvidas antes que os custos se tornassem muito elevados para ambas as partes da relação tributária; (e) reduzir o tempo despendido com a tramitação de reclamações e recursos administrativos fiscais; e (f) implementar um Código de Contribuintes.

Para cumprir estes desígnios, a ATO iniciou um programa de treinamento e aperfeiçoamento de seus servidores em funções operacionais e de gestão, que incluiu estudo de casos para demonstrar tanto métodos deficientes quanto maneiras exitosas de *enforcement*. Ademais, os princípios da regulação responsiva foram introduzidos nos planos corporativos, nos pacotes de formação para os novos agentes da ATO, nas avaliações de desempenho pessoal, nos critérios de seleção de recrutamento e contratação, na legislação e nas operações diárias de fiscalização tributária.

O modelo responsivo da ATO, que serviu de base para mudanças nas administrações tributárias de países como Nova Zelândia e Timor Leste⁴⁶⁴, alterou a percepção que os pagadores de tributos australianos acerca da atuação da própria Autoridade Tributária desse país, cujos processos, pensamento, cultura e linguagem foram alterados, e de seus agentes fiscais, que passaram a ser vistos como mais gentis, compromissados e cooperativos⁴⁶⁵. Verificou-se ainda que houve, com uma atuação tendente a estabelecer uma postura cooperativa com grandes empresas estabelecidas na Austrália, um incremento de arrecadação tributária, chegando-se a apurar, no ano de 2005, que para cada 1 milhão de dólares australianos despendidos pela ATO para fins orçamentários de manutenção de suas atividades, mais de 1 bilhão de dólares australianos são arrecadados com medidas voluntárias

⁴⁶³ JOB, Jennifer Ann; STOUT, Andrew; SMITH, Rachael. *op. cit.*, p. 90.

⁴⁶⁴ *Ibid.*, p. 90-92.

⁴⁶⁵ *Ibid.*, p. 97.

de conformidade fiscal dos contribuintes⁴⁶⁶. Atualmente, a ATO se vale de um modelo de *compliance* representado pela pirâmide abaixo⁴⁶⁷, cujos termos utilizados foram traduzidos livremente:

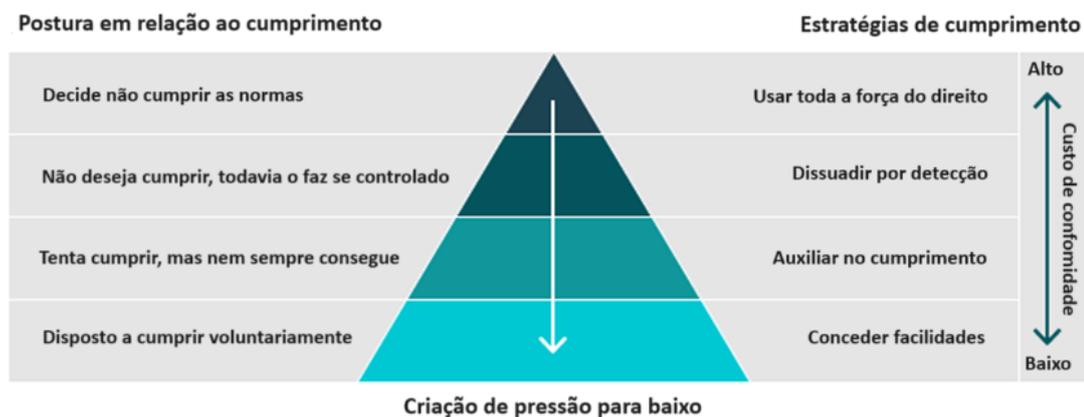


Figura 5 – Pirâmide de modelo de *compliance* da ATO
Fonte: sítio eletrônico da ATO

Nessa figura se verificam à esquerda as possíveis atitudes do contribuinte, escalonadas desde a vontade de estar em conformidade fiscal até a recalcitrância total, e à direita as estratégias regulatórias do Fisco australiano para, conforme as atitudes do sujeito passivo, forçar, se preciso, a aderência às normas e tentar criar um ambiente de cumprimento volitivo das obrigações tributárias. Evidencia-se, a partir de sua visualização, a clara adoção dos pressupostos da Teoria da Regulação Responsiva.

É necessário frisar ainda que as alterações promovidas pela ATO⁴⁶⁸ estão em linha com as práticas recomendadas pela OCDE do cognominado conformidade fiscal cooperativa (*co-operative compliance*), no qual, segundo o FTA⁴⁶⁹, o Fisco deve adotar uma postura que crie no contribuinte um nível de confiança na administração fiscal e no sistema tributário que o conduza a realizar o pagamento do tributo na forma, tempo e montante legalmente estipulados, bem como a expectativa de que eventuais dispêndios para quitação de exação ou informações fiscais fornecidas, caso estejam equivocadas, não darão azo a uma punição diretamente.

⁴⁶⁶ *Ibid.*, p. 97-98.

⁴⁶⁷ Disponível em: <<https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/compliance-model>>. Acesso em: 28 out. 2023.

⁴⁶⁸ Nesse sentido: OECD. **Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**. Paris: OECD Publishing. 2019, p. 55; OECD. **Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance**. Paris: OECD Publishing. 2013, p. 22-26.

⁴⁶⁹ OECD. **Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance**. Paris: OECD Publishing. 2013, p. 13-14.

Esse sistema de *compliance* é baseado em três pilares: a) igualdade (*equality before the law*), postulado pelo qual o Fisco deve se pautar pela transparência recíproca, entendimento e confiança, a fim de conferir tratamento isonômico a todos os contribuintes; b) espírito da lei (*spirit of law*), diretriz a se seguida pelos contribuintes para que eles estejam aderentes às normas tributárias, evitando-se assim movimentos elisivos ou evasivos sob a ótica fiscal; e c) gerenciamento de riscos para a conformidade (*compliance risk management*), abordagem em que o constrangimento legal somente é levado a efeito pela autoridade tributária se houver necessidade⁴⁷⁰. Em relação a esse último sustentáculo, é possível entender que a gestão de risco engloba também uma supervisão da litigiosidade em matéria tributária, de modo que apenas se deve discutir pelo processo em último caso⁴⁷¹.

Diante de um arranjo tributário-regulatório desenhado para moldar o comportamento do contribuinte-regulado pautado na conformidade e organizado para que a autoridade fazendária-reguladora se utilize, se preciso, de constrangimentos legais, cria-se uma relação ordenada, eficiente e assimétrica, em que medidas de *compliance* e de *enforcement* são coordenadas para formar um jogo cooperativos entre os sujeitos pertencentes ao vínculo tributário. Isso foi realizado no passado na Austrália e, após anos de inovações legislativas, as quais colocaram novas técnicas à disposição da RFB e da PGFN, cremos ter ocorrido no Brasil por meio da figura da transação tributária.

3.3 A NOVA POSTURA FISCAL E A APLICAÇÃO DE ESTRATÉGIAS REGULATÓRIAS RESPONSIVAS NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como exposto, a postura dos órgãos fazendários federais sempre foi hostil, repressora e beligerante. Enquanto a RFB se mostrava intransigente no trato com o contribuinte na arena processual administrativo fiscal, a PGFN atuava na esfera judicial em busca da satisfação dos créditos fiscais, dentre eles o de natureza tributária. Eventuais mudanças legais e regulamentares, embora visassem a conferir eficiência ao agir administrativo e garantir um ambiente de processualidade aos devedores, ainda eram construídas dentro da mentalidade do litígio constante entre os sujeitos da relação tributária. Não por outro motivo, as crises do processo administrativo fiscal e do processo judicial tributária ainda persistem.

Apenas nos últimos anos estão sendo adotadas medidas que inclinam a atuação fazendária a ter uma postura menos adversarial e mais cooperativa, com a promoção de um

⁴⁷⁰ *Ibid.*, p. 41-50.

⁴⁷¹ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *op. cit.*, p. 443.

diálogo constante com os contribuintes e de estímulos à conformidade fiscal, tendo-se como exemplo a já mencionada Portaria RFB nº 4.888/2020 e o futuro Programa Confia, o qual, como exposto, encontra-se em fase de implementação. De toda a sorte, a atuação nesse sentido certamente ganhou um novo capítulo com a instituição da transação tributária em âmbito federal. Isso porque, como afirmamos, a Lei nº 13.988/2020 e especialmente as Portarias ME nº 247/2020, PGFN nº 6.757/2022 e RFB nº 247/2022 utilizaram a figura jurídica da transação tributária para colmatar as falhas detectadas de longa data no vínculo jurídico tributário e galvanizar um espaço de interlocução entre os envolvidos no referido liame, no qual se poderia trabalhar por uma solução da controvérsia e por uma maior conformidade em matéria fiscal e tributária.

Superando celeuma de perfil circular, na qual não sabe se o modo repressor, punitivo e litigante da RFB e da PGFN provoca condutas desconformes por parte dos contribuintes, ou se esses comportamentos não aderentes às normas tributárias é que geram uma postura opressora, sancionatória e litigiosa desses órgãos fazendários, a União, por meio de seus poderes constituídos, pavimentou uma estrada por meio da transação tributária para que as referidas autoridades possam dar passos largos na modificação desse cenário de verdadeira coerção fiscal⁴⁷², rumo ao mencionado *compliance* cooperativo.

Essa alteração, contudo, foi além e utiliza-se de estratégia regulatória apoiada na Teoria da Regulação Responsiva, na medida em que se conferem diferentes instrumentos (transação tributária, que pode ser composta de moratória, parcelamento, remissão, compensação, dação em pagamento e anistia) para se obter um resultado regulatório mais interessante, bem como se confere ao corpo técnico dos órgãos fazendários, mediante lei e regulamentos, parâmetros para verificação pela autoridade tributário-reguladora competente do que será mais proveitoso e eficiente aos cofres federais e, ulteriormente, ao próprio interesse público, acrescentando assim inteligência criativa à atuação estatal. Nos moldes em que a transação tributária federal foi concebida, institui-se mecanismo, no qual há espaço para movimentação regulatória, para que: a) os sujeitos passivos se amoldem ou fiquem em conformidade com a legislação fiscal e tributária, pois poderão sanar suas dívidas tributárias de modo mais cômodo e confortável do ponto de vista econômico; e b) a RFB e a PGFN possam controlar o adimplemento das obrigações legais e os eventuais riscos que surjam ao longo do pagamento do acordo transacional.

⁴⁷² ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-Contribuinte. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Estudos Tributários e Aduaneiros do V Seminário CARF**. 1. ed. – Brasília: CARF, 2020, p. 77-78.

É certo, porém, que o fato de a estratégia regulatória que entendemos existir na transação tributária federal possuir premissas da Teoria da Regulação Responsiva não afasta princípios e regras ordenadoras do sistema tributário brasileiro, o que exige que o fluxo e a dinamicidade regulatória, bem como a discricionariedade administrativa, sejam encarados tendo em conta um ambiente normativo naturalmente mais inflexível. Nesse ambiente impõe-se aos servidores da Administração Tributária um dever de agir, como se percebe de previsões legais do CTN (arts. 142, parágrafo único, 145, e 161), que preveem: i) a atividade administrativa de lançamento como vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional; ii) a possibilidade de alteração do lançamento fiscal por iniciativa do Fisco apenas nas hipóteses do art. 149 do CTN; iii) a imperiosa aplicação, em caso de não pagamento do crédito tributário, de juros de mora e de outras penalidades cabíveis nos termos da lei tributária⁴⁷³.

Nesse contexto, os insumos da Teoria da Regulação Responsiva deverão ser absorvidos e utilizados sob certos ângulos do direito tributário, nos quais se admite a transação de que trata o art. 171 do CTN e a Lei nº 13.988/2020, como já defendemos, mas também no âmbito de aplicação do art. 194 do CTN, que trata da possibilidade de a legislação tributária regular, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza da exação tratada no caso concreto, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação, como pondera Júlio César Moreira Barbosa⁴⁷⁴:

Ao contrário do que se vê dentro dos processos de regulação da economia estatal via, principalmente, a instituição de Agências Reguladoras, no qual o princípio da legalidade age para que o Estado atue dentro de limites estabelecidos de forma mais rígida, especialmente em razão a inexistência de contornos normativos gerais mais estreitos, no campo da tributação, dado a sua excessiva amarração legislativa, a aplicação da regulação responsiva deve buscar atuar dentro dos espaços possíveis dentro dos quais a norma geral de direito tributário deixa maior abertura para a atuação em concreto da administração tributária.

Entendemos que esse caminho está em harmonia com o que dispõe os artigos 138 e 194 do CTN, que abrem a possibilidade de serem normatizadas as competências e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da aplicação da legislação tributária, para buscar o cumprimento espontâneo das obrigações fiscais, observadas as regras gerais dispostas na própria norma geral.

Por tudo isso, a possibilidade de instituição de regras que irão ditar a forma de atuação da administração fiscal deve ser muito bem utilizada e manejada. E, dentro de um modelo teórico da regulação responsiva, deve estar atenta ao uso correto e moderado da coerção,

⁴⁷³ BARBOSA, Júlio César Moreira. **Análise da malha fiscal do Distrito Federal dentro do paradigma da regulação responsiva**. São Paulo: Dissertação - Mestrado Profissional em Direito, FGV, 2017, p. 78-79.

⁴⁷⁴ *Ibid.*, p. 79.

como estratégia capaz de influenciar o comportamento do contribuinte.

Vejamos os dispositivos dos Diplomas Legal e infralegais para melhor compreensão do caráter regulatório responsivo da estratégia que norteia a transação tributária no âmbito da União.

3.3.1 As normas gerais e principiológicas da transação tributária federal e a concepção de um ambiente regulatório responsivo

Os primeiros dispositivos da Lei nº 13.988/2020 e das Portarias ME nº 247/2020, PGFN nº 6.757/2022 e RFB nº 247/2022 contemplam, como acima denominamos, o núcleo principiológico e de objetivos da figura da transação tributária federal em suas variadas modalidades.

Ao prever os princípios que nortearão a atuação dos órgãos fazendários e dos contribuintes dentro do contexto transacional (arts. 1º, §§ 1º a 3º, Lei nº 13.988/2020; 2º e 3º, Portaria ME nº 247/2020; 2º e 3º, Portaria PGFN nº 6.757/2022; 2º e 3º; Portaria RFB nº 247/2022), foram firmados atributos valiosos para possibilitar a cooperação entre os sujeitos do vínculo tributário, como a presunção de boa-fé do contribuinte e o agir da Administração Pública sob o prisma da moralidade com vista à conformidade fiscal, bem como a observância à isonomia tributária e à concorrência leal entre os contribuintes nas negociações, à transparência e a publicidade das transações tributárias e à eficiência e à economicidade nos pactos transacionais.

Sob o olhar regulatório responsivo, essas propriedades ganham novos contornos, na medida em que os princípios da transação tributária passam a ser compreendidos de outra forma. Nesse contexto, a autorregularização é incentiva ao contribuinte-regulado, que deve se pautar por um comportamento dotado de boa-fé frente a um autoridade tributário-reguladora moralmente justa, íntegra e atenta à situação do sujeito passivo da relação tributário-regulatória, inclusive lhe conferindo tratamento de acordo com o nível de colaboração (aderência prévia às normas). Não se pretende gerar um tratamento favorecido ao contribuinte-regulado, mas reservar a ele abordagem condizente com o seu comportamento pretérito e que seja mais vantajosa à autoridade tributário-reguladora, dando-se notícia ao corpo social de toda e qualquer medida que venha a ser tomada (cooperativa, auxiliadora, dissuasiva ou sancionatória).

Percebe-se que as leituras sob as óticas tributária e regulatória são distintas, mas se utilizam dos mesmos elementos. Parece-nos clara a constatação de que o incremento decorrente da perspectiva da estratégia regulatória realinha os componentes principiológicos do instituto da transação tributária e lhes confere novo sentido vetorial, com o fito de alcançar um propósito maior que o mero adimplemento exacional. Nossa visão ganha maior densidade quando o exame recaí sobre os objetivos constantes dos diplomas regulamentares, os quais moldam a figura transacional em matéria tributária a metas mais auspiciosas e são abaixo transcritos pela importância que têm:

Portaria ME nº 247/2020

Art. 3º São objetivos da transação de que trata o art. 1º:

- I - promover a solução consensual de litígios administrativos ou judiciais mediante concessões recíprocas;
- II - extinguir litígios administrativos ou judiciais já instaurados sobre determinada controvérsia jurídica, relevante e disseminada;
- III - reduzir o número de litígios administrativos ou judiciais e os custos que lhes são inerentes;
- IV - estabelecer novo paradigma de relação entre administração tributária e contribuintes, primando pelo diálogo e adoção de meios adequados de solução de litígio; e
- V - estimular a autorregularização e a conformidade fiscal.

Portaria PGFN nº 6.757/2022

Art. 3º São objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

- I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica;
- II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas;
- III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS;
- IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União, para o FGTS e para os contribuintes; e
- V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes.

Portaria RFB nº 247/2022

Art. 3º São objetivos da transação dos créditos tributários sob administração da RFB:

- I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do contribuinte, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, e sua função social, e o estímulo à atividade econômica;
- II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas;

- III - assegurar que a cobrança dos créditos tributários seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes;
- IV - assegurar que a cobrança dos créditos tributários seja realizada de forma menos gravosa para União e para os contribuintes; e
- V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

Como se verifica da leitura dos dispositivos acima, o intento com a transação tributária é multifacetado e transpassa bastante o mero recolhimento episódico de exações eventualmente devidas. A pretensão dos órgãos fazendários da União é normatizar e fiscalizar o desempenho das atividades econômicas dos particulares, regulando os interessantes envolvidos com vistas à consensualidade fiscal. Com isso, adotar-se-ia no ambiente transacional um roteiro regulatório pautado pelos valores da ordem econômica constitucional, como o trabalho, a livre iniciativa, a propriedade privada e sua função social, e igualmente preocupado com as receitas e finanças públicas e com uma menor onerosidade para o contribuinte-regulado, procurando sopesar todos esses pontos para conduzir o pagador de tributos, imerso nesse nova conjuntura regulatória, à retomada, e contínuo proceder, do cumprimento volitivo de seus deveres tributários principais e acessórios.

Como consequência, haveria a diminuição do número de processos administrativos fiscais e judiciais tributários, na medida em que a transação, por qualquer de suas modalidades, impõe a desistência pelo contribuinte-regulado de toda e qualquer pretensão resistida oferecida em face do crédito tributário objeto do acordo transacional. A redução de litigiosidade, que é substituída pela persuasão em se adotar a conduta mais conveniente para a autoridade tributário-reguladora, configura-se como uma das bases da regulação responsiva⁴⁷⁵ e contribui para a criação de um bom ambiente regulado.

Vale ainda notar que comportamentos desviantes ou antijurídicos, que tenham o condão de lesar os cofres federais, não terão espaço no campo transicional, bem como se fixa um dever informacional colaborativo entres os sujeitos da relação tributário-regulatória (arts. 3º, incisos I a IV, Lei nº 13.988/2020; 4º e 5º, Portaria ME nº 247/2020; 5º e 6º, Portaria PGFN nº 6.757/2022; 6º e 7º; Portaria RFB nº 247/2022). Logo, se por um lado é vedado: i) usar a transação tributária com o fim de limitar, de falsear ou de prejudicar, de qualquer forma, a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica; ii) ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, os seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos; e iii) alienar ou onerar bens ou direitos sem a devida comunicação à autoridade tributário-reguladora competente, quando exigido em lei, por outro espectro se

⁴⁷⁵ ARANHA, Márcio Iorio. *op. cit.*, p. 120.

institui a obrigação de os sujeitos desse vínculo estarem em contato constante e aptos a prestarem as informações porventura solicitadas pela outra parte. Quanto a esse último ponto, é inegável que se possibilita a construção de um espaço regulatório, pois condensa dentro desse muito mais do que os deveres informacionais típicos do liame jurídico tributário e que poderão obstar a má utilização do pacto transacional (arts. 113, § 2º, 127, 147, 195, 196 e 197, CTN), uma vez que atribui aos órgãos fazendários a incumbência de igualmente apresentarem esclarecimentos que venham a ser solicitados pelos contribuintes.

Outra característica de suma importância para concepção do ecossistema tributário-regulatório é a possibilidade de regularização de eventual vício ensejador de rescisão do acordo de transação (arts. 4º, § 2º, Lei nº 13.988/2020; 5º, inciso II, e 19, §2º Portaria ME nº 247/2020; 6º, inciso III, e 70, § 2º, Portaria PGFN nº 6.757/2022; 7º, inciso III, e 55, § 2º; Portaria RFB nº 247/2022). A invalidação do entabulado pode ser necessário se o comportamento do contribuinte-regulado se revelar descompromissado ou não aderente, incorrendo assim em uma das hipóteses que foram anteriormente listadas. No entanto, concebe-se, para além das garantias processuais de se discutir a causa da quebra contratual da transação, a possibilidade de correção de rumos pelo próprio sujeito passivo desse vínculo, em verdadeiro ato de perdão por parte da autoridade tributário-reguladora caso se verifique essa tendência de correção.

As delimitações quanto a quais sujeitos passivos e dívidas tributárias poderão ser abarcados dentro da atmosfera regulatória, bem como o impedimento de diminuição de multas de caráter penal, devem ser compreendidas como balizas conferidas para atuação da autoridade tributário-reguladora. Definir quem poderá transacionar ou o que pode ser feito dessa espécie de concerto tributário gera expectativas aos contribuintes-regulados, que tenderão a adotar condutas que evitem enquadrá-los como não passíveis de usufruir desse instrumento, além de cientificar a todos esses que alguns débitos terão uma burocracia maior para fins de um ajuste transacional.

O exame dessa primeira parte dos normativos revela uma das premissas da Teoria da Regulação Responsiva, que é a criação de uma zona de intercâmbio e de influência mútua entre os sujeitos da relação tributário-regulatória. Ocorreu que essa teoria não se reduz a mera construção de um espaço interativo, pois conta ainda com a outorga à autoridade tributário-reguladora de técnicas persuasivas e sancionatórias, a serem aplicadas conforme o caso em concreto⁴⁷⁶. Esses instrumentos nos parecem constar de outras regras que regem a transação.

⁴⁷⁶ BRAZ SIQUEIRA, Pedro Henrique. *op. cit.* p. 101.

3.3.2 As regras da transação tributária na cobrança de créditos da União e as estratégias regulatórias responsivas respectivas

Ao dispor sobre as modalidades transacionais por proposta individual ou por adesão, acerca de crédito tributário objeto de controvérsia em processo administrativo fiscal ou inscrito em dívida ativa cuja certidão esteja em execução, o Diploma legal federal que rege a transação tributária e seus respectivos regulamentos dotam os órgãos fazendários de técnicas regulatórias capazes de induzir o proceder dos contribuintes, sendo a primeira delas os benefícios a serem conferidos em casos de entabulamento.

A ressignificação dos institutos tributários que podem ser envolvidos dentro do ajuste transacional (moratória, parcelamento, remissão, compensação, dação em pagamento e anistia) encontra-se em linha com a Teoria da Regulação Responsiva e com a ideia de estratégia regulatória de matriz responsiva⁴⁷⁷. Nesse contexto, devem ser encarados como instrumentos aptos a incentivar a readequação da postura dos contribuintes-regulados: a) a possibilidade de concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais; b) o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais; c) a oferta, substituição ou alienação de garantias e de constrições, que podem inclusive ser dispensadas; d) a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL na apuração do IRPJ e da citada contribuição; e e) o uso de precatórios ou de direito creditório com decisão passada em julgado (arts. 11, incisos I a V, e § 6º, Lei nº 13.988/2020; 8º, incisos I a VI, 35 a 39, Portaria PGFN nº 6.757/2022; 8º, incisos I a VII, 23, 24, e 60 a 64, Portaria RFB nº 247/2022; e Portaria PGFN nº 10.826/2022, que regulamenta o procedimento para utilização de créditos líquidos e certos decorrentes de decisões transitadas em julgado para quitação de débitos inscritos em dívida ativa da União).

Todavia, a utilização, individualizada ou em conjunto, dessas benesses não pode se dar de forma livre e desmotivada. É cogente observar o previsto nas legislações de regência, as quais impõem limites à transação tributária, mas também definem como deve ser mensurado o comportamento prévio dos sujeitos passivos para fins de classificação desses e de suas dívidas. É nesse particular que cremos residir mais um predicado regulatório bem expressivo do instituto da transação tributária federal, pois se utilizam como parâmetros tanto a situação atual em que se encontra do contribuinte-regulado (v.g.: solvência, recuperação judicial, falência ou liquidação judicial ou extrajudicial), quanto as condutas anteriores do ou fato decorrentes delas, referentes: i) ao tempo em cobrança do débito tributário; ii) à

⁴⁷⁷ ARANHA, Márcio Iorio. *op. cit.*, p. 70-72.

ocorrência de parcelamentos anteriores ativos ou já cancelamentos e os respectivos históricos; iii) à existência de discussão administrativa ou judicial da dívida e os custos envolvidos; e iv) à ocorrência de causa de suspensão da exigibilidade, que pode ter se dado, para os fins em questão, pela apresentação de garantia ou por decisão judicial (arts. 19, incisos I a VII, PGFN nº 6.757/2022; e 17, incisos I a VI, Portaria RFB nº 247/2022⁴⁷⁸).

Portanto, para além de limitar as possíveis reduções dos montantes devidos, a dilação de prazo para pagamento e obstar expressamente que o devedor contumaz transacione, as regras regulamentares elegem critérios para rotular o comportamento dos sujeitos passivos, os quais serão inseridos num quadro de movimentação regulatória que levará em consideração o agir passado de cada um deles. Essas bases, combinadas com a situação econômica e a capacidade de pagamento presentes do contribuinte regulado, servirão para aferição final da capacidade de pagamento, a qual será utilizada por todos os órgãos fazendários e será calculada de forma a estimar se o devedor possui condições de efetuar o pagamento integral das dívidas dentro do prazo de 5 anos, sem descontos. Apenas se constatado que essa capacidade não é suficiente é que serão concedidos abatimentos de forma graduada (arts. 19, inciso VIII, 20 e 21, *caput* e § 1º, PGFN nº 6.757/2022; e 17, §1º, Portaria RFB nº 247/2022).

O espaço regulatório transacional, nessa medida, ganha sentido e solidez ao categorizar os créditos tributários conforme grau de recuperabilidade e atribuir-lhes notas, nos termos indicados em capítulo anterior. Os créditos com maiores chances de serem reavidos não justificam a concessão de regalias por parte da autoridade tributário-reguladora, ao passo que os de baixa probabilidade de recuperação exigem um tratamento mais indulgente para com o contribuinte-regulado, a fim de que ele volte a estar em conformidade fiscal o mais rapidamente possível. Esse *rating*, porém, não é estático e eterno, pois permite-se ao contribuinte, em procedimentos específicos, recorrer da classificação realizada e solicitar reavaliação dessa em caso de questão fática posterior, o que faz com que os sujeitos do liame estejam em permanente deslocamento dentro do ambiente tributário-regulatório.

Como a concessão de benefícios dentre do ajuste transacional leva em consideração as perspectivas de recuperação do crédito, que, por sua vez, tem por base em certa medida o comportamento prévio do contribuinte-regulado, a transação em matéria tributária, cuja finalidade é conduzir à conformidade fiscal, modela uma forma de tratamento engrenado, no qual quem está em maiores apuros do ponto de vista fiscal, encontrando-se em um alto nível

⁴⁷⁸ Embora o art. 17 da Portaria RFB nº 247/2022 utilize esses requisitos em questão para definir a celebração ou não de transação, cremos que isso não afasta o seu caráter indutor.

de descumprimento de suas obrigações tributárias principais e acessórias, é merecedor de maior atenção e cuidado. Cremos, assim, que a estratégia adotada é condizente com a atuação da ATO, bem retratada pela Figura 5, a demonstrar a natureza regulatório responsiva da legislação brasileira.

Entendemos ser possível resumir, nesse momento, a classificação dos créditos tributários e as benesses passíveis de serem utilizadas numa transação de igual natureza nas seguintes pirâmides:

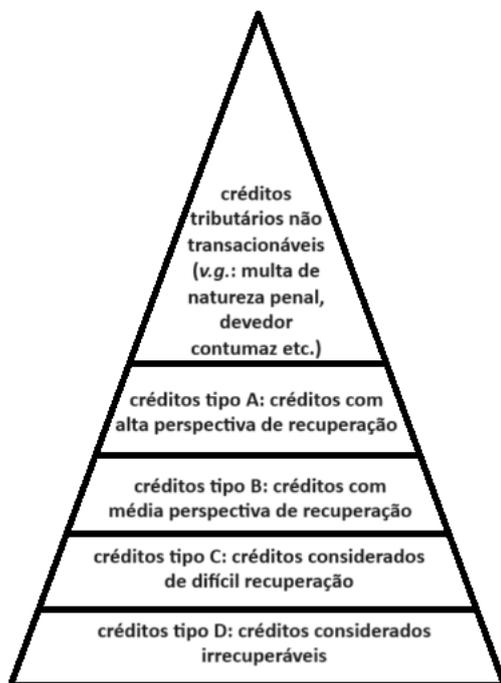


Figura 6 – Pirâmide de classificação de créditos tributários à luz dos possíveis benefícios



Figura 7 – Pirâmide de benefícios passíveis de utilização na transação tributária federal

Na primeira figura piramidal, que consta da esquerda, os créditos classificados como irrecuperáveis e situados na base terão direito a uma combinação das benesses para fins de equacionamento e pagamento dos valores inscritos em dívida ativa, ao passo que no topo constam os créditos não transacionáveis por expressa previsão legal não poderão contar com quaisquer benefícios. Por sua vez, a pirâmide da direita contempla as vantagens passíveis de serem utilizadas no ajuste transacional, prevendo-se em seu alicerce o parcelamento, que é apto a ser utilizado em qualquer tipo de pacto tributário e na ponta os descontos das multas, dos juros e dos encargos, que apenas podem ser concedidos a certos tipos de créditos. Como demonstrado, a autoridade tributário-reguladora tem os critérios pré-fixados, mas possui certa margem discricionária para aplicar classificar os créditos e aplicar os benefícios que entender

pertinentes, tendo assim total condição de influir no comportamento dos contribuintes-regulados.

Ademais, é possível conceder mais duas pirâmides, relacionadas ao comportamento dos contribuintes-regulados dentro do ambiente transacional e das medidas persuasivas passíveis de serem adotadas:

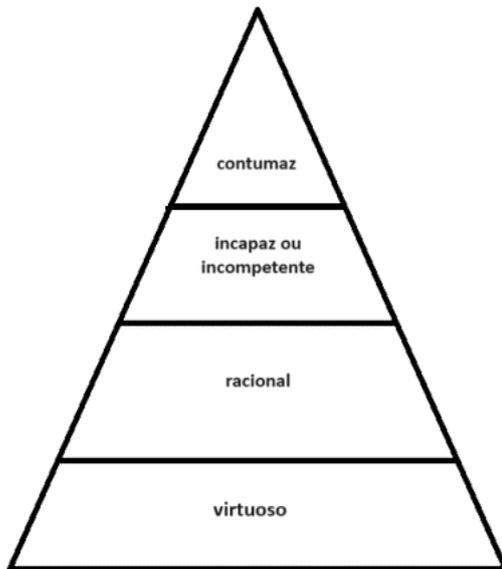


Figura 8 – Pirâmide de perfis dos contribuinte-regulados

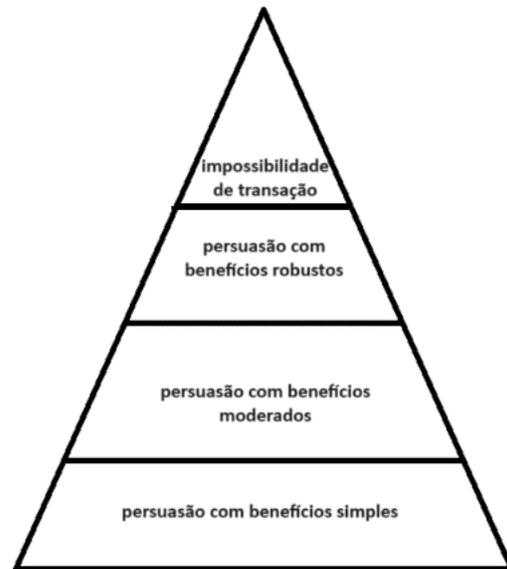


Figura 9 – Pirâmide de medidas persuasivas

Nessas pirâmides, que são correlacionadas, o contribuinte-regulado virtuoso que eventualmente venha a se utilizar da transação tributária, por já possuir comportamento moralmente aderente às normas, não deverá ser contemplado com incentivos graúdos, pois não faria sentido a autoridade tributário-reguladora concedê-los a quem já tem um perfil voltado para o *compliance* fiscal. No entanto, os instrumentos de persuasão tornam-se cada vez mais poderosos a medida que o perfil do sujeito passivo regulado muda, fazendo sentido que o racional receba mais alguns incentivos e o incapaz de arcar com suas obrigações tributárias seja agraciado com benesses maiores.

Apenas nos topos de cada pirâmide seria preciso fazer uma ressalva: o devedor contumaz, que possui comportamento totalmente contrário ao do virtuoso, não poderá ser contemplado com nenhum tipo de vantagem, tendo em conta a vedação legal para tanto. Consideramos ser uma pequena e necessária adaptação para que as pirâmides funcionem em sintonia, o que não nos parece ferir a lógica da Teoria da Regulação Responsiva. O valioso é perceber que a atuação da autoridade tributário-reguladora será dinâmica e dependerá do

comportamento prévio do contribuinte-regulado, o que se traduz em verdadeira estratégia regulatória de natureza responsiva.

É preciso registrar, por sua vez, que a pactuação transacional não encerra os deveres do contribuinte-regulado. Nas hipóteses de transação firmada com a PGFN, conforme já visto, é obrigação do sujeito passivo transigente regularizar, em até 90 dias, eventuais débitos tributários que venham a ser inscrito em dívida ativa ou que se tornarem exigíveis após o entabulamento e formalização do acordo. Nessa quadra, não basta o desejo de chegar ao estado de plena aderência fiscal por meio da transação tributária, sendo preciso permanecer imbuído desse sentimento de forma perene. Com isso, a tendência é de forçar os contribuintes-regulados a terem sempre o comportamento mais virtuoso possível e, dessa maneira, evitar que o referido órgão de representação judicial da União, nessa função regulatória, tenha que tomar providências em relação a novo débito que foi inscrito em dívida ativa federal e, ainda, anular os termos do contrato fiscal firmado.

Mais uma vez se verifica um elemento de viés responsivo, pois o cumprimento voluntário de débito recém incluído em dívida ativa da União envereda o contribuinte-regulado para a conformidade fiscal e para a própria eficiência regulatória do instrumento da transação tributária. Além disso, são preservados os termos desse, possibilitando a superação da situação momentânea de dificuldade econômica do transigente.

Todas as considerações feitas nesse trecho do trabalho valem para ambas as modalidades transacionais voltadas à cobrança de créditos tributários federais, mas é inegável que a transação por proposta individual é espécie que possibilita um nível de concertação mais refinado, na medida em que os transatores deverão chegar a um consenso quanto ao que será entabulado, diferentemente do que ocorre na modalidade por adesão, em que o espaço negocial é bem delimitado⁴⁷⁹. Prova maior desse ambiente negocial mais bem aparelhado é percebido da possibilidade de agendamento de reuniões para discussão de proposta apresentada pelo contribuinte ou pelo órgão fazendário (arts. 47, PGFN nº 6.757/2022; e 32, Portaria RFB nº 247/2022) e a própria viabilidade de apresentação de contraproposta por partes dos sujeitos que entabular um ajuste transacional (arts. 54, § 1º, 55, § 1º, e 58, PGFN nº 6.757/2022; e 37, 40, inciso IV e § 1º, e 51, Portaria RFB nº 247/2022).

⁴⁷⁹ Com a nova postura dos órgãos da União de lançarem consultas públicas sobre temas que os contribuintes entendam como interessantes para constarem de futuros editais de transação, entendemos que será parcialmente superado a suposta ausência de participação dos contribuintes na decisão do que virá ser transacionado. Sobre o tema, conferir: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/agu-pgfn-e-receita-federal-lancam-consulta-publica-sobre-transacao-tributaria>>. Acesso em: 9 nov. 2023.

3.3.3 Normativas concernente à transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e à transação por adesão no contencioso de pequeno valor e suas estratégias regulatórias responsivas

As outras duas modalidades de transação tributária observam os apontamentos realizados em relação à primeira categoria transacional tratada, razão pela qual acreditamos que as autoridades tributário-reguladoras competentes deverão engendrar esforços dentro do ecossistema regulatório, por meio das técnicas à disposição e devidamente formatadas como aparatos de perfil estratégico-regulatório, para alcançar o objetivo maior de conformação fiscal dos contribuintes-regulados.

No que toca à transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, vale destacar que a possibilidade de constar regra editalícia que determine a conformação do sujeito passivo ao entendimento dos órgãos fazendários quanto aos fatos geradores futuros ou não consumados, explicitada em ponto anterior desse trabalho, não deve ser visto como exigência ilegal ou abusiva⁴⁸⁰, mas sim como aparato regulatório voltado ao constrangimento legal dos contribuintes-regulados em direção à conformidade fiscal. Haverá ainda reflexos sobre os níveis de litigiosidade, haja vista que serão evitadas futuras demandas envolvendo uma parcela dos pagadores de tributos.

3.4 APERFEIÇOAMENTOS NORMATIVOS PARA CONFERIR MAIOR CARÁTER REGULATÓRIO RESPONSIVO À TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

A despeito de todos os apontamentos feitos, os quais entendemos demonstrar a adoção de estratégias regulatórias responsivas por parte da RFB e da PGFN dentro da figura da transação tributária federal, são definitivamente cabíveis aprimoramentos no instrumento, na linha da ideia de que se a Teoria da Regulação Responsiva é uma teoria em construção⁴⁸¹, igualmente pode se entender que estão em plena edificação as possíveis estratégias regulatórias a serem utilizadas nas mais variadas situações. Como o objetivo da transação tributária superou a mera terminação de controvérsias pontuais, para atacar problemas relativos ao elevado número de processos administrativos fiscais e judiciais tributários, ligados ao contexto de macrolitigância fiscal, à necessidade de ingresso de receitas

⁴⁸⁰ CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. *op. cit.*, p. 234-235.

⁴⁸¹ ARANHA, Márcio Iorio. *op. cit.*, p. 110.

decorrentes de tributos, e, talvez de forma mais inovadora, ao problema da conformidade fiscal dos contribuintes, focaremos em sugestões que atendam a esses três espectros.

Uma primeira proposta não envolve propriamente uma alteração da Lei nº 13.988/2020 e ou das Portarias ME nº 247/2020, PGFN nº 6.757/2022 e RFB nº 247/2022, mas sim a regulamentação legislativa de um dispositivo constante da lei geral transacional. Estamos a falar da aguardada definição legal da figura do devedor contumaz, trata do art. 5º, inciso III, do citado Diploma legal federal, e da qual já tratamos no curso desse trabalho.

A delimitação precisa por intermédio de lei complementar, espécie normativa exigida por força do art. 146-A da CRFB, será de enorme valia para segregação entre quem poderá transacionar, e ser considerado, assim, um contribuinte apto a ser submetido à regulação inerente dos ajustes transacionais, e quem será obstado a procurar as autoridades tributário-reguladoras e se valer de todas as vantagens que podem ser obtidas de eventual contrato fiscal. Como se fala coloquialmente, separar o joio do trigo nos parece ser, sem demérito das demais sugestões, a medida mais importante, pois mais do que classificar os contribuintes-regulados conforme o seu grau de *compliance*, é basilar saber para quem o *enforcement* deve ser a única providência a ser dirigida. As próprias pirâmides elaboradas para tentar explicar o fenômeno regulatório transacional somente podem fazer algum sentido se houver uma definição certa e precisa do que estamos a tratar quando falamos do devedor contumaz.

Não se nega, ademais, que existe um mínimo de significado comum e essencial ao instituto, mas como há comando constitucional para o legislador complementar estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, é preciso que uma conceituação legal venha o quanto antes e seja, necessariamente, uniforme em todo o Brasil. Caso contrário, poder-se-á abrir margem para uma série de definições nas esferas federal, estadual, distrital e municipal, provavelmente gerando um tratamento não isonômico e podendo ter efeitos de ordem concorrencial, o que, lembre-se, é um das preocupações transcendentais da transação tributária.

Nesse contexto, a aceleração da apreciação do PLS 284/2017 é medida que viria a dar um fecho acerca dessa questão e, no que se refere à transação, daria força à estratégia regulatória apoiada na Teoria da Regulação Responsiva. A referida proposição legislativa foi desarquivada em abril de 2023 e deve continuar a ter o devido trâmite legislativo.

Uma segunda recomendação de aperfeiçoamento seria referente ao aumento das possíveis sanções a serem aplicadas na seara transacional tributária, dado que apenas prever a possibilidade de rescisão do pacto impossibilita qualquer punição menos extremada. É preciso aqui lembrar que a reestruturação do paradigma entre a Administração Tributária e

o contribuinte não será feita em um curto período, o que justificaria que fossem previstos mecanismos sancionatórios de natureza mais branda, como multas ou renegociações unilaterais dos termos firmados, juridicamente aceitáveis dentro do poder de império estatal e totalmente justificados sob a ótica regulatória, na medida em que autoridade tributário-reguladora seria munida de outros aparatos coercitivos, os quais poderiam ser utilizados conforme a hipótese em concreto e a escalada ou desescalada comportamental do contribuinte-regulado.

Eventual mudança nesse sentido poderia igualmente conferir melhor tratamento a própria penalidade já existente, pois a proibição de novos entabulamentos transacionais pelo prazo de 2 anos é demasiadamente longa, se considerada a dinamicidade das atividades empresariais e as crises econômicas cada vez mais comuns e complexas. É certo que se demandaria uma modificação legislativa, pois novas e melhoradas técnicas precisariam ser previstas em lei formal, mas certamente eles auxiliaram a compor a estratégia regulatória responsiva atinente às transações tributárias e possibilitariam inclusive a elaboração de pirâmide de constrangimento para fins transacionais, que poderia ter o seguinte desenho:



Figura 10 – Pirâmide de constrangimento da transação tributária

Tendo em conta que “sanções são utilizadas como ferramenta para influir nas condutas e conformá-las a determinadas pautas estabelecidas na regulação”⁴⁸², colocá-las à disposição das autoridades tributário-reguladoras é extremamente importante.

⁴⁸² SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo**: o novo olhar da LINDB. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 146.

Um terceiro ponto aventado é de retirar a permissão infralegal existente no art. 14, § 5º, da Portaria RFB nº 247/2022, o qual prediz que a transação por adesão poderá ser feita envolvendo apenas uma parte das dívidas tributárias de um contribuinte. Embora possa ser vista como uma regalia à disposição dos sujeitos passivos, previsão nesse sentido definitivamente não ajuda no atingimento da plena conformidade fiscal do universo de contribuintes. Ademais, surge como medida dissonante do disposto para a transação: i) por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica (arts. 19, § 3º, Lei nº 13.988/2020; e 31, Portaria ME nº 247/2020); e ii) por adesão no âmbito da PGFN (art. 16, *caput*, Portaria PGFN nº 6.757/2022).

Noutro giro, como quarta e última sugestão, a maior facilidade em se utilizar de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL na apuração do IRPJ e da referida contribuição, existente nos arts. 23 e 24 da Portaria RFB nº 247/2022, poderia ser replicado nos arts. 35 a 39 da Portaria PGFN nº 6.757/2022, especialmente para afastar desse último regulamento a necessidade de demonstração da imprescindibilidade para composição do plano de regularização apresentado em transação individual pelo contribuinte, bem como a vedação de uso desse importante instrumento nos ajustes transacionais por adesão e na transação individual simplificada.

A opção infralegal realizada parece não estar em sintonia com os ditames da Lei nº 13.988/2020, ofendendo assim o princípio da legalidade, mas especialmente limita a transação tributária na esfera da PGFN, tornando a adoção desse aparato regulatório mais restrita e não corroborando para o bom funcionamento do ambiente regulatório.

Essas singelas recomendações de melhoras servem apenas para suscitar a melhora das estratégias regulatórias existentes na transação tributária federal, a fim de aproximá-la dos pressupostos da Teoria da Regulação Responsiva, adotada por autoridades tributárias de outros países, como é o caso da ATO na Austrália. Muito já se evoluiu, mas a melhora do relacionamento entre os órgãos fazendários federais e os contribuintes é tônica que deve ser sempre desenvolvida e incentivada, e a regulação responsiva parece ser um campo fértil no ambiente tributário para tanto.

4. CONCLUSÕES

O fechamento do presente trabalho não pode nem deve ser entendimento como um ponto final quanto à temática, que é nova, palpitante e merece ser cada vez mais explorada e debatida. Faremos registros pontuais dos principais pontos tratados, que nos auxiliarão a examinar a hipótese formulada.

Pode-se averiguar que a litigiosidade inerente à relação entre os órgãos fazendários federais e os contribuintes não é uma novidade, vez que a sensação de quase paralisia da RFB e o atravancamento das pautas dos órgãos jurisdicionais pertencentes ao Poder Judiciário da União são problemas reflexos desse vínculo conflituoso.

Como os preocupantes números apontados na primeira parte do presente trabalho não diminuem e conduzem a um estado de macrolitigância praticamente permanente, o exame acerca do instrumento jurídico-processual serviu para se verificar que o proceder estatal, que deve respeitar direitos e garantias fundamentais de índole processual, é anacrônico e não se presta ao fim de possibilitar uma recuperação rápida e a menos dispendiosa possível. Os processos administrativo fiscal e judicial tributários possuem seus respectivos problemas, que demandaram respostas dos Poderes da União para tentar fazer frente, ao menos, às maiores deficiências existentes.

Nesse contexto em que se busca uma panaceia, os órgãos administrativos e jurisdicionais sofrem alterações para tentar melhorar os serviços entregues, em especial com o aumento dos órgãos julgadores no campo administrativo e jurisdicionais, novas tecnologias são agregadas aos instrumentos processuais, prevendo-se novos procedimentos, mecanismos recursais e técnicas de julgamento, e alternativas para se buscar a satisfação do crédito tributário são concebidas, tais como o instrumento de malha fiscal, o protesto extrajudicial de CDA e o negócio jurídico processual. Todavia, percebeu-se que algumas das mudanças e novidades não surtem o efeito desejado, ao passo que outras são mais efetivas. Dentre todas essas, a transação tributária na seara federal, pautada numa justiça consensual, surge como instrumento promissor para solucionar, ainda que parcialmente, os graves quadros da crise do processo e de recuperação de créditos tributários.

Esse instituto do ramo do direito tributário, por sua vez, representa uma transposição da transação originalmente prevista nos domínios do direito privado, o que impõe, diante das premissas básicas da Teoria Geral do Direito, que ambas as modalidades transacionais possuam elementos comuns básicos que os caracterizem, os quais são atributos da categoria jurídica universal da transação, que pode ser entendida como um acordo de pretensões dos

sujeitos ligados por um vínculo jurídico, no qual haja controvérsia ou dúvida que se queira colocar termo mediante concessões mútuas. Essa compreensão histórica e conceitual da transação civil se revela importante para a análise da transação tributária, pois a identificação de seus contornos, efeitos e da própria juridicidade exigem uma visão global de todas as características dessas espécies transacionais.

A transação tributária importou os predicados principais da transação civil, de modo que não pode ser considerada como um instituto jurídico novo. Por essa razão, pode ser visualizada sob a ótica dos contratos fiscais e é um dos institutos de direito tributário que exige a necessária releitura do princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

A partir desse entendimento, foi possível se debruçar sobre o instituto da transação tributária, de forma a entender a conformação da disposição contida no art. 171 do CTN e a juridicidade dessa figura à luz dos princípios e regras constitucionais, bem como a formatação conferida pela Lei nº 13.988/2020 e pelas Portarias ME nº 247/2020, PGFN nº 6.757/2022 e RFB nº 247/2022, as quais tratam, em suma, das matrizes principiológicas, modalidades, abrangência, causas impeditivas, formas, características, possíveis benefícios, efeitos e hipóteses de rescisão do pacto transacional. Nesse caminhar, verificou-se que a transação tributária no âmbito da União não se presta apenas a atuar como forma de facilitar o ingresso de recursos de natureza exacional e de diminuição de litigiosidade.

Da apreciação dessa legislação, denota-se com clareza que desponta um novo desígnio para transação tributária, que é de aprimorar o vínculo entre os órgãos fazendários e os contribuintes, além de fazer com que esses, induzidos por técnicas de incentivos, adotem posturas mais aderentes às regras jurídico-tributárias e cumpram com seus deveres principais e instrumentos de natureza fiscal. Esses estímulos comportamentais tendem a gerar um aumento dos montantes reavidos pela RFB e pela PGFN, uma redução no número de processos totais e, em especial, melhoram o comportamento do contribuinte, que passa a visar ao cumprimento da norma tributária, possibilitando o abandono único e exclusivo do *enforcement* para a adoção do *compliance*.

Dessa maneira, quebra-se com o antigo paradigma de comando e controle, que habitualmente regia a relação entre os órgãos fazendários e os contribuintes sob a ótica regulatória, para se adotar estratégias regulatórias de natureza responsiva. Com isso, o liame tributário ganha nova feição regulatória, agora envolvendo a autoridade tributário-reguladora competente e o contribuinte-regulado, e abandonando aquele acompanhamento constante e fiscalizatório, de caráter ordenador e no qual a figura da sanção tem destaque principal, passa a trabalhar sob um regramento estruturado em que há uma conduta prescrita e uma sanção

premiado cabível em caso de adoção volitiva do comportamento legalmente determinado, como forma de induzir a pessoa que pratica a ação. Não obstante, não se relega totalmente a possibilidade de punição, que fica reservada para o agente regulado totalmente desconforme.

Esse giro regulatório, que acompanhou o realizado em outros países, como a Austrália, é fundamentado na Teoria da Regulação Responsiva, por intermédio da qual se entende haver um novo contexto para o fluxo regulatório, em que há uma intercalação entre fases ou ocasiões de maior ou de menor regulação, diretamente ligado a um grau mais alto ou mais baixo de intervenção do Estado. A inteligência dos autores dessa teoria regulatória reside no fato de que as providências persuasivas e punitivas são correlativas e devem ser conjugadas de forma escalonada e serem aplicadas conforme o comportamento do ator regulado, de modo a se configurarem como reações equivalentes. A lógica das estratégias regulatórias é bem representada, segundo os estudiosos da temática, pela figura piramidal (v.g.: Pirâmides de constrangimento; de estratégias regulatórias; de perfis dos regulados ou de suposições regulatórias; e de finalidades regulatórias, de teleologia das medidas de constrangimento ou de justiças restaurativa, dissuasiva e incapacitante).

Uma fiscalização tributária guiada pela apoitadas Teoria da Regulação Responsiva é constatada da atuação da ATO, que serve de padrão para verificar se a modelagem normativa da transação tributária federal é pautada em estratégias reguladoras. Ao examinarmos as regras legais e regulamentares que regem os ajustes transacionais e as confrontamentos com os pressupostos da citada teoria, percebemos a adoção de uma nova postura por parte da RFB e da PGFN quanto aos contribuintes.

A título de exemplo, para ficarmos em apenas um, alguns dos instrumentos à disposição da autoridade tributário-reguladora foram ressignificados, e ganharam reforço vetorial para cumprir finalidades maiores que a mera busca de valores devidos. Com isso, institutos tributários que podem ser envolvidos dentro do ajuste transacional (moratória, parcelamento, remissão, compensação, dação em pagamento e anistia) são aderentes à Teoria da Regulação Responsiva e com a ideia de estratégia regulatória de matriz responsiva. A utilização desses instrumentos deverá sopesada caso a caso, a fim de que a autoridade tributário-reguladora mantenha uma postura verdadeiramente responsiva.

Não obstante se conclua pela escolha e aplicação pelos órgãos fazendários de estratégias regulatórias responsivas e os números trazidos pela PGFN, que se utiliza da transação tributária a mais tempo, sejam promissores, na medida em que os valores já regularizados por meio de acordos transacionais até o final do ano de 2022 (R\$ 404,3 bilhões) representaria um aumento de 20% da dívida ativa tributária caso não tivessem sido

firmados tais pactos, é certo que a legislação federal ainda carece de aperfeiçoamentos, motivo pelo qual fizemos ao final singelas sugestões com vistas a contribuir para o debate.

Os aprimoramentos indicados, no sentido: i) da delimitação legal da figura do devedor contumaz; ii) do aumento das possíveis sanções a serem aplicadas na seara transacional tributária; iii) da proibição da realização de transação por adesão no âmbito da RFB que envolva apenas uma parte das dívidas tributárias de um contribuinte; e iv) da facilitação para utilização na seara da PGFN de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL na apuração do IRPJ e da referida contribuição nos ajustes transacionais firmados, teriam o condão de reforçar essas estratégias regulatórias, corroborando assim para o fortalecimento desse novo papel da RFB e da PGFN, bem como para construção de um ambiente fiscal pautada pela boa-fé, urbanidade e confiança.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALINK, Matthijs; KOMMER, Victor van. **Manual de Administração Tributária** / Matthijs Alink e Victor van Kommer; trad. Vinícius Pimentel de Freitas. – 2. ed. – Brasil: Editora IBFD, 2016.

ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis, **Journal of Public Economics**, Volume 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0047272772900102>>. Acesso em: 26 mai. 2023.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre Litigiosidade Tributária e Compliance Cooperativo no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 40, p. 441–452, 2021. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1502>>. Acesso em: 28 jul. 2023.

ALVES, José Carlos Moreira. **Direito Romano** – 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. O princípio da eficiência. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, [S. l.], v. 237, p. 1–6, 2004. Disponível em: <<https://periodicos.fgv.br/rda/issue/view/2470>>. Acesso em: 18 ago. 2023.

ARAKE, Henrique. **O princípio da Eficiência no Processo Civil: uma leitura do Código de Processo Civil à luz do princípio da eficiência**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

ARANHA, Márcio Iorio. **Manual de Direito Regulatório: Fundamentos de Direito Regulatório**. 8. ed. rev. ampl. – London: Laccademia Publishing, 2023.

ARAÚJO, Ésio Vieira de. **Programas de conformidade fiscal como quebra de paradigmas**. 154 f. Dissertação (Programa Stricto Sensu em Direito) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2022. Disponível em: <<https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/tede/3020>>. Acesso em: 27 ago. 2023.

ASSIS, Araken de. **Processo civil brasileiro, volume I: parte geral: fundamentos e distribuição de conflitos**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

AVELINO, Murilo Teixeira. A Regulação dos negócios jurídicos processuais pela Fazenda Nacional. **Civil Procedure Review**, [S. l.], v. 11, n. 2, p. 145–170, 2020. Disponível em: <<https://www.civilprocedurereview.com/revista/article/view/208>>. Acesso em: 8 ago. 2023.

- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.
- AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate**. New York: Oxford University Press, 1992.
- BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; MARTINS, Ricardo Marcondes. **Tratado de direito administrativo: ato administrativo e procedimento administrativo**. 1. ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014 – (Tratado de Direito Administrativo; v. 5. / coord. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella).
- BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO (BID). **Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo, abr. 2022. Disponível em: <<https://abj.org.br/pesquisas/bid-tributario/>>. Acesso em: 18 abr. 2023.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed., 19. tiragem. – São Paulo: Malheiros, 2010.
- BARBOSA, Júlio César Moreira. **Análise da malha fiscal do Distrito Federal dentro do paradigma da regulação responsiva**. São Paulo: Dissertação - Mestrado Profissional em Direito, FGV, 2017. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/19134/>>. Acesso em: 23 mai. 2023
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. *In*: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, p. 31-63, 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. – São Paulo: Noeses, 2013.
- BEVILAQUA, Clovis. **Direito das Obrigações**. Bahia: Editor José Luiz da Fonseca Magalhães, 1896. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/242359>>. Acesso em: 29 ago. 2023.

BINENBOJM, Gustavo. **Poder de polícia, ordenação, regulação**: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

BRAITHWAITE, John. The Essence of Responsive Regulation. **UBC Law Review**, vol. 44, Issue 3, p. 475-520, 2011.

BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. Desafios contemporâneos da autocomposição de conflitos tributários e o novo Código de processo civil brasileiro. **Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. v. 9, n. 1 (jan./jun. 2016), p. 57-75. – Brasília: PGFN, 2016.

BRAZ SIQUEIRA, Pedro Henrique. O monitoramento dos Maiores Contribuintes: uma aplicação de regulação responsiva?. **Journal of Law and Regulation**, [S. l.], v. 8, n. 1, p. 82–104, 2022. Disponível em: <<https://periodicos.unb.br/index.php/rdsr/article/view/37980>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**: procedimento comum: ordinário e sumário, vol. 2, tomo I. 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2012.

CABRAL, Flávio Garcia. **Conteúdo jurídico da eficiência administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. **Transação Tributária no Direito Brasileiro**. – São Paulo: Editora Dialética, 2022.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. (reimpressão). Coimbra: Almedina, 2003.

CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. **O devedor contumaz no direito tributário**: premissas teóricas, conceito e regime jurídico. – Belo Horizonte. Fórum, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no Direito Tributário – Volume 1**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CASTELLANI, Fernando F. **Contribuições Especiais e Sua Destinação**. 1. ed. São Paulo. Noeses. 2009.

CASTRO, Flávia Lages de. **História do Direito: geral e Brasil**. 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CAVALCANTI, Marcos de Araújo. **Incidente de resolução de demandas repetitivas (IRDR)**. 1 ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução fiscal**. 5. ed., rev. e ampl. – São Paulo: Noeses, 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Competência delegada: impacto nas ações dos tribunais estaduais** / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2013. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.cnj.jus.br/jspui/handle/123456789/76>>. Acesso em: 21 mai. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper) – Brasília: CNJ, 2022. Disponível em <<https://bibliotecadigital.cnj.jus.br/jspui/handle/123456789/718> >. Acesso em: 29 ago. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2023** / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2023. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.cnj.jus.br/jspui/handle/123456789/727> >. Acesso em: 2 out. 2023.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequiabilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Thiago Batista da. **Transações e parcelamentos tributários: conformidade fiscal, indução econômica e o princípio da isonomia**. – São Paulo: Editora Dialética, 2022.

CRETELLA JÚNIOR, José. As categorias jurídicas e o direito público. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, [S. l.], v. 62, n. 2, p. 213-222, 1966. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66520>>. Acesso em: 4 abr. 2023.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. - 14. ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2017.

DACOMO, Natalia De Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária**. 2008. 307 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <<https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/8153>>. Acesso em: 29 mai. 2022.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 25 ed., São Paulo: Saraiva, 2005.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. 500 Anos de Direito Administrativo Brasileiro. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 5, janeiro/fevereiro/março, 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/artigo/maria-sylvia-zanella-di-pietro/500-anos-de-direito-administrativo-brasileiro>>. Acesso em: 25 jun. 2022.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Limites da função reguladora das agências diante do princípio da legalidade. *In*: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). **Direito regulatório: temas polêmicos**. 2. ed. rev. e ampl., p. 19-50. Belo Horizonte/MG: Fórum, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. **Tratado de Direito Administrativo - Teoria Geral e Princípios do Direito Administrativo**. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014 – (Tratado de Direito Administrativo; v. 1. / coord. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella).

DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do novo processo civil**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: v. 2. – Teoria geral das obrigações**. 14. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2000.

DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; MOTTA, Fabrício. A perspectiva da execução fiscal como instrumento de política pública. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, [S. l.], v. 280, n. 1, p. 121–157, 2021. Disponível em: <<https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/83680>>. Acesso em: 9 out. 2023.

DWORKING, Ronald. **Levando os direitos a sério** / Ronald Dworkin; trad. Nelson Boeira. – 3. ed. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.

FALLET, Allan. **A natureza jurídica do processo administrativo fiscal**. – São Paulo: Noeses, 2019.

FERNANDES, Edison Carlos. Compliance tributário eletrônico: conformidade no SPED. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Org.). **Compliance no direito tributário**. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, v. 7, p. 235-241, 2020.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. 11. ed. rev. e aum. – São Paulo: Saraiva, 2009.

FONSECA, Rafael Campos Soares da. Sistema Multiportas no Novo Código de Processo Civil e a Crise da Execução Fiscal: uma revisita a partir do observatório da macrolitigância fiscal. *In*: BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas (Org.). **Processo Tributário**. – 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, p. 117-128, 2020.

FRANCISCO, José Carlos. **Função Regulamentar e Regulamentos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

FRANCO, Marcelo Veiga. A cobrança extrajudicial de dívida ativa como meio de enfrentamento do “gargalo” das execuções fiscais. **Revista CNJ**, Brasília, v. 3, n. 1, p. 65–73, 2019. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/ojs/revista-cnj/article/view/33>>. Acesso em: 17 ago. 2023.

GARZON RIBAS, Pedro Henrique; CODORNIZ LEITE PEREIRA, Roberto. Normas Tributárias, Eficácia Indutora e Recuperação Empresarial: Análise Crítica das Inovações Introduzidas pela Lei n. 14.112/2020. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 51, p. 340–366, 2022. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1292>>. Acesso em: 16 ago. 2023.

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

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transação tributária: paradoxos e possibilidades. **Tributação em Revista**, v. 56, 2010. Disponível em: <<https://www.sindifisconacional.org.br/tributacao-sp-1677891424/>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

GODOY, Claudio Luiz Bueno de. Código Civil comentado: doutrina e jurisprudência (arts. 653-853 e 927-954). *In*: PELUSO, Cezar (Org.). **Código Civil comentado: doutrina e jurisprudência**. – 8. ed. rev. e atual. – Barueri/SP: Manole, 2014.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 53, p. 215–243, 2023. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2289>>. Acesso em: 28 jul. 2023.

GOMES, Bianca Xavier. **Duração razoável do processo administrativo fiscal**. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

GOUVEA, Marcus de Freitas. CRÍTICA DA EXECUÇÃO FISCAL COMO MEIO DE COBRANÇA DO CRÉDITO PÚBLICO EM MASSA: HORIZONTES, APERFEIÇOAMENTO E ALTERNATIVAS. **REVISTA DA AGU**, [S. l.], v. 17, n. 3, p. 233-260, 2018. Disponível em: <<https://revistaagu.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/874>>. Acesso em: 8 ago. 2023.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

GRECO, Leonardo. **O processo de execução, volume I**. – Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. W. W. Norton & Company. 2000.

IHERING, Rudolf von. **A luta pelo direito** / Rudolf von Ihering; tradução João de Vasconcelos. – São Paulo: Martin Claret, 2009.

INSPER. **Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020, ano referência 2019**. dez. 2020 (atual. jan. 2021). Núcleo de Pesquisas em tributação. Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/pesquisa-e-conhecimento/centro-de-regulacao-e-democracia/nucleo-de-tributacao/>>. Acesso em: 5 jun. 2023.

INSPER. **Relatório de Pesquisa nº 4 – Julho - 2022**. Núcleo de Pesquisas em tributação Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/pesquisa-e-conhecimento/centro-de-regulacao-e-democracia/nucleo-de-tributacao/>>. Acesso em: 5 jun. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Como reduzir o contencioso tributário brasileiro. **Revista ETCO**. Agosto 2020, nº 25, Ano 17. Disponível em: <<https://www.etc.org.br/publicacoes/revista-etco/revista-etco-edicao-25/>>. Acesso em: 14 ago. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. [S.l.]. 2020. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/estudo-autos-de-infracao-e-sonegacao-fiscal/>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Quantidade de Normas editadas no Brasil: 34 anos da Constituição Federal de 1988**. [S. l.]. 2022.

Disponível em: <<https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-34-anos-da-constituicao-federal-de-1988/>>. Acesso em: 5 ago. 2023.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (Ipea). Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Comunicados do Ipea nº 127. Brasil. 2012. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/4460?locale=pt_BR>. Acesso em: 23 abr. 2023.

JOB, Jennifer Ann; STOUT, Andrew; SMITH, Rachael. Culture Change in Three Taxation Administrations: From Command-and-Control to Responsive Regulation. **Law and Policy**.

Vol. 29, Issue 1, p. 84-101, 2007. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-9930.2007.00247.x>>. Acesso em: 23 abr. 2023.

JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o processo administrativo fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 33, p. 108-132, jun. 1998.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito** / Hans Kelsen; trad. João Baptista Machado. – 8. ed. – São Paulo: Martins Fontes, 2007.

KLEIN, Aline Lícia; MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. **Tratado de direito administrativo: funções administrativas do Estado**. 1. ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014 – (Tratado de Direito Administrativo; v. 4. / coord. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella).

LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional**. 185 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22032021-235511/pt-br.php>>. Acesso em: 30 jul. 2023.

LEMO, Vinicius Silva. A REPERCUSSÃO GERAL NO NOVO CPC: A CONSTRUÇÃO DA VINCULAÇÃO DA DECISÃO DE MÉRITO PROFERIDA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO STF. **Revista Eletrônica de Direito Processual**, [S. l.], v. 18, n. 1, p. 403-427, 2017. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/27946>>. Acesso em: 2 set. 2023.

LIMBERGER, Têmis. Transparência Administrativa e Novas Tecnologias: o Dever de Publicidade, o Direito a ser Informado e o Princípio Democrático. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, [S. l.], v. 244, p. 248–263, 2007. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/42471>>. Acesso em: 2 ago. 2022.

LODGE, Martin; WEGRICH, Kai. O enraizamento da regulação de qualidade: fazer as perguntas difíceis é a resposta. **Desafios da regulação no Brasil** / Org.: Jadir Dias Proença, Patrícia Vieira da Costa e Paula Montagner. – Brasília: ENAP, 2006.

LOPES, Othon. de Azevedo. **Fundamentos da regulação**. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

LOUREIRO, Lourenço Trigo de. **Instituições de direito civil brasileiro**. (Ed. fac-símile de: Rio de Janeiro: Editor Baptiste Louis Garnier, 1872). – Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial: Superior Tribunal de Justiça, 2004, 2 v. – (Coleção história do direito brasileiro. Direito civil; 5). Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496214>>. Acesso em: 10 set. 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves Notas sobre a Transação Tributária no âmbito federal (Lei 13.988/2020). *In*: SEEFELDER, Claudio; CALCINI, Fábio Pallaretti; NETO, Halley Henares; CAMPOS, Rogério (Org.). **Comentários sobre a lei de transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. – 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, p. 257-265, 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. – 2. ed. rev. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: (administrativo e judicial)**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. **Regulação Estatal e Interesses Públicos**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. v. 1.

MARTINS, Antonio Roberto. **A consulta fiscal como instrumento de conformidade cooperativa entre a Receita Federal do Brasil e os contribuintes**. 106 f. Dissertação de Mestrado Profissional (Núcleo de Pós-Graduação em Administração – NPGA) –

Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2023. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/handle/ri/37769>>. Acesso em: 1 set. 2023.

MARTINS, Leandro. Aspectos gerais e principiológicos do compliance tributário. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Org.). **Compliance no direito tributário**. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, v. 7, p. 201-217, 2020.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no Direito Administrativo**. 3. ed. - Belo Horizonte: Fórum, 2021.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro** / atualizadores: Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho – 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 547 f. 1955, Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 18 mai. 2023.

MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de direito penal, volume 3: parte especial, arts. 235 a 361 do CP** / Julio Fabbrini Mirabete, Renato N. Fabbrini. – 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2008.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial; Tomo XXV: Direito das obrigações: extinção das dívidas e obrigações, dação em soluto. Confusão. Remissão de dívidas. Novação. Transação. Outros modos de extinção** / atualizado por Nelson Nery Jr., Rosa Maria de Andrade Nery. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário** - vol. 1. 4. ed. rev., aum. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário** - vol. 2. 2. ed. rev., aum. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 1994.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial**. – 7. ed. rev., atual. e aum. – Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1989.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo: princípios constitucionais e a Lei no 9.784/1999 (com especial atenção à LINDB)**. 6. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

MOREIRA, Egon Bockmann; GOMES, Gabriel Jamur. A indispensável coisa julgada administrativa. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, [S. l.], v. 277, n. 2, p. 239–277,

2018. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/76711>>. Acesso em: 12 mai. 2023.

NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. Transações tributárias em situações de calamidade pública - Inexigibilidade da conduta diversa e as multas tributárias. *In*: SEEFELDER, Claudio; CALCINI, Fábio Pallaretti; NETO, Halley Henares; CAMPOS, Rogério (Org.). **Comentários sobre a lei de transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário.** – 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, p. 129-166, 2021.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal.** 9 ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

O'DONNELL, Guillermo. **Democracy, Agency, and the State: Theory with Comparative Intent.** Oxford and New York: Oxford University Press, 2010.

OECD. **Co-operative compliance: a framework:** from enhanced relationship to co-operative compliance. Paris: OECD Publishing. 2013. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en>. Acesso em: 12 mai. 2022.

OECD. **Understanding and influencing ‘taxpayers’ compliance behaviour.** Paris: OECD Publishing. 2010. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/administration/46274793.pdf>>. Acesso em: 12 mai. 2022.

OECD. **Tax Administration 2019:** Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing. 2019. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_74d162b6-en>. Acesso em: 12 mai. 2022.

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

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. FUNDAMENTOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 47, p. 614–638, 2021. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1185>>. Acesso em: 3 set. 2023.

PALMA, Vanessa Cristina Lourenço Casotti Ferreira da; BORGES, Loise Gabriely Souza. ENTRAVES NA EXECUÇÃO FISCAL: UM PROBLEMA DE EFETIVIDADE. **Revista Argumentum**, v. 23, p. 1015-1033, 2022. Disponível em:

<<http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1426>>. Acesso em: 2 set. 2023.

PASINATTO, Ana Paula. **A arbitrabilidade da matéria tributária no Brasil frente ao exemplo vigente da arbitragem tributária em Portugal**: a superação paradigmática do dogma da indisponibilidade do crédito tributário brasileiro. 2021. 243 f., il. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2021. Disponível em: <<http://repositorio2.unb.br/jspui/handle/10482/43394>>. Acesso em: 22 abr. 2023.

PAULA, Daniel Giotti de; CORRÊA, Roney Sandro Freire. A NOVA MODALIDADE DE JULGAMENTO E O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DE PEQUENO VALOR: APERFEIÇOAMENTO DO SISTEMA OU MERA DISFUNÇÃO?. **REVISTA DE DIREITO INTERNACIONAL ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO**, v. 16, p. 366-385, 2021. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/12933>>. Acesso em: 29 ago. 2023.

PAULSEN, Leandro. Contribuições: **Teoria geral, contribuições em espécie** / Leandro Paulsen, Andrei Pitten Velloso. 2. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 6 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

PENALVA, Janaína; PAIXÃO, Fernanda; SORDI, Neide de; VARELLA, Santiago Falluh. Políticas judiciais baseadas em evidências: o papel do fomento e da pesquisa para efetividade do acesso à justiça. **Boletim de Análise Político-Institucional (Bapi)** / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). – n. 17. Brasília, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8841>>. Acesso em: 14 abr. 2023.

PEREIRA NETO, Caio Mário da Silva; ADAMI, Mateus Piva; SCHIMITD, Marcus Vinicius de Abreu. Regulação Responsiva: Novas Fronteiras da Regulação Econômica no Processo de Acompanhamento e Controle do Setor de Telecomunicações. *In*: TIMM, Luciano Timm; FRANÇA, Maria Carolina (Org.). **A Nova Regulação Econômica**. p. 59-95. 1. ed. – São Paulo: CEDES, 2022.

PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a Estrutura do Direito Tributário no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 24, p. 495–542, 2010. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1656>>. Acesso em: 30 ago. 2023.

PIMENTA, Bruno Rezende; SCABORA, Filipe Casellato. Conformidade Fiscal e Moral Tributária: uma Via de Mão Dupla?. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 53, p. 100–119, 2023. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2307>>. Acesso em: 25 jul. 2023.

PINHEIRO, Hendrick. **Transação tributária: planejamento e controle**. – Belo Horizonte: Fórum, 2021.

POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro**. 315 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-102447/pt-br.php>>. Acesso em: 22 abr. 2023.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em Números 2023**. 2023. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>>. Acesso em: 21 abr. 2023.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. – São Paulo: Saraiva, 2002.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **e-Processo – Processo Administrativo Digital** / Receita Federal do Brasil; Coordenação-Geral da Arrecadação e Cobrança – Brasil: Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), 2012. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/377>>. Acesso em: 2 set. 2023.

RIBEIRO, Mellissa Freitas. O Novo Modelo de Cobrança do Crédito Tributário da União: uma Análise Crítica sobre Vantagens e Retrocessos dos “Novos” Institutos Criados pela Portaria n. 33/2018 da PGFN. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 43, p. 288–307, 2019. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/603>>. Acesso em: 8 ago. 2023.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Princípios constitucionais do processo administrativo brasileiro. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, [S. l.], v. 209, p. 189–222, 1997. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47051>>. Acesso em: 9 jun. 2023.

ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. – São Paulo: Almedina, 2018.

ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-Contribuinte. *In*: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **Estudos Tributários e Aduaneiros do V Seminário CARF**. p. 59-84. 1. ed. – Brasília: CARF, 2020.

RODRIGUES, João Gaspar. Publicidade, transparência e abertura na administração pública. *Revista de Direito Administrativo – RDA*, [S. l.], v. 266, p. 89–123, 2014. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/32142>>. Acesso em: 3 ago. 2022.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil, volume 3: dos contratos e das declarações unilaterais de vontade**. 30. ed. – São Paulo: Saraiva, 2004.

SANTOS, Bruno Grego dos. **Transação extrajudicial na administração pública**. 379 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-01092016-162600/pt-br.php>>. Acesso em: 22 abr. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA NETO, Clovis Monteiro Ferreira da. A Transação Tributária nos Estados Unidos: Estrutura normativa e análise econômica. *In*: SEEFELDER, Claudio; CALCINI, Fábio Pallaretti; NETO, Halley Henares; CAMPOS, Rogério (Org.). **Comentários sobre a lei de transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. – 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, p. 103-117, 2021.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. – 18. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.

SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz. **Transação Tributária Federal: análise de impacto legislativo da Lei n. 13.988/2020**. – São Paulo: Editora Dialética, 2022.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direito constitucional brasileiro**. 1. ed., 2. reimpr. – São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021.

SMITH, Kent W.; KINSEY, Karyl A. Understanding Taxpaying Behavior: A Conceptual Framework with Implications for Research. **Law & Society Review**. v. 21, n. 4, p. 639-663, 1987. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/3053599?seq=1>>. Acesso em: 24 mai. 2022.

- SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **A mediação em matéria tributária**. 199 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <<https://repositorio.pucsp.br/handle/handle/24595>>. Acesso em: 9 ago. 2023.
- SOUTO, Marcos Juruena Villela. **Direito Administrativo em Debate**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. **Neurodireito, psicologia e economia comportamental no combate à evasão fiscal**. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo: o novo olhar da LINDB**. Belo Horizonte: Fórum, 2022.
- SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. São Paulo: Malheiros, 2006.
- TABORDA, Maren Guimarães. O princípio da transparência e o aprofundamento dos caracteres fundamentais do direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, [S. l.], v. 230, p. 251–280, 2002. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46345>>. Acesso em: 2 ago. 2022.
- TAVARES, Gustavo Perez. A Morosidade do Poder Judiciário na Resolução de Conflitos em Matéria Tributária como Fator de Insegurança do Sistema Constitucional Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 35, p. 169–194, 2016. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/201>>. Acesso em: 24 ago. 2023.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum – vol. I**. 58. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. O compromisso do Projeto de Novo Código de Processo Civil com o processo justo. **Revista de Informação Legislativa**, v. 190, p. 237-263, 2011. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/242896>>. Acesso em: 29 jun. 2023.
- TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. / Klaus Tipke; trad. Luiz Dória Furquim. – Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed., 2012.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal: 2022**. Brasília: TCU, 2022. Disponível em: <<https://sites.tcu.gov.br/listadealtorisco/>>. Acesso em: 21 abr. 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3. ed. - Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – SecexAdministração, 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/referencial-basico-de-governanca-organizacional.htm>>. Acesso em: 21 jun. 2022.

TUCCI, José Rogério Cruz e; AZEVEDO, Luiz Carlos de. **Lições de história do processo civil lusitano**. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

VARGAS, Abraham Luis. Transacción. *In*: MARINONI, Luiz Guilherme (Org.). **Estudos de Direito Processual Civil: Homenagem ao Professor Egas Dirceu Moniz de Aragão**. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 777-820, 2005.

XAVIER, Camilla Siqueira. A ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: AVANÇOS E DESAFIOS. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, [S. l.], v. 7, n. 8, 2019. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfptd/article/view/36609>>. Acesso em: 6 out. 2023.

XAVIER, Daniel de Sabóia; NOLASCO, Rita Dias; SURIANI, Fernanda Mattar Furtado. A TECNOLOGIA E A INTELIGÊNCIA ANALÍTICA APLICADA À RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS PELA PGFN. *In*: FUX, Luiz; ÁVILA, Henrique; CABRAL, Trícia Navarro Xavier (Org.). **Tecnologia e Justiça Multiportas**. – Indaiatuba/SP: Editora Foco, p. 247-258, 2021.

ZYMLER, Benjamin. **Direito administrativo e controle**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.