

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS**

Faculdade de Direito

Programa de Pós-Graduação em Direito

Vinícius Augustus de Vasconcelos Rezende Alves

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL À LUZ DA IGUALDADE:  
análise do modelo inaugurado pela Lei n.º 13.988/2020**

Belo Horizonte

2022

Vinícius Augustus de Vasconcelos Rezende Alves

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL À LUZ DA IGUALDADE:  
análise do modelo inaugurado pela Lei n.º 13.988/2020**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes

Belo Horizonte  
2022

#### FICHA CATALOGRÁFICA

A474t Alves, Vinícius Augustus de Vasconcelos Rezende  
Transação tributária federal à luz da igualdade [manuscrito]: análise do modelo inaugurado pela Lei nº 13.988/2020 / Vinícius Augustus de Vasconcelos Rezende Alves. - 2022.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário - Teses. 2. Política tributária - Teses. 3. Administração e processo tributário - Teses. I. Bernardes, Flávio Couto. II. Universidade Federal de Minas Gerais - Faculdade de Direito. III. Título.

CDU: 336.2(81)



## ATA DA DEFESA DA DISSERTAÇÃO DO ALUNO VINÍCIUS AUGUSTUS DE VASCONCELOS REZENDE

Realizou-se, no dia 22 de agosto de 2022, às 18:30 horas, Faculdade de Direito da UFMG, da Universidade Federal de Minas Gerais, a defesa de dissertação, intitulada *TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL À LUZ DA IGUALDADE: análise do modelo inaugurado pela Lei n.º 13.988/2020*, apresentada por VINÍCIUS AUGUSTUS DE VASCONCELOS REZENDE ALVES, número de registro 2020702473, graduado no curso de DIREITO/DIURNO, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em DIREITO, à seguinte Comissão Examinadora: Prof(a). Flavio Couto Bernardes - Orientador (UFMG), Prof(a). Tathiane dos Santos Piscitelli (FGV/SP), Prof(a). Valter de Souza Lobato (UFMG) e Prof(a). Raphael Frattari Bonito (FUMEC).

A Comissão considerou a dissertação:

( X ) Aprovada, tendo obtido a nota 98.

( ) Reprovada

Finalizados os trabalhos, lavrei a presente ata que, lida e aprovada, vai assinada por mim e pelos membros da Comissão.

Belo Horizonte, 22 de agosto de 2022.

DocuSigned by:

Flávio Couto Bernardes

71B83566C02B41E...

Prof(a). Flavio Couto Bernardes ( Doutor ) nota 98.

DocuSigned by:

Tathiane dos Santos Piscitelli

26EAAA592328404...

Prof(a). Tathiane dos Santos Piscitelli ( Doutora ) nota 98.

DocuSigned by:

Valter de Souza Lobato

F3CE53FD633B4F0...

Prof(a). Valter de Souza Lobato ( Doutor ) nota 98.

DocuSigned by:

Raphael Frattari Bonito

D5CC6A0615F44AA...

Prof(a). Raphael Frattari Bonito ( Doutor ) nota 98.

*Aos meus pais, Maria Suely e José Maria,  
pelo amor intransacionável,  
e à minha irmã, Letícia,  
pela parceria inigualável.*

## AGRADECIMENTOS

Quando iniciei as aulas do mestrado, não podia imaginar como o caminho até este momento seria diferente do que pensava. As aulas presenciais se resumiram a uma semana, o calendário acadêmico foi suspenso por seis meses e então retomado no formato possível, a biblioteca não abriu por um longo período. Tudo exigia adaptação e cuidado. Os desafios que se apresentaram para mim, no entanto, parecem modestos em um mundo que se viu sem perspectiva de superar a pandemia na velocidade desejada. Pude ficar em casa, trabalhando, estudando e aprendendo a estudar. O mestrado me proporcionou construir e me reconstruir enquanto muito foi destruído.

Então não poderia deixar de agradecer à minha mãe, Maria Suely, que me convenceu, de última hora, que fazer a inscrição para o processo seletivo era uma boa ideia. Os últimos dois anos e meio teriam sido completamente diferentes sem esse incentivo, apenas mais um em uma lista infinita. Ao meu pai, José Maria, sou grato pelo exemplo, pois, se sigo fascinado pelo direito tributário, a sua trajetória na contabilidade e no direito certamente fez germinar essa semente em mim.

À minha irmã, Letícia, meu muito obrigado por ter sido, querendo ou não, a minha efetiva colega presencial de mestrado, e por me ajudar a lidar com os desafios que apareceram com muita alegria, disposição e arte.

Agradeço aos meus avós maternos, Francisca e Honório, e paternos Maria e José (*in memoriam*), sem quem nenhuma linha dessa dissertação teria sido escrita.

Às minhas tias Luciene, por ter aberto as portas do mestrado na família e por compartilhar a sede de vida, Edilene, pelo apoio vibrante e pelo entusiasmo obstinado, e Patrícia, pelos firmes incentivos. Ao meu tio e padrinho José Honório, pelas discussões e reflexões provocadoras, ao meu tio Dênis, pela confiança efetiva, ao meu padrinho José, pela admiração constante. À minha tia Tânia, pelo empenho e dedicação que tornaram o cotidiano mais fácil, em nome de quem agradeço também meus tios paternos, que ajudaram em momentos desafiadores.

À minha tia e madrinha Marinês (*in memoriam*), cuja energia, embora dela não me lembre, é mantida viva pelos que a amaram, sou grato pela proteção e pelas bênçãos que sei que recebo.

Aos meus primos, Mychell, Giuliana, Otávio, Sofia, Ronaldo, Mariana e Manuela, agradeço em nome da Giu, com quem dividi sonhos e angústias.

Aos meus amigos Pedro, primeiro a ler e a contribuir para a melhoria deste trabalho, ao Yuri, pelas ideias amadurecidas, à Ana Clara, por mais de quinze anos de amizade e por ter me dado a notícia da minha aprovação no processo seletivo, e ao Aluísio, amigo que passou a ser também afilhado. Ao Diogo e ao Guilherme, pelas ótimas conversas, pelas vivências genuínas e pela companhia.

Ao VLF advogados, especialmente ao Raffhael, pela oportunidade de viver o direito tributário, incluindo as questões das transações tributárias, e aos meus colegas Érika, Henrique, Yuri, Marina e Laura, por todas as contribuições ao meu crescimento.

Às minhas colegas de mestrado, Letícia e Juliana, que me ajudaram a entender a pós-graduação e a lidar com os desafios acadêmicos.

Ao me orientador, Flávio, pela abertura às ideias e por todos os aprendizados, aos professores do PPGD/UFMG, à banca de qualificação e aos estudiosos da transação tributária, que facilitaram este trabalho.

Aos cientistas que contribuem para um mundo melhor, agradeço por mostrarem que a ciência vale a pena.

*“Benjamim sentiu um focinho esfregar-lhe o lombo. Era Quitéria. Seus olhos pareciam mais encobertos que nunca. Sem dizer palavra, ela o puxou delicadamente pela crina, levando-o até o fundo do grande celeiro, onde estavam escritos os Sete Mandamentos. Durante um ou dois minutos ficaram olhando a parede alcatroada com o grande letreiro branco.*

*"Minha vista está falhando", ela disse afinal. "Mesmo quando eu era moça, não conseguia ler o que estava escrito aí. Mas me parece agora que a parede está meio diferente. Os Sete Mandamentos são os mesmos de sempre, Benjamim?"*

*Pela primeira vez Benjamim consentiu em quebrar sua norma, e leu para ela o que estava escrito na parede. Nada havia, agora, senão um único Mandamento que dizia:*

**TODOS OS BICHOS SÃO IGUAIS, MAS  
ALGUNS BICHOS SÃO MAIS IGUAIS QUE OUTROS”**

George Orwell

A Revolução dos Bichos: um conto de fadas



## Resumo

Esta dissertação analisa o modelo de transação tributária federal inaugurado pela Lei nº 13.988/2020 sob a perspectiva do princípio da igualdade. A pesquisa se justifica diante da pouca exploração doutrinária sobre o tema, uma vez que a literatura especializada produzida até então tem como principal foco a legalidade e a indisponibilidade do interesse público. O estudo também é relevante para avaliar a existência de tratamentos privilegiados ou mais gravosos e apontar possíveis aperfeiçoamentos. Trabalhou-se com a hipótese de que o contexto normativo atual é insuficiente para a observância da igualdade. A pesquisa é qualitativa e jurídico-dogmática. O trabalho se desenvolveu a partir da compreensão da transação como instituto da Teoria Geral do Direito, dos pressupostos da transação tributária prevista no Código Tributário Nacional e das regras legais e infralegais da transação tributária federal. Em seguida, discute-se o conteúdo normativo da igualdade jurídica, com foco na teoria de Celso Antônio Bandeira de Mello, e da isonomia tributária, considerando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema. Após, são examinadas as regras legais e infralegais da transação tributária federal, os editais de adesão e os termos de transação individuais celebrados até março de 2022 à luz das exigências do princípio da igualdade. Por fim, são apresentadas sugestões de aperfeiçoamento das regras da transação para maximização da igualdade. A pesquisa confirmou a hipótese trabalho e identificou as situações em que a igualdade é observada e aquelas nas quais há espaço de melhoria. Sugere-se, por fim, o abandono ou substituição de critérios de diferenciação, a exclusão de determinadas cláusulas, a padronização e criação de regras, a divulgação e explicitação de fundamentações adotadas para tratamentos diferenciados e a criação de um procedimento para estabelecimento de tratamentos tributários excepcionais.

**Palavras-chave:** Transação Tributária; Igualdade; Isonomia Tributária.

## **Abstract**

This dissertation analyzes the federal tax closing agreement model inaugurated by Act nº 13.988/2020 from the perspective of the principle of equality. The research is justified since there is little doctrinal exploration on the subject, as the specialized literature produced so far focused mainly on the legality and unavailability of the public interest. The study is also relevant to assess the existence of privileged or more burdensome treatments and to point out possible improvements. The study considered the hypothesis that the current normative context is insufficient for the observance of equality. The research is qualitative and legal-dogmatic. The work was developed from the understanding of the transaction as an institute of the General Theory of Law, the tax closing agreement premises provided for in the National Tax Code, the legislation and regulations of the federal tax closing agreement. Then, the normative content of legal equality is discussed, focusing on the theory of Celso Antônio Bandeira de Mello, and tax isonomy, considering the jurisprudence of the Federal Supreme Court on the topic. Afterwards, the legislation and the regulations on the federal tax closing agreement, the adhesion notices and the individual tax closing agreement terms celebrated until March 2022 are examined in the light of the requirements of the principle of equality. Finally, suggestions are presented for improving the closing agreement rules to maximize equality. The research confirmed the working hypothesis and identified the situations in which equality is observed and those in which there is room for improvement. Finally, it is suggested the abandonment or replacement of differentiation criteria, the exclusion of certain clauses, the standardization and creation of rules, the disclosure and explanation of the reasons adopted for differentiated treatments and the creation of a procedure to establish exceptional tax treatments.

**Keywords:** Tax Closing Agreements; Equality; Tax Equality.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às disposições comuns da Lei n.º 13.988/2020 a todas as modalidades	310
Tabela 2 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às regras gerais da transação na cobrança da Lei n.º 13.988/2020	310
Tabela 3 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às regras gerais da transação de relevante e disseminada controvérsia jurídica	311
Tabela 4 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às regras gerais da transação no contencioso de pequeno valor da Lei n.º 13.988/2020	311
Tabela 5 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às regras das transações por adesão editadas com base na Lei n.º 13.988/2020	312
Tabela 6 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às regras das transações individuais firmadas com base na da Lei n.º 13.988/2020	313
Tabela 7 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às regras das transações relativas aos devedores em recuperação judicial (Lei n.º 10.522/2002) e relativas ao setor de eventos (Lei n.º 14.148/2021)	315

## LISTA DE ABREVIATURAS

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AgRG	Agravo Regimental
AGU	Advocacia-Geral da União
Art.	Artigo
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CAARJ	Caixa de Assistência da Advocacia do Estado do Rio de Janeiro
CADIN	Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CNA	Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil
CNC	Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo
CNF	Confederação Nacional das Instituições Financeiras
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
CNS	Confederação Nacional de Serviços
CNT	Confederação Nacional do Transporte
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CPF	Cadastro de Pessoas Físicas
CSB,	Central dos Sindicatos Brasileiros
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTB	Confederação dos Trabalhadores do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
CUT	Central Única dos Trabalhadores
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DCTF	Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais
DEFIS	Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais
DF	Distrito Federal
DIRF	Declarações de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte,
DIRPF	Declaração de Ajuste Anual de Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas
DJ	Diário de Justiça
Dje	Diário de Justiça Eletrônico
DL	Decreto-lei
DOU	Diário Oficial da União
ECF	Escrituração Fiscal Contábil
EFD-	Escrituração Fiscal Contábil para o PIS-PASEP/COFINS e
Contribuições	Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta
EResp	Embargos de Divergência em Recurso Especial
ES	Espírito Santo
eSocial	Sistema de Escrituração Digital das Obrigações, Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

FIFA	Federação Internacional de Futebol Associado
FS	Força Sindical
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
LTDA	Limitada
MC	Medida Cautelar
ME	Ministério da Economia
MG	Minas Gerais
MP	Medida Provisória
NCST	Nova Central Sindical de Trabalhadores
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.
PERT	Programa Especial de Regularização Tributária
PGDAS	Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples-Nacional
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PGU	Procuradoria-Geral da União
PIS	Programa de Integração Social
PJ	Pessoa jurídica
PLR	Participação em lucros e resultados
PR	Paraná
PRDI	Pedido de Revisão de Dívida Inscrita
PRFN	Procuradoria Regional da Fazenda Nacional
RE	Recurso Extraordinário
REFIS	Programa de Regularização Fiscal
RERCT	Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária
Resp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RG	Repercussão Geral
RPV	Requisição de Pequeno Valor
RS	Rio Grande do Sul
SA	Sociedade Anônima
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SP	São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUDAM	Superintendência Desenvolvimento Amazônia
SUDENE	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
TRF	Tribunal Regional Federal
UGT	União Geral dos Trabalhadores

## Sumário

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>17</b>
1.1 Objeto.....	17
1.2 Justificativas .....	18
1.3 Hipótese.....	19
1.4 Objetivos e procedimento metodológico.....	20
1.5 Caracterização da pesquisa.....	20
<b>2 TRANSAÇÃO</b> .....	<b>22</b>
<b>2.1 A transação no Código Civil</b> .....	<b>22</b>
2.1.1 Conceito e objetivo .....	22
2.1.3 Objeto.....	23
2.1.4 Cláusulas.....	24
2.1.6 Natureza .....	25
2.1.7 Capacidade .....	26
2.1.8 Forma .....	26
2.1.9 Interpretação .....	27
2.1.10 Efeitos .....	27
2.1.11 Nulidade .....	28
2.1.12 Anulabilidade .....	29
<b>2.2 Transação no Direito Público</b> .....	<b>30</b>
2.2.1 Compatibilidade com o Direito Público .....	30
2.2.2 Transação e os princípios constitucionais .....	33
<b>3 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>43</b>
<b>3.1 Admissibilidade constitucional</b> .....	<b>43</b>
3.3.1 Disciplina constitucional.....	43
3.3.2 A indisponibilidade dos tributos e a supremacia do interesse público .....	44
3.3.3 Vantagens de instrumentos consensuais .....	46
<b>3.2 Requisitos da transação tributária no Código Tributário Nacional</b> .....	<b>48</b>
3.2.1 Lei autorizativa.....	48
3.2.2 Litígio .....	53
3.2.3 Concessões mútuas .....	60
3.2.4 Efeitos extintivos .....	68
<b>3.3 Natureza jurídica</b> .....	<b>70</b>

<b>3.4 Proximidade e distanciamentos com outros institutos</b> .....	<b>71</b>
3.4.1 Remissão.....	72
3.4.2 Anistia.....	73
3.4.3 Denúncia espontânea.....	73
3.4.4 Moratória e parcelamento.....	74
3.4.5 Negócio jurídico processual.....	74
<b>3.5 Renúncia Fiscal</b> .....	<b>75</b>
<b>3.6 Requisitos específicos</b> .....	<b>77</b>
<b>3.7 Efeitos na esfera penal</b> .....	<b>78</b>
<b>3.8 Revisibilidade e nulidade</b> .....	<b>78</b>
<b>3.9 Transação preventiva</b> .....	<b>80</b>
<b>3.10 Exigências de princípios constitucionais</b> .....	<b>81</b>
3.10.1 Igualdade.....	81
3.10.2 Eficiência.....	82
3.10.3 Impessoalidade.....	83
3.10.4 Moralidade.....	84
3.10.5 Publicidade.....	85
<b>3.11 Exemplos no ordenamento federal</b> .....	<b>86</b>
<b>4 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL</b> .....	<b>91</b>
<b>4.1 Contexto</b> .....	<b>91</b>
<b>4.2 Lei n.º 13.988/2020</b> .....	<b>93</b>
4.2.1 Disciplina geral.....	93
4.2.2 Transação na cobrança.....	111
4.2.3 Transação de relevante e disseminada controvérsia jurídica.....	131
4.2.4 Transação do contencioso de pequeno valor.....	143
<b>4.3 Transação para devedores em recuperação judicial</b> .....	<b>146</b>
<b>4.4 Transação para o setor de eventos</b> .....	<b>149</b>
<b>5 IGUALDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	<b>151</b>
<b>5.1 A norma da igualdade</b> .....	<b>151</b>
<b>5.2 Isonomia tributária</b> .....	<b>158</b>
5.2.1 Capacidade contributiva.....	158
5.2.2 Ocupação profissional ou função exercida.....	164
5.2.3 Extrafiscalidade.....	171
5.2.4 Origem e destino.....	178

5.2.5	Limitação a determinadas realidades .....	180
5.2.6	Sucessão de fatos no tempo .....	182
5.2.7	Regimes tributários opcionais .....	185
5.2.8	Política de extinção de crédito tributário .....	186
5.2.9	Conclusões sobre a jurisprudência do STF .....	187
5.2.10	Práticas administrativas reiteradas .....	190
<b>5.3</b>	<b>Parâmetros para analisar a igualdade em relação à transação tributária..</b>	<b>191</b>
<b>6</b>	<b>TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL À LUZ DA IGUALDADE .....</b>	<b>194</b>
<b>6.1</b>	<b>Disposições gerais .....</b>	<b>195</b>
6.1.1	Disposições comuns .....	195
6.1.2	Transação na cobrança .....	206
6.1.3	Transação de relevante e disseminada controvérsia jurídica .....	223
6.1.4	Transação do contencioso tributário de pequeno valor .....	225
<b>6.2</b>	<b>Transações por adesão .....</b>	<b>226</b>
6.2.1	Objeto .....	227
6.2.2	Condições de pagamento .....	230
6.2.3	Garantia .....	236
6.2.4	Honorários .....	237
6.2.5	Exigências .....	237
6.2.6	Adesão.....	241
6.2.7	Rescisão .....	243
<b>6.3</b>	<b>Transações individuais .....</b>	<b>245</b>
6.3.1	Objeto .....	245
6.3.2	Condições de pagamento .....	250
6.3.3	Garantias .....	261
6.3.4	Honorários .....	269
6.3.5	Exigências .....	273
6.3.6	Efeitos da transação .....	284
6.3.7	Rescisão .....	288
6.3.8	Prazos para aceitação de proposta .....	301
6.3.9	Cláusulas sobre aspectos laterais .....	301
6.3.10	Cláusula sobre igualdade .....	303
6.3.11	Supressão de dados .....	304
<b>6.4</b>	<b>Transação para devedores em recuperação judicial .....</b>	<b>308</b>



<b>6.5 Tratamento para setor de eventos .....</b>	<b>309</b>
<b>6.6 Conclusões.....</b>	<b>309</b>
<b>7 SUGESTÕES DE APERFEIÇOAMENTO.....</b>	<b>316</b>
<b>7.1 Abandono ou substituição de critérios de diferenciação .....</b>	<b>316</b>
<b>7.2 Abandono de determinadas cláusulas.....</b>	<b>318</b>
<b>7.3 Padronização.....</b>	<b>319</b>
<b>7.4 Criação de regras.....</b>	<b>321</b>
<b>7.5 Divulgação de parâmetros .....</b>	<b>323</b>
<b>8 CONCLUSÃO .....</b>	<b>324</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>328</b>
<b>APÊNDICE - Lista de Termos de Transação Individual analisados por região, conforme identificação constante no portal Gov.br .....</b>	<b>365</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Objeto

Esta dissertação tem como objeto a transação tributária federal, conforme modelo estabelecido a partir da Lei Federal n.º 13.988/2020. Esse diploma legal disciplinou a transação resolutiva de litígio referente a créditos tributários e não tributários no âmbito da União e atribuiu ao Poder Executivo Federal a faculdade de celebrá-la quando considerar, motivadamente, que a medida atende ao interesse público, em seu juízo de oportunidade e conveniência, observados os limites da lei. A transação que envolva tributos pode se dar via proposta individual ou via adesão a edital da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou da Receita Federal do Brasil, órgãos que passaram a ter amplo poder decisório quanto aos créditos transacionáveis, descontos, prazos e formas de pagamento especiais e negociações relativas a garantias.

Fruto da conversão da Medida Provisória n.º 899/2019, o diploma normativo se propôs<sup>1</sup> a ser uma evolução dos programas de regularização tributária, conhecidos como REFIS, muito criticados pela concessão indiscriminada de vantagens para extinção de créditos tributários para contribuintes inadimplentes, mesmo que delas não precisassem, em desprestígio aos contribuintes que cumpriam suas obrigações a tempo e modo. Em determinados casos, as regras de tais programas permitiam a fixação de parcelas em valores inaptos a permitir o adimplemento do débito, dado o tamanho da dilação concedida, e, por causa dos juros, levavam ao aumento da dívida, ao invés de proporcionarem sua diminuição. A situação inclusive levou ao surgimento de posicionamento jurisprudencial que considerava que tal cenário permitiria a exclusão do REFIS.<sup>2</sup>

Em resposta a tais problemas, desenhou-se um instrumento que busca prestigiar aqueles em dificuldade econômica ou que são partes de determinadas controvérsias. Porém, novas questões relacionadas à igualdade<sup>3</sup> são trazidas à

---

<sup>1</sup> BRASIL. Medida Provisória n.º 899, de 16 de outubro de 2019. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. **Diário Oficial da União**. Brasília. 17 out. 2019.

<sup>2</sup> BRASIL. STJ AgInt no AgInt no Resp n.º 1.693.755 PE. Segunda Turma. Relatora: Assusete Magalhães. Brasília, DF, Sessão de 14/12/2021. DJe de 17/12/2021.

<sup>3</sup> Neste trabalho, as palavras “igualdade” “isonomia” são utilizadas como sinônimos.

tona, sobretudo diante da possibilidade de redução dos valores dos tributos cobrados, não somente das multas e dos juros.

A lei estabeleceu diretrizes a serem observadas para realizar diferenciações entre os contribuintes, como a idade da dívida inscrita, os custos da cobrança judicial e a capacidade de pagamento do sujeito passivo, e inaugurou um espaço para diferenciações feitas pelo Poder Executivo, não pelo Poder Legislativo. Ao mesmo tempo, a própria lei estabelece que as transações tributárias devem respeitar à isonomia entre os contribuintes.

Diante desse cenário, esta dissertação se propôs a analisar a transação tributária federal à luz da igualdade. A análise contemplou não apenas a transação tributária prevista na Lei Federal n.º 13.988/2020, mas também as previstas nas Leis Federais n.º 14.112/2020 e na Lei n.º 14.148/2022, que estabeleceram modelos específicos para devedores em recuperação especial e do setor de eventos, respectivamente.

A pesquisa adota como principal referencial a teoria de igualdade de Celso Antônio Bandeira de Mello,<sup>4</sup> que oferece ferramentas úteis ao propósito de identificar a operacionalização da igualdade jurídica. A teoria foi utilizada para analisar as diferenciações e os tratamentos uniformes previstos nas leis, nos diplomas regulamentadores, nas modalidades de transação tributária por adesão e em 90 (noventa) acordos de transação individual, listados no Apêndice 1. Todos os acordos que versavam sobre tributos, disponibilizados até 25 de março de 2022, foram considerados.

## 1.2 Justificativas

A escolha do tema justifica-se em razão da estrutura e do estágio da cientificidade da disciplina. Embora a transação tributária seja há muito estudada pela doutrina, não há estudos que adotam a igualdade como a principal lente para examiná-la. A maior parte dos trabalhos dedicou-se a examinar a compatibilidade do instituto ante à indisponibilidade do interesse público e ao princípio da legalidade, dedicando à isonomia tributária breves passagens, quando a análise se limita à sua compatibilidade com a transação e formas

---

<sup>4</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. 8. tiragem. São Paulo, Malheiros Editores, 2000, p. 21-22.

gerais de atingi-la. Além disso, como a maioria dos doutrinadores se posicionou no sentido de que todos os critérios devem estar disciplinados em lei, há uma lacuna entre a doutrina construída e o contexto normativo atual inaugurado em 2020, em que foi conferida aptidão ao Poder Executivo para a definição desses critérios, dentro das diretrizes legais.

A despeito de dúvidas sobre a constitucionalidade da delegação ao Executivo da definição de critérios da transação que envolvam anistias e remissão, considerando o teor do art. 150, §6º, da CF/1988, não se pode ignorar o fôlego que vem ganhando a teoria da legalidade suficiente, em que se considera atendida a exigência da legalidade quando o legislador estabelece parâmetros dentro dos quais a Administração possui margem de atuação. Essa teoria foi encampada em relação à algumas normas de instituição de tributos pelo Supremo Tribunal Federal, o que tem despertado fortes reações doutrinárias.<sup>5</sup> Dentro desse contexto, é importante que sejam analisadas quais tipos de critério podem ser adotados pelo Poder Executivo para atendimento da isonomia tributária. Por isso, a pesquisa possui ainda importância prática, pois as conclusões podem auxiliar o desenho de novas regras de transação tributária, tanto legais quanto infralegais. A pesquisa pode ainda subsidiar provimentos jurisdicionais sobre o assunto, inclusive para homologação de transações.

O estudo também se justifica diante da identificação de risco de tratamento privilegiado a grandes devedores e a determinadores setores da economia.

### 1.3 Hipótese

A questão objeto de estudo pode ser resumida na seguinte pergunta: é possível afirmar que o complexo normativo da transação tributária federal é suficiente para garantir o tratamento tributário isonômico entre contribuintes? Trabalhou-se com a hipótese de que as regras existentes são insuficientes para atendimento da igualdade.

---

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n.º 1.043.313 e da ADI n.º 5.277. São Paulo, SP: IBDT, 2021, p. 9-11

## 1.4 Objetivos e procedimento metodológico

O objetivo geral da pesquisa foi identificar se a transação tributária federal atende as exigências da igualdade em matéria tributária. Para tanto, o objetivo da primeira parte foi apresentar a revisão bibliográfica sobre a transação enquanto instituição do direito civil, normas que condicionam a transação pela Administração Pública, a transação tributária prevista no Código Tributário Nacional e as regras das transações tributárias federais, previstas nas leis e em seus regulamentos.

A segunda parte se dedica a apresentar os pressupostos sobre a igualdade e sobre a igualdade tributária e a análise dos tratamentos uniformes e diferenciados previstos nos diplomas gerais e nas transações específicas. Em seguida, foram apresentadas as conclusões sobre a transação tributária federal à luz da igualdade e as sugestões de aperfeiçoamento para maximizar o atendimento da isonomia tributária.

## 1.5 Caracterização da pesquisa

Os dados primários desta pesquisa são a legislação, a regulamentação, os editais e termos de transação individual, além das decisões vinculantes do Supremo Tribunal Federal referentes à isonomia tributária. Todos esses dados foram obtidos por meio de acesso aos sítios eletrônicos oficiais dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Como fontes secundárias, foram utilizados livros, dissertações, teses, artigos acadêmicos e capítulos que versem sobre os setores de conhecimento desta pesquisa.

Trata-se de pesquisa qualitativa, que, em termos teórico-metodológicos, insere-se na vertente jurídico-dogmática, na medida em que pretende avaliar, com o propósito de compreender as estruturas interiores ao ordenamento, sem deixar de levá-las em consideração à luz dos valores e das relações da vida.<sup>6</sup> Em razão do objeto da pesquisa, o estudo proposto enquadra-se nos tipos jurídico-compreensivo e jurídico-propositivo. Afirma-se ser do tipo jurídico-

---

<sup>6</sup> GUSTIN, Miracy B. S. DIAS; Maria Tereza Fonseca Dias. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2015, p. 21.

compreensivo<sup>7</sup> por se pautar pela decomposição dos diferentes critérios adotados para celebração de transações tributárias, o que exige análise de vários aspectos, relações e níveis normativos. Por fim, classifica-se ainda como do tipo jurídico-propositivo,<sup>8</sup> já que tem o objetivo de propor mudanças legislativas e regulamentares.

---

<sup>7</sup> Ibid, p. 28.

<sup>8</sup> Ibid, p. 29.

## 2 TRANSAÇÃO

### 2.1 A transação no Código Civil

#### 2.1.1 Conceito e objetivo

A termo transação é comumente utilizado para designar qualquer operação comercial, mas o instituto jurídico tem uma acepção específica, com objetivo, objeto e prestações bem delineados. Como regra geral, o direito romano conhecia a transação como um instrumento por meio do qual as partes de uma relação jurídica previnem ou extinguem litígios ao estabelecer concessões recíprocas.<sup>9</sup> Uma das partes renuncia ao direito e recebe uma contraprestação por isso, como sintetiza Maria Helena Diniz.<sup>10</sup> Essa noção foi acolhida no art. 840 do Código Civil de 2002,<sup>11</sup> que trata da possibilidade de transação no “Título V - Contratos em Geral, dentro do Livro I – Do Direito das Obrigações”, da mesma maneira que disciplinava o art. 1.025 do Código Civil de 1916<sup>12</sup> no “Título II – Dos Efeitos das Obrigações, dentro do Livro III – Do Direito das Obrigações”.

O objetivo da transação é proporcionar segurança às partes, substituindo a dúvida (*res dubia*) pelo acordo.<sup>13</sup> Sua existência se justifica por causa das incertezas sobre a aplicação das regras jurídicas.<sup>14</sup> As controvérsias podem versar sobre o conteúdo, a extensão, a validade ou a eficácia de uma relação

---

<sup>9</sup> Pontes de Miranda afirma que no direito romano o instituto *transactio* às vezes era empregado para designar diferentes espécies de contratos, mesmo aqueles que não tinham controvérsias. (MIRANDA, Francisco Cavalcanti 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. Atual. Nelson Nery Jr., Rosa Maria Andrade Nery. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 180.)

<sup>10</sup> "*Qui transigit, quasi de re dubia et lite incerta neque finita transigit: qui vero paciscitur, donationis causa rem certam indubitate liberalitate remittit*" (DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**: Vol. 2 - Teoria Geral das Obrigações. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 324.

<sup>11</sup> Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.

<sup>12</sup> Art. 1.025 É lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.

<sup>13</sup> MIRANDA, op. cit., p. 180.

<sup>14</sup> Pontes de Miranda considera que a transação existe porque a incidência e a aplicação das regras podem não coincidir e pode haver incerteza em relação às próprias regras jurídicas (Ibid, loc. cit.).

jurídica, independentemente da origem dessa relação,<sup>15</sup> tanto sobre aspectos fáticos quanto jurídicos.<sup>16</sup>

Uma corrente doutrinária, da qual faz parte Caio Mário, considera que a incerteza pode ser subjetiva ou objetiva. A subjetiva se refere a uma dúvida pessoal do interessado sobre determinado aspecto da relação jurídica ou quanto ao próprio resultado de uma demanda judicial.<sup>17</sup> Já a objetiva é caracterizada pela litigiosidade, entendimento que exige a caracterização do litígio, que apenas se configura diante da existência de uma pretensão jurídica resistida no Poder Judiciário.<sup>18</sup> Seria necessário um questionamento efetivo a respeito da juridicidade de alguma questão, não mero incômodo não externalizado de uma das partes. Nessa linha, a transação terminativa seria sempre judicial,<sup>19</sup> ao passo que a preventiva teria lugar quando há mera dúvida subjetiva.<sup>20</sup>

Outra linha de entendimento, representada por Pontes de Miranda,<sup>21</sup> entende que a incerteza necessária à transação é sempre subjetiva, pois as regras jurídicas possuem incidência infalível. Pontes de Miranda está correto, mas a divisão entre a dúvida subjetiva e objetiva é útil para que se defina qual é a forma a ser adotada para a transação, como se verá.

Diante de seu objetivo, a transação não se impõe, é um caminho escolhido pelos interessados. Trata-se de uma solução negociada entre as partes, uma medida de autocomposição. Não decorre da lei, nem de provimento jurisdicional, que pode ser no máximo homologatório.<sup>22</sup>

### 2.1.3 Objeto

O art. 841 do Código Civil prevê que a transação se restringe a direitos patrimoniais de caráter privado.<sup>23</sup> A legislação civil não admite, portanto, transigir sobre direitos de família, matérias de ordem pública e sobre coisas fora do

---

<sup>15</sup> MIRANDA, op. cit., p. 179.

<sup>16</sup> Ibid, p. 193

<sup>17</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil** – V. II. Atual. Guilherme Calmon Nogueira da Gama. 29. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 537-538.

<sup>18</sup> Id.

<sup>19</sup> GOMES, Orlando. **Contratos**. Atual. Antônio Junqueira de Azevedo e Francisco de Crescenzo Marino. Rio de Janeiro, Forense, 2009, p. 546.

<sup>20</sup> Ibid, p. 545.

<sup>21</sup> MIRANDA, op. cit., p. 193.

<sup>22</sup> PEREIRA, op. cit., p. 536.

<sup>23</sup> Art. 841. Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação.



comércio. Entretanto, é possível a transação sobre os efeitos econômicos de tais direitos.<sup>24</sup> Como exemplo, Caio Mário indica que, embora o direito a alimentos seja intransmissível, o acordo pode tratar do montante das prestações.<sup>25</sup> Essa posição está em harmonia com o art. 846, que reconhece a possibilidade de transação sobre obrigações decorrentes de delitos, a qual, contudo, não é capaz de extinguir a ação penal pública.

#### 2.1.4 Cláusulas

A transação é necessariamente onerosa, de modo que a presença de prestação e de contraprestação é inafastável.<sup>26</sup> A reciprocidade e a mutualidade não significam equivalência exata entre as prestações. Orlando Gomes considera que a análise da correspondência das concessões se faz do ponto de vista subjetivo.<sup>27</sup> Entretanto, estas não podem representar uma renúncia tamanha que se verta em pura liberalidade, sob pena de, a depender do caso, não haver onerosidade, mas gratuidade e unilateralidade. Em tal cenário, não haveria transação, mas doação. De acordo com Caio Mário, a existência de concessões é o que distingue a transação de negócios jurídicos em que há doação, renúncia, confissão e pagamento.<sup>28</sup>

Há uma ampla liberdade para definir as prestações e as contraprestações. O art. 847 admite a possibilidade de cláusula penal, pagável por quem a infringir,<sup>29</sup> e a natureza contratual da transação admite a prestação da garantia,<sup>30</sup> embora não haja disciplina legal sobre a questão.

O art. 843 do Código Civil<sup>31</sup> estabelece que a transação não é um meio de transferência de direitos, mas apenas de declaração ou reconhecimento. Nessa linha, Pontes de Miranda<sup>32</sup> e Maria Helena Diniz<sup>33</sup> sustentam que a transação não pode importar transmissão de direitos que requerem tradição,

---

<sup>24</sup> PEREIRA, op. cit., p. 537.

<sup>25</sup> Ibid., p. 537.

<sup>26</sup> MIRANDA, op. cit., p. 179.

<sup>27</sup> GOMES, op. cit., p. 544.

<sup>28</sup> PEREIRA, op. cit., p. 536.

<sup>29</sup> Art. 847. É admissível, na transação, a pena convencional.

<sup>30</sup> PEREIRA, op. cit., p. 540.

<sup>31</sup> Art. 843. A transação interpreta-se restritivamente, e por ela não se transmitem, apenas se declaram ou reconhecem direitos.

<sup>32</sup> MIRANDA, op. cit., p. 186.

<sup>33</sup> DINIZ, op. cit., p. 333.

registro ou execução. Porém, esse dispositivo, ao invés de estabelecer um limite à liberdade contratual, parece indicar um limite à interpretação e à eficácia do acordo, de modo que é possível a pactuação de concessões relacionadas a transmissão de direitos, a qual, contudo, também deve observar as formalidades existentes para tanto.

#### 2.1.6 Natureza

Parte da doutrina evita classificar a transação como contrato e a enxerga como uma forma de pagamento indireto. Esse é o caso de Maria Helena Diniz, que, embora entenda como nítida a natureza contratual, considera que a função precípua desse instrumento é extinguir obrigações.<sup>34</sup> De fato, o Código Civil de 1916 disciplinava o instituto dentro da Parte Geral das Obrigações, razão pela qual a autora entende que a transação possui natureza declaratória,<sup>35</sup> na linha do que prescreve o art. 843 do Código Civil.

Por outro lado, Pontes de Miranda afirma que a transação não pode ser puramente declaratória, pois há um *plus* que a simples declaração não admite.<sup>36</sup> Isso porque a essência desse instituto, de reciprocidade de concessões, revela uma natureza constitutiva, incompatível com um negócio meramente declaratório, como destaca Orlando Gomes.<sup>37</sup> Esse também é o entendimento de Caio Mário, que destaca que a transação engloba uma dupla manifestação de vontade e que, apesar de sua finalidade precípua de extinguir obrigações, é possível o surgimento de prestações a cargo de um dos transatores a título de compensação, criando ou modificando relações jurídicas indiretamente. Por isso, ao elaborar o Projeto do Código de Obrigações de 1965, o autor a deslocou para parte dos contratos, seguindo a tendência do Código Civil Francês e do Código Civil Italiano de 1942, o que foi acolhido no atual Código Civil.

Orlando Gomes<sup>38</sup> explica que a relutância de parte da doutrina em classificar a transação como instrumento contratual refere-se a uma visão restrita de contrato, que visaria precipuamente a criar obrigações, não as extinguir. De

---

<sup>34</sup> DINIZ, op. cit., p. 325.

<sup>35</sup> Ibid, p. 327.

<sup>36</sup> MIRANDA, op. cit., p. 186.

<sup>37</sup> GOMES, op. cit., p. 543.

<sup>38</sup> Ibid, loc. cit.

acordo com o autor, essa visão de inspiração francesa está em decadência, e falha ao ver a transação como simples distrato, em razão da liberdade na pactuação das concessões.<sup>39</sup> Além disso, Pontes de Miranda<sup>40</sup> afirma que, para eliminar a incerteza, pode haver a previsão de extinção da obrigação, mas este não é um requisito essencial. Na mesma linha, Orlando Gomes considera que a transação não precisaria versar sobre obrigações especificamente, podendo tratar de outras relações patrimoniais.<sup>41</sup>

### 2.1.7 Capacidade

Orlando Gomes ressalta que é necessário que haja poder de disposição para transigir, não sendo suficiente a capacidade de obrigar-se.<sup>42</sup> Se os transigentes foram representados por procurador, é necessária procuração específica, não bastando a outorga de poderes gerais.<sup>43</sup> Incapazes, tutores e curadores quanto aos direitos dos pupilos e curatelados, ressalvada autorização judicial, e funcionários públicos, quanto a assuntos referentes a seus deveres funcionais, não podem transacionar.

### 2.1.8 Forma

A transação é um negócio jurídico formal. Em relação às obrigações para as quais se exige escritura pública, a pactuação deve observar essa formalidade.<sup>44</sup> Há uma atração de formas.<sup>45</sup> Se não há tal exigência, o instrumento particular é suficiente. Caso se trate de objeto discutido em juízo, pode se dar via escritura pública ou mediante termo nos autos, com homologação pelo juízo. Nessa hipótese, a transação trata de direito material e sua dimensão processual se restringe ao efeito de terminar o processo.<sup>46</sup>

---

<sup>39</sup> GOMES, loc. cit.

<sup>40</sup> MIRANDA, op., cit., p. 180.

<sup>41</sup> GOMES, op. cit., p. 545.

<sup>42</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>43</sup> PEREIRA, **Instituições...**, cit., p. 538.

<sup>44</sup> Art. 842. A transação far-se-á por escritura pública, nas obrigações em que a lei o exige, ou por instrumento particular, nas em que ela o admite; se recair sobre direitos contestados em juízo, será feita por escritura pública, ou por termo nos autos, assinado pelos transigentes e homologado pelo juiz.

<sup>45</sup> PEREIRA, op. cit., p. 537.

<sup>46</sup> DINIZ, op. cit., p. 330.

### 2.1.9 Interpretação

A interpretação da transação deve ser restritiva,<sup>47</sup> pois envolve renúncia de direitos e vontade específica para extinguir obrigações. Por isso, a interpretação não admite aplicação analógica ou extensão da manifestação volitiva liberatória para além dos termos celebrados.<sup>48</sup>

### 2.1.10 Efeitos

Em regra, os efeitos da transação se restringem aos seus participantes, não beneficiando ou prejudicando aos que dela não intervieram, mesmo que seu objeto seja coisa indivisível.<sup>49</sup> Apesar disso, em uma relação fidejussória, se a transação for celebrada entre credor e devedor, o fiador fica desobrigado. Da mesma forma, se for celebrada entre um dos credores solidários e o devedor, a obrigação é extinta perante os demais credores, e se for celebrada entre um dos devedores solidários e o credor, também há extinção em relação aos codevedores.<sup>50</sup>

Caso haja evicção em relação à coisa renunciada por um dos transigentes, o efeito extintivo da transação se mantém, sendo cabível ao evicto somente reclamar perdas e danos.<sup>51</sup> Além disso, o acordo não impede que a parte que renunciou ou transferiu determinada coisa adquira novo direito sobre esta após a transação e exerça tal direito.

---

<sup>47</sup> Art. 843. A transação interpreta-se restritivamente, e por ela não se transmitem, apenas se declaram ou reconhecem direitos.

<sup>48</sup> DINIZ, op. cit., p. 329.

<sup>49</sup> Código Civil de 2002, art. 844.

<sup>50</sup> Art. 844. A transação não aproveita, nem prejudica senão aos que nela intervierem, ainda que diga respeito a coisa indivisível.

§ 1º Se for concluída entre o credor e o devedor, desobrigará o fiador.

§ 2º Se entre um dos credores solidários e o devedor, extingue a obrigação deste para com os outros credores.

§ 3º Se entre um dos devedores solidários e seu credor, extingue a dívida em relação aos codevedores.

<sup>51</sup> Art. 845. Dada a evicção da coisa renunciada por um dos transigentes, ou por ele transferida à outra parte, não revive a obrigação extinta pela transação; mas ao evicto cabe o direito de reclamar perdas e danos.

Parágrafo único. Se um dos transigentes adquirir, depois da transação, novo direito sobre a coisa renunciada ou transferida, a transação feita não o inibirá de exercê-lo. (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília. 11 jan. 2002.)

Orlando Gomes<sup>52</sup> e Caio Mário<sup>53</sup> consideram um acerto a supressão da comparação entre a transação e a coisa julgada, presente no Código Civil anterior. Ainda que produza o efeito de uma coisa julgada entre as partes, tal equiparação era indevida, considerando que a transação tem várias hipóteses de anulação.

#### 2.1.11 Nulidade

O art. 850 considera nula a transação celebrada quanto a litígio já solucionado por sentença transitada em julgado, caso um dos transatores dela não tivesse ciência.<sup>54</sup> Como forma de resolver conflitos, a transação apenas se justifica se não houver solução, o que significa que, a princípio, a coisa julgada é incompatível com esse instituto, pois ela confere certeza objetiva e não há dúvida a ser sanada.<sup>55</sup> De toda maneira, a redação dá margem para a possibilidade de transação mesmo que haja decisão transitada em julgado, caso os transatores dela tenham ciência.<sup>56</sup> Essa previsão reforça o caráter contratual da transação, admitindo novas pactuações até mesmo sobre o que restara decidido.

Esse dispositivo também prevê como hipótese de nulidade a descoberta posterior à celebração da transação de que nenhum dos transatores tinha direito sobre o objeto do negócio jurídico. Descoberto posteriormente o título que revela essa situação, o cenário que se tem é que nenhum dos transatores tinha legitimidade para transacionar sobre o objeto. Ante a falta de legitimidade para transigir, não há o que ser protegido pelo ordenamento. Por isso, a transação é nula se baseada em documentos posteriormente reconhecidos como falsos ou se for referente a título nulo.<sup>57</sup>

---

<sup>52</sup> GOMES, op. cit., p. 546.

<sup>53</sup> PEREIRA, op. cit., p. 541.

<sup>54</sup> Art. 850. É nula a transação a respeito do litígio decidido por sentença passada em julgado, se dela não tinha ciência algum dos transatores, ou quando, por título ulteriormente descoberto, se verificar que nenhum deles tinha direito sobre o objeto da transação.

<sup>55</sup> MIRANDA, op. cit., p. 183.

<sup>56</sup> PEREIRA, op. cit., p. 541.

<sup>57</sup> GOMES, op. cit., p. 547.

O art. 848 do Código Civil, por sua vez, considera que qualquer cláusula da transação que seja nula torna inválida todo acordo.<sup>58</sup> É o caráter indivisível desse instituto, que vale como declaração de vontade íntegra.<sup>59</sup> A transação apenas não será completamente nula caso seja complexa,<sup>60</sup> versando sobre diferentes direitos e a cláusula nula contemplar apenas um deles. Nesse cenário, a nulidade atinge apenas aquele direito, preservando-se as demais disposições e o efeito extintivo em relação aos demais direitos.<sup>61</sup>

### 2.1.12 Anulabilidade

O art. 849<sup>62</sup> prevê quatro tipos de causa de anulabilidade: (i) dolo; (ii) coação; (iii) erro essencial quanto à pessoa; e (iv) erro essencial quanto à coisa objeto da controvérsia.

A respeito do erro quanto à coisa, Orlando Gomes ressalta que a transação é anulável se há equívoco em relação a uma circunstância que era considerada litigiosa ou incerta, que afeta a situação de fato e que os transatores consideraram verdade, e se há erro no conteúdo das declarações.<sup>63</sup> Motivos equivocados possuem transcendência jurídica e tornam o acordo injustificado.<sup>64</sup> Não vale a transação sobre contrato ilícito ou que verse sobre "situação de fato que não corresponde à realidade."<sup>65</sup>

De acordo com Caio Mário, o art. 849 comete impropriedade, pois a transação não se anula apenas por erro de consentimento, pois qualquer das causas de anulação são aplicáveis.<sup>66</sup> O parágrafo único do art. 849 exclui o erro de direito como causa de anulação, o que discrepa do Código como um todo (art.

---

<sup>58</sup> Art. 848. Sendo nula qualquer das cláusulas da transação, nula será esta. Parágrafo único. Quando a transação versar sobre diversos direitos contestados, independentes entre si, o fato de não prevalecer em relação a um não prejudicará os demais.

<sup>59</sup> PEREIRA, op. cit., p. 540.

<sup>60</sup> Ibid, p. 540-541.

<sup>61</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>62</sup> Art. 849. A transação só se anula por dolo, coação, ou erro essencial quanto à pessoa ou coisa controversa.

Parágrafo único. A transação não se anula por erro de direito a respeito das questões que foram objeto de controvérsia entre as partes.

<sup>63</sup> GOMES, op. cit., p. 547.

<sup>64</sup> Ibid, p. 548.

<sup>65</sup> Ibid, p. 547.

<sup>66</sup> PEREIRA, op. cit., p. 541.

139, III<sup>67</sup>).<sup>68</sup> Pontes de Miranda, por sua vez, entende que um dos transatores necessariamente errou,<sup>69</sup> por isso seria justificável o fato de as hipóteses de anulação serem mais limitadas do que a de qualquer negócio jurídico.

Apenas erros de fato poderiam levar à anulação, não erros de direito, mas essa não é uma tese pacífica.<sup>70</sup> O que parece estar por trás dessa limitação é o fato de que havia incerteza das partes sobre essas questões, de modo que o estado anterior era de dúvida, o que levou à fixação de concessões mútuas. A avaliação de que houve erro de direito parte do pressuposto de um estado de certeza, o qual não se tinha no momento da celebração da transação. Caio Mário considera essa disposição um acerto, como forma de evitar a eternização das questões.<sup>71</sup>

## 2.2 Transação no Direito Público

### 2.2.1 Compatibilidade com o Direito Público

Como trabalhado na seção anterior, a transação é um instituto escolhido pelas partes para a resolução ou prevenção de determinado problema por meio de um acordo de caráter oneroso. O art. 841 do Código Civil estabelece que a transação apenas compreende relações de direito patrimonial de caráter privado, o que parece indicar que, a princípio, a transação seria incompatível com o direito público.

Como explica Justen Marçal Filho,<sup>72</sup> essa incompatibilidade seria derivada dos princípios da indisponibilidade do interesse público e da supremacia do interesse público sobre o interesse privado. Não poderia um servidor abrir mão em qualquer grau do interesse público porque este não lhe pertence, sendo da titularidade da comunidade. Também não seria possível que o Poder Público celebrasse uma transação com um administrado, pois esse instrumento

---

<sup>67</sup> Art. 139. O erro é substancial quando:

III - sendo de direito e não implicando recusa à aplicação da lei, for o motivo único ou principal do negócio jurídico.

<sup>68</sup> PEREIRA, op. cit., p. 541.

<sup>69</sup> MIRANDA, op. cit., p. 180.

<sup>70</sup> GOMES, op. cit., p. 547

<sup>71</sup> PEREIRA, op. cit., p. 541.

<sup>72</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 150.

necessariamente significaria uma renúncia do Estado, e, portanto, de toda a sociedade, em prol de interesses privados. O antagonismo, entretanto, é apenas aparente, pois a transação, assim como qualquer outro instrumento de natureza consensual que venha a ser adotado pela Administração, pode ser uma maneira de realização do interesse público.

Para desenvolver essa afirmação, é necessário definir interesse público. Para Odete Medauar, o interesse público refere-se ao bem de toda a coletividade.<sup>73</sup> No conceito de Diogo de Figueiredo Moreira Neto, trata-se da expressão que abrange as necessidades da sociedade e do Estado, nesta ordem,<sup>74</sup> sendo interesses coletivos gerais que a sociedade comete ao Estado para que ele os satisfaça.<sup>75</sup> Para Marçal Justen Filho, o interesse público diz respeito à realização de valores indisponíveis, dentre eles os direitos fundamentais.<sup>76</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello o define, por sua vez, como o “interesse resultante do conjunto de interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da sociedade e pelo simples fato de o serem.”<sup>77</sup> Essas conceituações são genéricas, razão pela qual um dos caminhos adotados na doutrina é a conceituação negativa.

O interesse público não necessariamente se coincide com o interesse do Estado.<sup>78</sup> À semelhança das pessoas privadas, o Estado possui seus próprios interesses, individuais, nem sempre alinhados com aqueles de natureza pública.<sup>79</sup> Com o objetivo de maximizar seu patrimônio, o Estado poderia ter interesse em uma tributação pesada ao ponto de levar a um empobrecimento geral, na redução de remuneração de seus servidores ao nível da subsistência e no pagamento de valores ínfimos de indenizações nas desapropriações.<sup>80</sup> Esses não são interesses públicos, que estão, no ordenamento brasileiro, alinhados com a o bem-estar da sociedade. Da mesma forma, o interesse público

---

<sup>73</sup> MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo moderno**. 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 127.

<sup>74</sup> MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **O Direito Administrativo no século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 205.

<sup>75</sup> MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Legitimidade e Discricionariedade**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 12.

<sup>76</sup> JUSTEN FILHO, op. cit., p. 163.

<sup>77</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 62.

<sup>78</sup> MEDAUAR, op. cit., p. 127; JUSTEN FILHO, op. cit., p. 155; MELLO, op. cit., p. 65.

<sup>79</sup> MELLO, op. cit., p. 66.

<sup>80</sup> MELLO, op. cit., p. 67.



não é o que interessa a determinado órgão administrativo ou a uma autoridade. Na linha da doutrina italiana disseminada por Celso Antonio Bandeiro de Melo,<sup>81</sup> o interesse público pode ser primário, que contempla os interesses públicos propriamente ditos, e secundário, no qual que se encontrariam os interesses dos órgãos administrativos. Dessa forma, não se mostra possível estabelecer uma natureza jurídica a partir do titular do interesse.<sup>82</sup>

Na mesma linha, o interesse público não é obtido a partir do simples somatório dos interesses particulares ou da identificação da maioria dos anseios privados.<sup>83</sup> Seria praticamente impossível identificar a somatória de todos os interesses e uma definição nesse sentido não asseguraria a proteção de minorias.

Essas considerações evidenciam que existe uma pluralidade de interesses públicos,<sup>84</sup> os quais devem ser identificados a partir da Constituição. Um desses interesses é exatamente uma Administração Pública eficiente, conforme previsão expressa incluída no art. 37 da Constituição de 1988. As questões devem ser solucionadas de modo célere, menos oneroso e com respeito aos direitos individuais e coletivos para a promoção do bem-estar coletivo. Se a transação se revela como um meio para tanto, a sua adoção passa a ser obrigatória.

Em tal cenário, não haveria qualquer obstáculo do princípio da supremacia do interesse público, cuja própria existência é questionável. Essa construção parece pressupor a incompatibilidade entre o interesse público e o interesse privado, como se estas fossem categorias dissociadas e de impossível conciliação. A Constituição de 1988 aponta em outra direção, uma vez que é centrada em direitos fundamentais,<sup>85</sup> que são, essencialmente, direitos dos particulares frente ao Estado. Como o ordenamento jurídico brasileiro, como um todo, prestigia a pessoa e, especialmente, a pessoa humana,<sup>86</sup> a ideia de que promover interesses particulares necessariamente levaria ao desvirtuamento do interesse público é incorreta. Mesmo Celso Antônio Bandeira de Mello, para

---

<sup>81</sup> MELLO, op. cit., p. 66.

<sup>82</sup> JUSTEN FILHO, op. cit., p. 155.

<sup>83</sup> Ibid, p. 156-157; MOREIRA NETO, op. cit., p. 12.

<sup>84</sup> Ibid, p. 152.

<sup>85</sup> MEDAUAR, Odete. op. cit., p. 128.

<sup>86</sup> MOREIRA NETO, op. cit., p. 205.

quem há o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado,<sup>87</sup> considera que o interesse público seria uma faceta coletiva dos interesses privados, não sendo um interesse de um todo abstrato, sem relação com os anseios individuais.<sup>88</sup>

Além disso, Odete Medauar<sup>89</sup> entende que a Constituição e a doutrina administrativa contemporânea prestigiam a conciliação de interesses mediante ponderação a ser realizada em cada caso concreto, de modo que não haja sacrifício completo de um interesse em prol do outro. De fato, não há hierarquias entre princípios, nem supremacias jurídicas absolutas, bem como existem múltiplos interesses protegidos pelo ordenamento.<sup>90</sup>

Também não se concorda que haveria obstáculo à transação na indisponibilidade do interesse público, caso adotadas renúncias de cunho patrimonial, como renúncias fiscais, pois estas podem justamente servir ao interesse público. O limite que se observa é a necessidade de que haja autorização legal para que o agente possa transacionar, bem como a definição dos limites e dos critérios para que as transações sejam celebradas, pois conferir uma ampla margem de liberdade às autoridades fazendárias poderia servir ao atendimento de interesses públicos secundários e não primários.

## 2.2.2 Transação e os princípios constitucionais

Uma vez afastados os eventuais óbices à transação no âmbito do direito público, considerando o objeto deste trabalho, cabe investigar o regime jurídico-constitucional da transação no âmbito das relações com a Administração Pública.

Assim como no Direito Privado, a transação no Direito Público é um método para afastar controvérsias, em curso ou potenciais.<sup>91</sup> Sua adoção está relacionada à possibilidade de adoção de soluções consensuais em oposição à

---

<sup>87</sup> MELLO, op. cit., p. 99.

<sup>88</sup> Ibid, p. 61, 62.

<sup>89</sup> MEDAUAR, op. cit., p. 128.

<sup>90</sup> JUSTEN FILHO, op. cit., p. 151.

<sup>91</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritárias, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 326.

atuação unilateral, que se revela, de forma mais comum, por meio do ato administrativo.<sup>92</sup> Assim, Onofre Alves Batista Junior entende que a transação administrativa seria uma espécie de contrato administrativo alternativo, motivo pelo qual a considera aplicável aos contratos administrativos.<sup>93</sup> É possível, ainda, classificar as transações como simples, se as concessões dizem respeito somente ao direito disputado, ou complexas, se envolvem prestações que vão além do direito controvertido.<sup>94</sup>

As transações de direito público, em razão do seu objeto, estão submetidas aos princípios reitores da Administração Pública. Os próximos tópicos se dedicam a investigar como alguns desses princípios conformam esse instrumento de atuação consensual, a saber, a legalidade, a eficiência, a isonomia, a impessoalidade, a moralidade e a publicidade.

#### 2.2.2.1 Legalidade

A legalidade é um princípio específico do Estado de Direito e significa a submissão do Estado à lei.<sup>95</sup> Sua principal exigência é que as normas jurídicas sejam produzidas por meio da lei,<sup>96</sup> o que implica uma garantia da participação dos representantes do povo. Sua origem, na Modernidade, está relacionada à teoria de separação tripartite do poder e ao propósito político de estabelecer contenções ao arbítrio do absolutismo,<sup>97</sup> pois, com a legalidade, as restrições à liberdade passaram a ser condicionadas ao consenso dos representantes da burguesia na votação de leis. A partir do seu desenvolvimento, a legalidade passa a expressar a soberania popular na definição dos interesses públicos, assim como dos meios e dos modos para alcançá-los,<sup>98</sup> funcionando como um método de alocação de valores constitucionais.<sup>99</sup>

Ao longo do tempo, a legalidade se transformou para se adaptar às modificações do Estado e da sociedade e para lidar com seus próprios

---

<sup>92</sup> BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 325.

<sup>93</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>94</sup> Ibid, p. 327.

<sup>95</sup> MELLO, op. cit., 103.

<sup>96</sup> JUSTEN FILHO, op. cit., p. 230.

<sup>97</sup> MELLO, op. cit., 103; MEDAUAR, op. cit., p. 118., MOREIRA NETO, op. cit., p. 203.

<sup>98</sup> MELLO, op. cit., 103.

<sup>99</sup> MOREIRA NETO, op. cit., p. 203.

problemas. Observou-se fenômeno conhecido como legalismo, principalmente no fortalecimento de um modelo burocrático de Estado, em que exigências excessivas e irrelevantes eram estabelecidas em lei.<sup>100</sup> Também se observou uma expansão do controle de constitucionalidade das leis e uma influência maior do Poder Executivo na atividade do Poder Legislativo.<sup>101</sup>

Em relação à Administração Pública, o debate sobre a legalidade gira em torno da definição do papel do Poder Executivo em relação à lei, se haveria uma completa submissão ou espaço para inovação, sobretudo nas matérias em que a Constituição não faz referência à exigência de lei em sentido estrito.

Diferentes correntes defendem um grau maior ou menor de vinculação. Odete Medauar<sup>102</sup> apresenta as quatro acepções clássicas de Charles Eisenmann sobre possíveis significados da legalidade: a Administração poderia (i) fazer tudo que não for contrário à lei; (ii) fazer apenas o que for autorizado; (iii) apenas atuar conforme a norma abstrata posta pelo Poder Legislativo; e (iv) fazer apenas o que a lei ordenar. A autora considera que a segunda corrente é a que melhor se adequa à competência regulamentar do Poder Executivo, pois ainda assegura um espaço de inovação.

Da mesma forma, Marçal Justen Filho<sup>103</sup> elenca quatro correntes sobre a relação da lei com os regulamentos: (i) a ausência de lei para regulamentar direitos fundamentais pode ser suprimida por decreto; (ii) a lei poderia atribuir ao regulamento a autoridade para disciplinar determinados temas; (iii) a sumariada da lei permitiria ao regulamento tratar de questões omitidas; (iv) o regulamento deve ser subordinado à lei, não havendo espaço para inovação. O autor não considera possível a delegação legislativa, instituto com forma própria e restrito a determinadas matérias nos termos da Constituição.<sup>104</sup> Por outro lado, entende pela possibilidade de inovação, sob pena de inutilidade da competência regulamentar do Poder Executivo.

A legalidade exige que a atuação dos agentes públicos tenha sempre algum respaldo em diploma normativo estabelecido pelo Poder Legislativo, que pode conferir um espaço maior ou não para a atuação do Poder Executivo. A lei

---

<sup>100</sup> MEDAUAR, op. cit., p. 117.

<sup>101</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>102</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>103</sup> JUSTEN FILHO, op. cit., p. 240.

<sup>104</sup> JUSTEN FILHO, op. cit., p. 242

pode adotar uma disciplina detalhada de todos os aspectos do objeto da normatização ou estabelecer princípios gerais, conferindo margens de apreciação para a autoridade administrativa, a depender do campo jurídico em questão.<sup>105</sup> Essa atribuição de discricionariedade se explica pela crescente complexidade do mundo contemporâneo, da lentidão das modificações legislativas e da necessidade de promover um arranjo entre diferentes interesses públicos que devem ser preservados.<sup>106</sup>

A natureza da discricionariedade administrativa é controversa na doutrina. Hely Lopes Meirelles e Maria Sylvia Zanella di Pietro<sup>107</sup> a consideram um poder para a prática de atos com a liberdade de escolha em sua conveniência, oportunidade e conteúdo.<sup>108</sup> Onofre Alves Batista Júnior também fala em poderes discricionários, sempre limitados,<sup>109</sup> de modo que as decisões tomadas devem sempre possuir uma racionalidade própria, capaz de oferecer parâmetros de controle,<sup>110</sup> e buscar a concretização de todos os princípios condutores da administração pública, sob pena de abrir espaço para a arbitrariedade. Já Celso Antonio Bandeira de Mello adota uma posição diferente, ao considerar que não se trata de um poder, mas de um modo de exercício concreto da atividade administrativa referente à integração da norma com o juízo subjetivo à luz do caso concreto para alcançar objetivos do sistema.<sup>111</sup>

Já Justen Marçal Filho<sup>112</sup> considera a discricionariedade um poder-dever de decidir segundo a avaliação da melhor solução para a situação concreta, considerando os limites postos pelo ordenamento. Para o autor, só se pode falar em discricionariedade se há atribuição de uma margem de autonomia intencional, a qual está limitada por princípios gerais e normas específicas, sendo incorreto afirmar que a discricionariedade fugiria completamente de controle externo.<sup>113</sup> Justen Filho explica que a conveniência e a oportunidade dizem respeito à possibilidade de definição de conteúdo e do momento da

---

<sup>105</sup> BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 103.

<sup>106</sup> Ibid, op. cit., p. 105-106.

<sup>107</sup> JUSTEN FILHO, op. cit., p. 244.

<sup>108</sup> Ibid, op. cit., p. 244.

<sup>109</sup> BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 138

<sup>110</sup> Ibid, op. cit., p. 145.

<sup>111</sup> JUSTEN FILHO, op. cit., 244.

<sup>112</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>113</sup> Ibid, p. 246.

tomada de providência.<sup>114</sup> O autor também pondera que a discricionariedade não é um defeito da lei, mas uma solução normativa para lidar com um problema de inadequação do processo legislativo, pois as leis são incapazes de prever todas as soluções. Para o autor, é equivocada a afirmação de que a discricionariedade permitiria margem de liberdade para escolhas pessoais do agente, como se, por exemplo, a autoridade pudesse não atuar, tal qual no âmbito privado.<sup>115</sup>

A discricionariedade pode ter diferentes objetos e não é uma figura uniforme.<sup>116</sup> Pode tratar dos fins da decisão,<sup>117</sup> quando se deve escolher entre diferentes fins de interesse público; da hipótese de incidência,<sup>118</sup> em que se definem os pressupostos para atuação de acordo com a avaliação de conveniência e oportunidade; e pode, ainda, se referir aos mandamentos, em relação à definição de consequências.<sup>119</sup> A discricionariedade pode ser normativa, referente à produção de normas, ou, ainda, decisória, referente à tomada de decisões no caso concreto.<sup>120</sup> Para Justen Filho,<sup>121</sup> a expressão discricionariedade técnica não é, de fato, uma discricionariedade, pois, nesse campo, as decisões são tomadas de acordo com conceitos técnicos e científicos, que indicam a solução.

Em relação às transações, algumas das questões que se põem sobre a legalidade são a necessidade de lei específica para autorizá-la, a suficiência de uma lei geral que atribua à autoridade administrativa um maior espaço para a definição das hipóteses de transação e das concessões que podem ser feitas e mesmo a desnecessidade de lei específica sobre a transação, em razão da possibilidade de adotar a prerrogativa geral da Administração de firmar contratos para fundamentá-la. Batista Júnior entende que a prerrogativa de contratar seria suficiente em quase todas as hipóteses.<sup>122</sup> Na mesma linha, o STF já se posicionou pela desnecessidade de lei na hipótese em que não há renúncia de ordem patrimonial.<sup>123</sup>

---

<sup>114</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>115</sup> Ibid, p. 247.

<sup>116</sup> Ibid, p. 249.

<sup>117</sup> Ibid, p. 250.

<sup>118</sup> Ibid, p. 251.

<sup>119</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>120</sup> Ibid, p. 252.

<sup>121</sup> Ibid, p. 253.

<sup>122</sup> BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 488-491.

<sup>123</sup> BRASIL. STF. RE 253.885 MG. Primeira Turma. Relator: Ellen Gracie. Brasília, DF, Sessão de 04/06/2002, DJ 21/06/2002.

O ordenamento jurídico tem adotado leis específicas e gerais de transação. Em 2015, foi promulgada a Lei n.º 13.140, cujo art. 35 estabeleceu que a Administração Pública direta federal pode adotar transações por adesão para resolver controvérsias jurídicas. De acordo com esse dispositivo, o Advogado-Geral da União pode autorizar a transação, com base na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou de tribunais superiores, e pode emitir parecer, aprovado pela Presidência da República, de modo que os requisitos e as condições da transação por adesão sejam definidos em resolução administrativa própria. Em 2020, foi editada a Lei nº 13.988, que trata de transação de créditos federais fiscais, que será abordada no capítulo quatro.

Para as transações, a legalidade cumpre o papel de definir as condições vinculativas, como a competência para transacionar e o exercício da discricionariedade.

#### 2.2.2.1 Eficiência

Na definição da hipótese transacionável e dos demais requisitos da transação, o princípio da eficiência administrativa ganhou relevo. Diante da escassez de recursos financeiros,<sup>124</sup> cabe à Administração encontrar os meios menos onerosos e maximizar as potencialidades existentes<sup>125</sup> para que se promova a concretização dos objetivos fundamentais da República, como a melhoria de qualidade de vida e a preservação do mínimo existencial. Assim, Batista Júnior entende que a solução eficiente não se limita a uma visão economicista e utilitarista, mas conjuga o atendimento das necessidades sociais, a persecução do bem comum e a promoção da dignidade da pessoa humana.<sup>126</sup>

Para Celso Antônio Bandeira de Mello,<sup>127</sup> o princípio da eficiência administrativa seria uma vertente do princípio da boa administração desenvolvida no direito italiano, segundo o qual a atividade estatal deve utilizar os meios mais idôneos para alcançar de modo adequado e oportuno aos fins pretendidos. Na mesma linha, Odete Medauar<sup>128</sup> entende que a eficiência exige

---

<sup>124</sup> BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 93.

<sup>125</sup> Ibid, p. 99.

<sup>126</sup> BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 157.

<sup>127</sup> MELLO, op. cit., p. 125.

<sup>128</sup> MEDAUAR, op. cit., p. 127;

que a Administração atue de modo rápido e preciso para produzir resultados que satisfaçam as necessidades da população, sem que haja qualquer sacrifício da legalidade.

Em relação à transação, a eficiência exige que sejam envidados esforços para dirimir tantos os conflitos que envolvem grandes valores e tem se arrastado por anos, quanto os conflitos de pequenos valores que, em razão da sua multiplicidade, representam ônus financeiros e de tempo que tornam as vias ordinárias de cobrança pouco proveitosas.

### 2.2.2.3 Isonomia

A Administração Pública também deve se pautar pela isonomia, que exige que todas as diferenciações entre os administrados sejam justificadas. Sobre o tema, este trabalho dedica um capítulo específico.

Desde já, porém, cabe ressaltar que em relação à transação deve-se assegurar que todos aqueles que estejam nas mesmas situações tenham direito ao mesmo tratamento, o que se garante, em tese, com relativa facilidade nas modalidades de transação por adesão, bem como que determinados contribuintes não sejam beneficiados sem que haja uma justificativa fundada no interesse público. No art. 35, § 3º, da Lei n.º 13.140/2015, aborda-se a preocupação com a isonomia ao se estabelecer que a resolução administrativa “terá efeitos gerais e será aplicada aos casos idênticos, tempestivamente habilitados mediante pedido de adesão, ainda que solucione apenas parte da controvérsia.”

### 2.2.2.4 Impessoalidade

A impessoalidade exige que os interesses pessoais dos administradores e agentes públicos sejam neutralizados.<sup>129</sup> Como se deve agir na busca pelo bem comum, a atuação não pode ter o objetivo de prejudicar, nem beneficiar determinadas pessoas,<sup>130</sup> e simpatias e animosidades de qualquer natureza não

---

<sup>129</sup> BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 133.

<sup>130</sup> Ibid, p. 133.



devem desempenhar nenhum papel na definição da atuação estatal.<sup>131</sup> Assim, busca-se que fatores pessoais não sejam os motores da atuação administrativa,<sup>132</sup> o que a torna um meio para proporcionar a concretização do princípio da moralidade administrativa.<sup>133</sup> As autoridades não podem, em decorrência de seus interesses ou sentimentos pessoais, beneficiar demandas particulares de determinados administrados. No caso em que estão envolvidos direitos difusos e coletivos, a impessoalidade exige que haja um equilíbrio entre os interesses envolvidos.<sup>134</sup> Decorre ainda desse princípio a impessoalidade dos atos administrativos, que são imputáveis não aos agentes, mas sim aos órgãos a que são vinculados, conforme José Afonso da Silva.<sup>135</sup>

No que se refere à transação, as autoridades administrativas não podem, em razão de seus interesses, buscar beneficiar determinados administrados considerando seus próprios interesses pessoais, nem devem ser feitas exigências adicionais a determinados contribuintes sem justificativas, o que conecta esse princípio à isonomia.

#### 2.2.2.5 Moralidade

A Constituição de 1988 também exige a observância da moralidade administrativa. Para Batista Junior, essa exigência demanda que haja conformidade entre a finalidade da atuação concreta da Administração e às finalidades do interesse público, e que os meios e as formas sigam padrões éticos.<sup>136</sup> Dentre as suas facetas, está a probidade administrativa, que estabelece o dever de honestidade dos agentes públicos em sua atuação, a veracidade, segundo a qual as informações prestadas devem ser verdadeiras, a boa-fé e a proteção da confiança, que não admitem que os administrados de boa-fé sejam prejudicados por irregularidades da administração.

Em razão da moralidade administrativa, Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>137</sup> considera que a Administração não pode agir de maneira maliciosa, de

---

<sup>131</sup> MELLO, op. cit., p. 117.

<sup>132</sup> MEDAUAR, op. cit., p. 119.

<sup>133</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>134</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>135</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>136</sup> BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 119-121.

<sup>137</sup> MELLO, op. cit., p. 122.

modo a enganar, confundir ou dificultar o exercício do direito de defesa. Para Manoel Oliveira Franco Sobrinho, a moralidade diz respeito à lisura e à exação nas práticas administrativas.<sup>138</sup> Hely Lopes Meireles entende que se trata de conexão com a honestidade e a boa administração.<sup>139</sup> Por sua vez, José Afonso da Silva<sup>140</sup> considera que seu conteúdo jurídico se refere ao conjunto de regras de conduta extraída da disciplina geral da Administração, entendimento que é considerado o mais apropriado para Medauar.<sup>141</sup>

Em relação à transação, não deve haver finalidades outras que não aquelas postas na lei e que sejam dissonantes dos princípios constitucionais e de todas as normas que disciplinam o modo de atuação dos agentes públicos. Não pode haver o falseamento das circunstâncias fáticas, de modo a permitir que situações originalmente não contempladas pela transação sejam deformadas para atrair benefícios a quem quer que seja. Da mesma maneira, os acordos não devem ser feitos com fins outros que não os de resolver a controvérsia em questão e todas as regras devem ser respeitadas. Além disso, não pode haver a quebra de confiança e a utilização de informações obtidas pela transação como forma de atingir outros objetivos.<sup>142</sup>

#### 2.2.2.6 Publicidade

Outro princípio a reger a Administração Pública é a publicidade. Mello<sup>143</sup> e Justen Filho<sup>144</sup> consideram incompatível com o Estado Democrático de Direito, no qual o poder reside no povo, o ocultamento de questões que são de interesse de todos, a não ser que seja justificável o sigilo. Este princípio funciona tanto

---

<sup>138</sup> FRANCO SOBRINHO, Manuel de Oliveira. **O controle da moralidade administrativa**. São Paulo: Saraiva, 1974, p. 22.

<sup>139</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. BURLES FILHO, José Emmanuel. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. atual até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 94-96.

<sup>140</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. rev. atual. até a Emenda Constitucional n. 76, de 28.11.2013, São Paulo: Malheiros, 2014, p. 677.

<sup>141</sup> MEDAUAR, op. cit., p.119.

<sup>142</sup> Por exemplo, se houver a promessa de que as informações utilizadas não serão utilizadas para persecução penal, isso deve ser observado, como decidiu o STF ao julgar a constitucionalidade de tal previsão na lei de repatriação de recursos.

<sup>143</sup> MELLO, op. cit., p. 117

<sup>144</sup> JUSTEN FILHO, op. cit., p. 208.

para assegurar o acesso a informações, quanto para desincentivar práticas reprováveis.<sup>145</sup>

O direito de informação é consagrado no art. 5º, XXXIII, da CF/1988,<sup>146</sup> que limita o sigilo a situações relacionados à segurança do Estado e da sociedade, e foi regulamentado na esfera federal pela Lei n.º 12.527/2011. O art. 8º dessa lei prevê que a divulgação das informações deve se dar de modo impessoal e generalizado para o conhecimento do público e o art. 23 traz oito situações de sigilo. O tema foi ainda objeto do Decreto n.º 7.724/2012, que prevê os conceitos de transparência ativa e passiva. De acordo com essas definições, a transparência ativa diz respeito à postura da Administração de informar a sociedade de eventos pertinentes à atuação estatal, ao passo que a transparência passiva trata do dever de prestar informações. O acesso pode ser solicitado por qualquer cidadão e pode envolver interesse legítimo ou direito subjetivo, caso em que a tutela é mais intensa.<sup>147</sup>

A CF/1988 consagra também o direito à certidão e prevê o *habeas data* no inciso LXXII do art. 5º.<sup>148</sup> Também há a previsão de publicidade no art. 37, § 3º, II<sup>149</sup>, e no art. 216, § 2º da Constituição.<sup>150</sup>

Em relação às transações, isso significa que todas as transações, em regra, devem ser públicas e que devem conter em seu termo todas as considerações relevantes para a celebração desse instrumento.

---

<sup>145</sup> JUSTEN FILHO, op. cit., p. 209.

<sup>146</sup> XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

<sup>147</sup> JUSTEN FILHO, op. cit., p. 209.

<sup>148</sup> LXXII - conceder-se-á "*habeas-data*":

a) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público;

b) para a retificação de dados, quando não se preferir fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo;

<sup>149</sup> § 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

<sup>150</sup> § 2º Cabem à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem.

## 3 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

### 3.1 Admissibilidade constitucional

#### 3.3.1 Disciplina constitucional

A Constituição Federal não proíbe transações em matéria tributária. A única menção direta ao instituto da transação na redação original do texto constitucional se encontrava o art. 98, que dispõe sobre a criação de juizados especiais destinados a resolver causas cíveis de menor complexidade e infrações penais de menor potencial ofensivo, no qual era expressamente admitida a transação nas hipóteses previstas em lei.<sup>151</sup> Diante da inexistência de ressalva aos litígios sobre tributos, a transação poderia ser utilizada nas causas tributárias menos complexas, caso a lei dispusesse nesse sentido.<sup>152</sup>

A Emenda Constitucional n.º 113, de 8 dezembro de 2021,<sup>153</sup> introduziu a primeira menção expressa a transações resolutivas de conflitos fazendários, ao modificar o § 11 do art. 100, que trata sobre a forma de pagamento dos valores devidos pela Fazenda Pública. O § 11 foi introduzido pela Emenda Constitucional n.º 62/2009, que reformulou por completo o art. 100, e estabeleceu que o credor poderia entregar seus créditos para comprar imóveis públicos, na forma da lei do ente federado. Com a alteração de 2021, as possibilidades de utilização de crédito foram ampliadas e o inciso I, incluído ao § 11, estabeleceu que os créditos poderiam ser utilizados para quitar dívidas parceladas ou inscritas em dívida ativa, “inclusive em transação resolutiva de litígio”, e, de modo subsidiário, quitar dívidas com a administração autárquica e fundacional do mesmo ente federado. Trata-se do primeiro reconhecimento expresso na Constituição da transação para créditos fazendários e que tratou de uma das possíveis concessões fiscais. O intuito foi autorizar uma forma específica de compensação.

---

<sup>151</sup> Constituição, art. 98.

<sup>152</sup> Essa previsão está em harmonia com o § 3º do art. 131, que trata da atuação das Procuradorias da Procuradoria da Fazenda Nacional e atribui à lei a definição da forma de representação da União na execução da dívida ativa de natureza tributária.

<sup>153</sup> Emenda Constitucional n.º 113/2021.

### 3.3.2 A indisponibilidade dos tributos e a supremacia do interesse público

Antes dessa alteração constitucional, a transação, especificamente em matéria tributária, já era possível, apesar dos argumentos comumente levantados em sentido contrário (e que ainda são utilizados), de que a legalidade e a indisponibilidade do interesse público a impediriam. Essas visões costumam levar em consideração o modelo privado de transação, em que as partes possuem uma ampla liberdade para dispor de seus direitos patrimoniais, como explicado no capítulo 2. Porém, no campo do direito público, a transação é necessariamente diferente, pois, conforme visto no tópico 2.2.2.1, depende da lei, que pode renunciar em relação a parte do tributo, e a ela está adstrita.

O caráter disponível dos tributos torna-se de fácil compreensão quando tais valores são compreendidos como patrimônio do Estado, que pode ser alienado, nos termos das exigências constitucionais e legais, para atender ao interesse público.<sup>154</sup> A disponibilidade dos tributos já havia sido reconhecida pela Constituição, uma vez que medidas desonerativas em matéria tributária são expressamente contempladas no art. 150, §6º, que disciplina isenções, remissões e anistias, a serem tratados por lei específica. Nesse sentido, os tributos são indisponíveis aos agentes fazendários, mas não às Casas Legislativas, o que traz à tona a discussão sobre os limites da atribuição de poderes ao Poder Executivo para transacionar.

A presença de uma maior, menor ou ainda nenhuma discricionariedade divide a literatura, especialmente diante da legalidade estrita em matéria tributária para as regras de incidência e de desoneração tributária. Enquanto para uma corrente uma lei que verse sobre transação deveria ser minudente ao ponto de não haver espaço para a discricionariedade, outra admite um espaço maior para definição de determinados aspectos administrativamente.

A lei não poderia conceder à Administração a possibilidade de definir em juízo de conveniência e oportunidade quando transacionar, conforme Paulo

---

<sup>154</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 115.

Ricardo de Souza Cruz,<sup>155</sup> diante da legalidade, da rigidez da especificação conceitual, da igualdade e da indisponibilidade do crédito tributário. A atribuição de uma ampla flexibilidade seria incompatível com o Estado Democrático de Direito, como pondera Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, pois essa matéria é reservada a lei.<sup>156</sup>

Outra linha de pensamento considera que uma compreensão mais tipológica, que rompe com a lógica da rigidez da legalidade tributária, é necessária para o funcionamento da transação tributária e de outros instrumentos consensuais inseridos no fenômeno do processo fiscal equitativo, como explica Ricardo Lobo Torres.<sup>157</sup> O autor considera que a transação se insere em uma processualidade tributária que emerge com a sociedade de diálogo e busca soluções pragmáticas e procedimentais diante das novas necessidades econômicas e sociais no contexto da globalização.<sup>158</sup> Com base em E. Schmidt Assham, o autor considera que o Estado Cooperativo exige a participação no processo decisório por aqueles que são afetados pela decisão.<sup>159</sup> Ricardo Lobo Torres também analisa à questão à luz da teoria do Estado da Sociedade de Risco, ressaltando que os riscos são produzidos tanto pelo Fisco, como pelo contribuinte. Nesse contexto, novas soluções se justificam em oposição à processualidade tradicional, que estaria fundamentada em pressupostos autoritários e não seria capaz de lidar com as complexidades da relação tributária.<sup>160</sup>

Para Onofre Alves Batista Júnior, a transação, por tratar da cobrança, seria matéria de regime de direito administrativo, de modo que não seria

---

<sup>155</sup> CRUZ, Paulo Ricardo de Souza. **A Transação no Direito Tributário**. 2004. 235p. Dissertação (Mestrado em Direito). Curso de Pós-graduação em Direito - Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2004, p. 219.

<sup>156</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito Constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 44.

<sup>157</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo*. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 99.

<sup>158</sup> TORRES, op. cit., p. 93.

<sup>159</sup> Ibid, p. 95-96.

<sup>160</sup> Ibid, p. 94-95.

adequado analisá-la à luz das lentes do direito tributário.<sup>161</sup> Apesar disso, dada a especificidade da transação tributária, os princípios tributários não de ser levados em consideração, pois a transação não pode ser um mecanismo para burlá-los, como o autor reconhece.<sup>162</sup>

### 3.3.3 Vantagens de instrumentos consensuais

Instrumentos consensuais em matéria tributária existem em outros ordenamentos jurídicos. Na Itália, são conhecidas as figuras do *accertamento con adesione* e da *conciliazione giudiziale*. Na França, há a *conciliation, transaction* e *régler autrement les conflits*. Na Alemanha, há o acordo sobre fatos (*tatsächliche Verständigung*),<sup>163</sup> a entrevista final (*Schlussbesprechung*) e a regulação global negociada (*Patetlösung*)<sup>164</sup>. Na Inglaterra, há o *alternative dispute resolution* e nos Estados Unidos da América há os *closings agreements* e *compromise*.<sup>165</sup> Na Espanha, há *actas con acuerdo* e *acta de conformidad*.<sup>166</sup> André Martins de Andrade considera que a transação tributária encontra contexto mais favorável nos países em que há maior bem-estar coletivo e com longa tradição democrática, em contraposição aos governos autoritários, em que os fins justificam os meios.<sup>167</sup>

Dentre as vantagens da transação identificadas em outros ordenamentos, Priscila Faricelli de Mendonça cita Susan Blake, Julie Brown e Stuart Sime, que apresentam como vantagens da transação o seu caráter flexível, os baixos custos, a possibilidade de as partes se manterem no controle da solução a ser

---

<sup>161</sup> MARTINS FILHO, Luiz Dias. ADAMS, Luís Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 28.

<sup>162</sup> BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 432.

<sup>163</sup> Ibid, p. 383.

<sup>164</sup> Ibid, p. 384.

<sup>165</sup> Ibid, p. 406.

<sup>166</sup> Ibid, p. 408- 409.

<sup>167</sup> ANDRADE, André Martins de. Transação em matéria tributária – marco legal ou civilizatório? In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 366.

celebrada e o caráter privado das transações.<sup>168</sup> Como desvantagens, Priscila Faricelli afirma que seu sucesso dependeria da extensão e da profundidade da análise das questões controversas para que as soluções pudessem ser adequadamente pactuadas, da habilidade dos negociadores, da estratégia e da técnica adotada, pois a informalidade pode levar a uma baixa efetividade.<sup>169</sup>

No Brasil, a transação tributária significa uma participação ainda maior do contribuinte na gestão do sistema tributário, que já é bastante forte em razão da disseminação de mecanismos como o lançamento por homologação, em que a responsabilidade por apuração do tributo é transferida ao próprio contribuinte.<sup>170</sup> De todo modo, parece um contrassenso que os particulares tenham a possibilidade de solucionar seus conflitos por transação e excluir esse mecanismo do próprio Estado, cuja função é atuar em prol da coletividade, sobretudo se esse mecanismo se mostrar o mais eficiente para cobrar tributos, a um custo menor e de forma mais rápida. Em tal hipótese, há um poder/dever de utilizar a transação, como forma de resolver os conflitos, como entende Onofre Alves Batista Júnior.<sup>171</sup>

A previsão de diferentes alternativas de resolução de conflitos, conhecida como modelo “multiportas”,<sup>172</sup> baseia-se em uma visão de percepção gerencial do litígio, que não precisa ser resolvido pela via judicial, como explica Diego Diniz Ribeiro.<sup>173</sup> Nesse paradigma, os resultados norteiam a atuação administrativa e há um distanciamento de um modelo burocrático.<sup>174</sup>

---

<sup>168</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias**. 2013. 212p. Dissertação (mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p. 157.

<sup>169</sup> MENDONÇA, op. cit., p. 157.

<sup>170</sup> Lei n.º 5.172/1966, art. 150.

<sup>171</sup> DÁCOMO, Natália de Nardi. **Direito Tributário participativo**: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008, p. 126.

<sup>172</sup> A expressão vem do modelo estadunidense “multi-door courthouse”, como explica Diego Diniz Ribeiro.

<sup>173</sup> RIBEIRO, Diego Diniz. A transação tributária no atual contexto da processualidade tributária: uma análise crítica da Lei 13.988/2020. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-18.3.

<sup>174</sup> OWANDA, Cláudia Akimi. ROCHMAM, Carlos. O papel do controle interno institucional como indutor da redução de litigiosidade. p. 67.



### 3.2 Requisitos da transação tributária no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional cumpre o papel de estabelecer normas gerais e traz os elementos básicos da transação tributária, analisados a seguir.

#### 3.2.1 Lei autorizativa

Não há transação tributária sem lei que a autorize. A exigência de expressa previsão legal para que as autoridades fiscais celebrem transações é inafastável, pois, de outro modo, de nada adiantaria a exigência de lei para instituir o tributo se o Poder Executivo pudesse simplesmente dispensar, mesmo que parcialmente, o crédito tributário. Conforme Sacha Calmon, o sujeito ativo não pode dispor do crédito, que é público e indisponível, cabendo apenas a lei fazê-lo.<sup>175</sup> A exigência de lei é ponto sem controvérsias na doutrina, que discorda a respeito das características que o diploma legal deve possuir, sobretudo sobre a imprescindibilidade de uma lei específica ou sobre a possibilidade de uma disciplina legal ampla que atribua uma margem de discricionariedade ao Poder Executivo.

O direito tributário tem a legalidade acentuada em dois momentos: na definição dos aspectos da regra de incidência tributária e na exoneração do crédito. A legalidade estrita exige que todos os aspectos da obrigação tributária sejam definidos em lei em sentido estrito, cabendo ao Parlamento definir as situações que instituem e aumentam a tributação, a não ser nas situações expressamente excepcionadas pela Constituição. Trata-se do princípio da especificação conceitual determinante, conforme alcunha de Misabel Derzi,<sup>176</sup> ou do princípio da tipicidade cerrada, como denomina Alberto Xavier, para quem a legalidade estrita tem a função de restringir a importância da vontade na aplicação das normas tributárias.<sup>177</sup> Porém, Alberto Xavier explica que a legalidade estrita não se irradia para a área “extra muros” do tipo tributário,

---

<sup>175</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2020, e-book, 15.16.

<sup>176</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 952.

<sup>177</sup> CRUZ, op. cit., p. 177.

havendo espaço para a discricionariedade em relação aos atos de cobrança.<sup>178</sup> O STF reconhece a legalidade estrita em matéria tributária,<sup>179</sup> mas recentemente algumas decisões prestigiaram a legalidade suficiente, de modo que seria possível que o Poder Executivo definisse determinados aspectos da regra matriz para definição do montante, desde que o Poder Legislativo tenha definido determinados parâmetros.<sup>180</sup> A Constituição também exige que as desonerações tributárias sejam definidas em lei específica. Esse é um dos fundamentos do entendimento de que a transação tributária também depende de uma lei específica, o que afastaria a possibilidade de um diploma geral, que abarcasse várias situações e atribuísse uma discricionariedade maior ao Poder Executivo.

A redação do art. 171 do CTN, que prevê o instituto, é ambígua a respeito da possibilidade de uma lei geral:

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.

O parágrafo único desse dispositivo pode ser lido tanto como uma exigência de uma lei específica para cada caso, quanto como apenas uma exigência de que haja previsão geral que estabeleça qual autoridade autorizará a transação em cada caso, como também conclui Phelippe Toledo.<sup>181</sup>

A interpretação favorável a uma lei específica para cada tipo de litígio e sem margem para discricionariedade seria necessária para conciliar a previsão do art. 171 do CTN com o art. 3º do CTN, segundo o qual o tributo é prestação cobrada mediante atividade plenamente vinculada, sob pena de alteração do conceito de tributo, na visão de Eurico Marcos Diniz de Santi.<sup>182</sup> Na mesma linha,

---

<sup>178</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>179</sup> BRASIL. STF. RE 186.359 RS. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 14/03/2002, DJ 10/05/2002.

<sup>180</sup> ADI 4.697 DF, RE 704.292 PR, RE 838.284 SC, ADI 4.397 DF.

<sup>181</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em matéria tributária**. 2013. 245p. Dissertação (mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p. 108.

<sup>182</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz. Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação? In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 175.

o art. 141 do CTN, que exige lei para extinção e modificação do crédito tributário, estabelecendo a indisponibilidade do crédito tributário, conforme Paulo de Barros Carvalho,<sup>183</sup> e o art. 142 do CTN, que dispõe sobre a imperatividade das atividades de lançamento e de cobrança, sob pena de responsabilidade funcional, apontariam a necessidade de lei específica.<sup>184</sup> Considerando esses dispositivos, Oswaldo Othon considera que a lei em sentido ordinário é necessária para regular todos os aspectos da cobrança, não apenas da hipótese de incidência.<sup>185</sup> O autor considera ainda que nem mesmo se houver erro da Administração é possível dispensar o contribuinte de boa-fé do pagamento do tributo, como define o art. 100, parágrafo único do CTN, o que se justifica em razão de a vontade objetiva da lei dever sempre prevalecer sobre a vontade subjetiva do agente.<sup>186</sup>

A utilização de uma lei genérica que possibilitasse que a Administração decidisse transacionar em qualquer situação enfraqueceria a legalidade, na visão de Paulo Ricardo de Souza Cruz, razão pela qual a atuação administrativa deveria ser o mais vinculada possível.<sup>187</sup> A lei deveria estabelecer com exatidão os casos transacionáveis e as concessões que devem ser feitas,<sup>188</sup> o que significa que as transações seriam contratos de adesão,<sup>189</sup> sem margem para discricionariedade.<sup>190</sup> Porém, o autor admite uma lei genérica,<sup>191</sup> mas não para casos em andamento nem de grande dimensão, que dependeriam de uma lei específica.<sup>192</sup> Apenas a lei poderia internalizar o cálculo econômico da transação, como interpreta Eurico Marcos Diniz de Santi,<sup>193</sup> posição compartilhada por Paulo de Barros Carvalho,<sup>194</sup> Hugo de Brito Machado,<sup>195</sup> Sacha Calmon<sup>196</sup> e Luís Eduardo Schoueri.<sup>197</sup>

---

<sup>183</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, e-book, capítulo XII, 5.

<sup>184</sup> SARAIVA FILHO, op. cit., p. 52.

<sup>185</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>186</sup> Ibid, op. cit., p. 66

<sup>187</sup> CRUZ, op. cit., p. 185.

<sup>188</sup> Ibid, p. 220.

<sup>189</sup> Ibid, p. 221.

<sup>190</sup> Ibid, p. 223.

<sup>191</sup> Ibid, p. 183.

<sup>192</sup> Ibid, p. 184.

<sup>193</sup> SANTI, op. cit. p. 174.

<sup>194</sup> CARVALHO, op. cit., capítulo XIV, 6.

<sup>195</sup> MACHADO, op. cit., p. 115.

<sup>196</sup> CALMON, op. cit., 15.16

<sup>197</sup> SCHOUERI, op. cit., Capítulo XV, 4.

Oswaldo Othon defende ainda a inconstitucionalidade de uma lei que concedesse amplos poderes transacionais à Administração, pois seria um caso de delegação legislativa sem previsão na Constituição.<sup>198</sup> A delegação legislativa tem procedimento e objetos possíveis disciplinados no art. 68 da Constituição Federal, segundo o qual não podem ser delegados os atos privativos de competência exclusiva do Congresso Nacional, de competência privativa da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, da matéria reservada a lei complementar, organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais, e planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos. Na ADI 3462 Pará,<sup>199</sup> julgada em 15/09/2010, o STF decidiu à unanimidade pela inconstitucionalidade de uma previsão da Lei Estadual n.º 6.489/2002, do Pará, que atribuiu ao Poder Executivo a prerrogativa de definir hipóteses de remissão e anistia, o que foi considerado uma indevida delegação legislativa. O dispositivo em questão também outorgava a possibilidade de utilização de transação, mas a constitucionalidade dessa previsão não foi analisada.

Essa linha interpretativa considera que uma lei específica seria aquela em que os créditos e os litígios teriam sido previamente identificados. Assim, a lei deveria ser específica em relação ao conteúdo da transação.

Uma outra compreensão considera possível uma lei geral de transação, que abarque vários assuntos, desde que as hipóteses e os limites da transação sejam bem delineados, como defende Heleno Torres.<sup>200</sup> Uma lei específica para cada situação seria uma exigência excessiva, que inviabilizaria a utilização do instituto e, de acordo com Rubens Miranda de Carvalho,<sup>201</sup> acabaria beneficiando apenas aos contribuintes com maior influência junto às Casas Legislativas.

A literalidade da Constituição não menciona a exigência de lei específica para a transação. Porém, mesmo que se entenda que o instituto esteja

---

<sup>198</sup> SARAIVA FILHO, op. cit., p. 63.

<sup>199</sup> BRASIL. STF. ADI 3462 PA. Tribunal Pleno. Relator: Cármen Lúcia. Brasília, DF, Sessão de 15/09/2010, DJ 15/02/2021.

<sup>200</sup> TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 310.

<sup>201</sup> Cf. TOLEDO, op. cit., p. 111.

contemplado pela exigência de diploma legal específico prevista no art. 150, §6º, a lei pode tratar especificamente da transação e, ao mesmo tempo, atribuir poderes gerais para celebrá-la. Assim, a exigência de lei específica afastaria somente a possibilidade de tratar sobre o assunto em um diploma mais amplo, que abordasse diferentes questões. Nessa linha, a especificidade é uma exigência referente ao veículo normativo, não ao conteúdo legislado.

A interpretação do art. 171 do CTN que admite uma lei de transação tributária com alguma margem de discricionariedade também não é incompatível com o art. 3º do CTN. Como explica Hugo de Brito Machado, ambos os dispositivos se encontram no mesmo patamar legal e a aparente antinomia é resolvida pelo conflito da especialidade.<sup>202</sup> Enquanto o art. 3º é a regra geral, o art. 171 é uma exceção ao caráter plenamente vinculado da cobrança.

O histórico do art. 171 do CTN sinaliza que a transação foi concebida de forma a admitir uma lei geral. Como explica Phelippe Toledo, o art. 210 do projeto elaborado por Rubens Gomes de Souza previa que a lei tributária poderia autorizar a transação, mas, na elaboração do projeto do CTN, foi suprimido o adjetivo “tributária” sob a justificativa de que outras leis, como a lei orgânica do Ministério Público, poderiam autorizar a transação.<sup>203</sup> Na época, o Ministério Público defendia a União em matéria tributária e o art. 23 da Lei n.º 1.351/1951 permitia aos membros do Ministério Público transigirem, desde que houvesse autorização.<sup>204</sup> A intenção da omissão do termo “tributária” seria salvaguardar uma permissão prevista em uma lei geral.<sup>205</sup>

Uma lei genérica de transação, com a atribuição de margens de discricionariedade ao Poder Executivo, além de ser possível, como entendem Onofre Alves Batista Júnior<sup>206</sup> e Fábio Grillo,<sup>207</sup> torna o instituto mais viável.<sup>208</sup> Essa possibilidade não afasta a necessidade de fundamentação<sup>209</sup> e de controle<sup>210</sup> das transações, nem o caráter excepcional desse instituto. Admitem

---

<sup>202</sup> MACHADO, op. cit., p. 113.

<sup>203</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 111.

<sup>204</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>205</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>206</sup> Ibid, p. 112.

<sup>207</sup> MENDONÇA, op. cit., p. 161.

<sup>208</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 111.

<sup>209</sup> Ibid, p. 112.

<sup>210</sup> MACHADO, op. cit., p. 114.

a lei com espaço de discricionariedade Ricardo Lobo Torres,<sup>211</sup> Aliomar Baleeiro,<sup>212</sup> Priscilla Faricelli de Mendonça,<sup>213</sup> Onofre Alves Batista Júnior,<sup>214</sup> Natalia Dácomo,<sup>215</sup> Fábio Goldschmidt<sup>216</sup> e Helder Santos.<sup>217</sup>

Concorda-se com o segundo posicionamento. Não há exigência constitucional ou legal de uma lei específica para cada transação. A atribuição de margens de discricionariedade ao Poder Executivo, por meio de cláusulas gerais, conceitos indeterminados e parâmetros máximos e mínimos, é possível, desde que não haja a caracterização de delegação legislativa.

### 3.2.2 Litígio

Para que seja possível a transação tributária, o Código Tributário Nacional exige a presença de um litígio que se pretenda encerrar. Há, contudo, diferentes posicionamentos quanto aos requisitos que o configuram.

#### 3.2.2.1. Alcance

De acordo com o conceito de Francesco Carnelucci,<sup>218</sup> amplamente disseminado na doutrina, a lide é um conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida deduzida no Poder Judiciário, o que significa que deve haver uma disputa em que as partes conflitantes tenham se contraposto uma à outra. Não basta que o litígio seja anunciado, a resistência é imprescindível, como pontua Hugo de Brito Machado.<sup>219</sup> Por isso, uma execução fiscal contra a qual

---

<sup>211</sup> TORRES, op. cit., 101-102.

<sup>212</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 1324.

<sup>213</sup> MENDONÇA, op. cit., p. 176.

<sup>214</sup> BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 130.

<sup>215</sup> DÁCOMO, op. cit., p. 192.

<sup>216</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. Arbitragem e transação tributária: verificação de compatibilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 48, 1999, p. 58.

<sup>217</sup> SANTOS, Helder Silva. **Transação Tributária: limites, desafios e propostas**. 2020. 166p. Dissertação (mestrado profissional). Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo. São Paulo, 2020, p. 75.

<sup>218</sup> "La litis, por tanto, puede definirse como un conflicto (intersubjetiva) de intereses calificado por una pretensión resistida (discutida). El conflicto de intereses es su elemento material, la pretensión y la resistencia son su elemento formal." CARNELUTTI, Francesco. **Instituciones del Proceso Civil**. Traducción de la quinta edición italiana por Santiago Sentis Melendo. Volumen I. Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1959. p. 28.

<sup>219</sup> MACHADO, op. cit., p. 116-117.

não foi apresentada nenhuma defesa não seria suficiente para caracterizar um litígio, por exemplo.

Além da resistência, uma linha de pensamento considera necessário que a pretensão e a resistência tenham sido apresentados perante o Poder Judiciário, pois apenas seria possível ter um litígio se houvesse processo.<sup>220</sup> Nessa acepção, a transação tributária excluiria as discussões administrativas. Por serem procedimentos de controle de legalidade de atos administrativos ainda não definitivos, não seria possível falar em pretensões opostas entre contribuintes e os entes tributantes, nem em litígio, pois o interesse das partes de que a exigência fiscal esteja de acordo com o ordenamento jurídico é convergente e não antagônico.<sup>221</sup>

Outra posição, mais ampla, inclui as discussões administrativas, sob o fundamento de que é possível identificar a controvérsia e a resistência, razão pela qual poderia ser terminada por meio da transação. Essa abordagem se preocupa com o encerramento da conflituosidade, independentemente do ambiente no qual a discussão foi travada, e considera que seria excessivo exigir a judicialização da questão, pois a eficácia do instituto seria reduzida. Posicionam-se nesse sentido Paulo de Barros Carvalho,<sup>222</sup> Hugo de Brito Machado<sup>223</sup> Luiz Dias Martins Filho e Luiz Inácio Adam,<sup>224</sup> Phelippe Toledo<sup>225</sup> e Helder Silva Santos.<sup>226</sup> A Constituição reconhece a figura dos litigantes em processo administrativo no art. 5º, LV, razão pela qual a relevância do ambiente no qual a discussão é travada diminui para fins de transação.

Uma corrente ainda mais ampla considera que sequer seria necessária a existência de uma insurgência manifestada, pois haveria litígio diante da mera frustração de uma pretensão. Dessa maneira, a ausência de pagamento seria suficiente para caracterizar o litígio. Seria o caso de uma lide de pretensão insatisfeita, na classificação de Carnelucci,<sup>227</sup> como entendem Geila Lúcia

---

<sup>220</sup> MARTINS FILHO, ADAMS, op. cit., p. 20.

<sup>221</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>222</sup> CARVALHO, op. cit., p. 549-550.

<sup>223</sup> MACHADO, op. cit., p. 116.

<sup>224</sup> MARTINS FILHO, ADAMS, op. cit., p. 20.

<sup>225</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 117.

<sup>226</sup> SANTOS, op. cit., p. 73.

<sup>227</sup> “La resistencia a la pretensión puede consistir en que, aun sin lesionar el interés, el adversario conteste a la pretensión o, por el contrario, en que, sin contestar a la pretensión, lesione el interés;

Barreto Barbosa<sup>228</sup> e Rogério Campos,<sup>229</sup> e que teria sido adotada na Lei n.º 13.988/2020, que admite modalidades de transação mesmo sem oposição do contribuinte. Esse posicionamento também é adotado na Nota Conjunta SEI nº 3/2018/PGACET/PGDAU/PGFN-MG, que considera que não é necessário sequer o ajuizamento da execução fiscal para caracterizar o litígio nos termos do art. 171 do CTN, mas a mera falta de pagamento.<sup>230</sup>

Essa noção ampliada de litígio, que alarga também as possibilidades da transação, é indiferente às relações jurídico-processuais e seus respectivos ônus para as partes. Porém, o art. 171 do CTN exige que a transação proporcione dois tipos de extinção, a do litígio e a do crédito tributário. Ao tratar essas situações como fenômenos distintos, verifica-se que a mera falta de pagamento é insuficiente para que haja transação e que as discussões não podem ser desconsideradas, sob pena de haver apenas um tipo de extinção.

#### 3.2.2.2. Dúvida

A existência do litígio, por si só, é considerada insuficiente por Paulo Ricardo de Souza Cruz para que haja a transação,<sup>231</sup> que entende ser imprescindível que haja uma dúvida (*res dubia*) que se pretende eliminar, pois, em seu entendimento, nem todo litígio implicaria a presença de dúvida. Essa dicotomia também aparece no entendimento de Oswaldo Othon, quando o autor admite a transação somente nos casos de pretensão resistida e de relação jurídica duvidosa.<sup>232</sup> Phelippe Toledo, por sua vez, considera que o litígio sempre pressupõe a existência de dúvidas.

---

puede ocurrir también que la resistencia se la -despliegue sobre la una y sobre la otra línea a la vez.

Tanto la contestación como la lesión de la pretensión, del mismo modo que la pretensión, son dos actos jurídicos, pero de diversa especie: la contestación, como la pretensión, una declaración; la lesión es, por el contrario, una operación jurídica (infra D. 294).

Se distinguen así, en razón de la cualidad de la resistencia, la litis de pretensión contestada y la litis de pretensión insatisfecha. A la primera se le puede dar también el nombre de controversia (supra, n. 5).” (CARNELUTTI, op. cit., p. 31-32)

<sup>228</sup> DINIG, G; op. cit., p. 204.

<sup>229</sup> CAMPOS, op. cit., p. 429.

<sup>230</sup> Cf. CAMPOS, op. cit., p. 429-430.

<sup>231</sup> CRUZ, op. cit., p. 192.

<sup>232</sup> SARAIVA FILHO, op. cit., p. 63.



Se há provas robustas sobre os fatos e é incontroversa a aplicação da lei, Heleno Torres entende que a transação é injustificável.<sup>233</sup> Assim, no caso de ausência de dúvidas, eventuais concessões que desonerem parcialmente o crédito tributário para terminar o litígio indicariam a presença de remissão ou anistia, mas não de transação, na visão de Paulo Ricardo de Souza Cruz.<sup>234</sup>

A questão passa a ser, então, a de identificar se qualquer tipo de dúvida legitimaria a transação ou não. Diferentes autores consideram que a transação em matéria tributária tem como requisito a presença de questões fáticas ou jurídicas duvidosas referentes às regras de incidência tributária e de obrigações acessórias (apesar de a fronteira entre esses dois tipos de matéria não ser muito precisa nas diferenciações doutrinárias) ou dúvidas quanto ao próprio êxito da cobrança.

### 3.2.2.3. Matéria de fato

Quanto às dúvidas de fundo fático, estas devem tratar de como determinada situação ocorreu.<sup>235</sup> Afastar a incerteza sobre os contornos de determinado evento propiciaria uma melhor mensuração da realidade e a consequente definição do montante a ser pago. Carlos Yuri Araújo Moraes considera que a transação permitiria afastar estimativas indiretas e reduzir penalidades no caso de erro do contribuinte,<sup>236</sup> e possibilitaria um ato administrativo participativo que permite melhor delimitação do conceito indeterminado segundo os dados concretos.<sup>237</sup> Por outro lado, não parece ser cabível a transação no caso em que a Administração tenha dúvidas sobre se determinado fato gerador de tributo ocorreu,<sup>238</sup> pois nesse cenário a Administração Tributária nem sequer possui uma efetiva pretensão.

Os lançamentos tributários dependem da identificação dos elementos fáticos que atraem a incidência de determinada norma, os quais devem ser

---

<sup>233</sup> TORRES, op. cit., p. 301.

<sup>234</sup> CRUZ, op. cit., p. 220.

<sup>235</sup> Ibid, p. 193.

<sup>236</sup> MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 490.

<sup>237</sup> MORAIS, op. cit., p. 491.

<sup>238</sup> MENDONÇA, op. cit., p. 166.

matéria de prova pelo Fisco, ônus do qual não é possível se desincumbir, salvo presunções legais. Por isso, para Heleno Torres seria necessário que a Administração Tributária conclua pela impossibilidade de um resultado satisfatório da sua investigação à luz dos princípios inquisitório e da verdade material para que haja a transação.<sup>239</sup> O autor chega a admitir a transação nos casos de ausência de certeza de configuração do fato gerador e de ausência de provas,<sup>240</sup> o que parece, entretanto, extrapolar as funções do instituto, que poderia abrir espaço para fazer concessões sobre a própria ocorrência do fato gerador.

#### 3.2.2.4. Matéria de direito

A doutrina também reconhece que a transação poderia ser adotada no caso de dúvida a respeito da interpretação do direito em determinada situação, especialmente nos casos em que a legislação adota conceitos indeterminados ou ambíguos. Sendo as normas jurídicas vertidas em texto, a possibilidade de interpretações diversas é inerente ao ordenamento jurídico.<sup>241</sup> A transação seria útil para enfrentar questões como valor venal, preço de mercado, valor de terra-nua, por exemplo.<sup>242</sup>

Paulo Ricardo de Souza Cruz considera que, se a incerteza deriva de má técnica legislativa e há diploma infralegal interpretativo, o objeto da transação seria mais limitado. Entretanto, o autor afirma que na zona intermediária de penumbra se admite um encontro de vontades entre a Administração e os contribuintes.<sup>243</sup>

Há, entretanto, riscos de interpretações distintas. Em regra, a transação não deve servir para a definição de um posicionamento da Administração, mas para encerrar o conflito. Os limites do direito positivo devem ser respeitados,<sup>244</sup> não sendo possível que a transação seja utilizada para infirmar o poder vinculante das leis e sua presunção de constitucionalidade.<sup>245</sup> A utilização de

---

<sup>239</sup> TORRES, op. cit., p. 301.

<sup>240</sup> Ibid, p. 305.

<sup>241</sup> TORRES, op. cit., p. 314.

<sup>242</sup> CRUZ, op. cit., p. 198.

<sup>243</sup> Ibid, p. 198.

<sup>244</sup> TORRES, op. cit., p. 314.

<sup>245</sup> SARAIVA FILHO, op. cit., p. 68.

transação para reconhecer ilegalidades ou inconstitucionalidades poderia romper a separação de poderes, que devem adotar os mecanismos próprios no caso de considerarem determinada legislação incompatível com o ordenamento jurídico. Carlos Yuri Araújo Moraes, por sua vez, afasta a possibilidade de a transação versar sobre matéria de direito, mas considera que questões relacionadas a conceitos determinados podem ser objeto de transação, pois entende que dizem respeito a questões fáticas.<sup>246</sup> Sobre a questão, Nathália Dacomo afirma que não se trata de transacionar em relação à norma geral, mas discutir a obrigação tributária para que se possa chegar a um acordo.<sup>247</sup>

### 3.2.2.5. Verdade material e mecanismos de afastamentos de dúvidas

Não se deve perder de vista que, se a Administração já apresentou sua pretensão fiscal ao contribuinte, presume-se que não haja dúvida a respeito dos fatos e da aplicação das leis, pois, a rigor, o momento de sanear dúvidas é pretérito ao lançamento. Posteriormente, caso o contribuinte consiga demonstrar um erro no lançamento ou a própria Administração identifique equívocos, o Código Tributário exige a retificação.<sup>248</sup> Da mesma forma, na esfera administrativa federal a autoridade julgadora tem a sua disposição amplos poderes para pedir diligências e deferir perícias, caso entenda necessário para averiguar os contornos das situações fáticas.<sup>249</sup> Além disso, caso haja dúvidas em relação a infrações tributárias, a solução do CTN é a aplicação do resultado mais favorável ao contribuinte.<sup>250</sup> Há, portanto, uma série de mecanismos previstos na legislação para lidar com as dúvidas que afetam as cobranças tributárias, o que significa que o sistema aponta que as exigências sejam norteadas pela certeza. Assim, o espaço para afastar dúvidas em direito tributário mediante a transação se mostra, a princípio, muito reduzido, o que realça a excepcionalidade desse mecanismo.

Por outro lado, a complexidade e a dinamicidade das operações tributadas, aliada às múltiplas formas de interpretação e às diferentes atividades

---

<sup>246</sup> MORAIS, op. cit., p. 490.

<sup>247</sup> DÁCOMO, op. cit., p. 131.

<sup>248</sup> Lei n.º 5.172/1996. art. 149, V.

<sup>249</sup> Decreto n.º 70.235/1972, art. 18.

<sup>250</sup> Lei n.º 5.172/1996. art. 112.

desenvolvidas por agente ativo e passivo da obrigação tributária em relação ao lançamento, alargam o campo da transação, na medida em que as autoridades estatais podem possuir dúvidas em relação aos fatos e ao direito aplicável. As constantes alterações de posicionamentos fiscais em respostas a consultas apresentadas pelos contribuintes e a instabilidade da coerência decisória na esfera administrativa e judicial demonstram uma insegurança jurídica que afeta o próprio Estado, que poderia buscar uma a transação para afastá-la.

### 3.2.2.6. Incerteza quanto ao pagamento e ao êxito

Uma outra acepção considera que outros tipos de dúvidas, não relacionadas à aplicação da regra jurídica, poderiam justificar a transação, como a incerteza em relação ao resultado da discussão administrativa, da ação judicial e da satisfação do crédito tributário. Nessa abordagem, mesmo que as partes contrapostas estejam convictas de que suas pretensões são as corretas do ponto de vista jurídico, a transação ainda poderia ser manejada, como forma de pôr fim à discussão.

Eurico Marcos Diniz de Santi, ao comentar o anteprojeto de lei de transação tributária de 2007, teceu fortes críticas ao pensamento que equipara litígio sobre a aplicação de regras e as dúvidas quanto ao êxito e ao pagamento.<sup>251</sup> Para ele, admitir essa possibilidade seria confundir litígio jurídico com econômico e possibilitar que o direito fosse substituído por um vazio jurídico originado de um cálculo econômico e discricionário que não teria legitimidade jurídica.<sup>252</sup> A transação funcionaria para assegurar um “não direito”.<sup>253</sup>

Paulo Ricardo de Souza Cruz considera que, se houver risco de declaração de inconstitucionalidade, mas a lei for clara, não é possível a transação apenas pelo risco de derrota no Poder Judiciário. O autor explica que o Executivo não pode deixar de aplicar a lei, o que seria uma invasão da competência do Poder Judiciário, sobretudo porque o sistema oferece mecanismos para o Executivo não aplicar leis consideradas inconstitucionais,

---

<sup>251</sup> SANTI, op. cit., p. 189.

<sup>252</sup> Ibid, p. 174.

<sup>253</sup> Ibid, p. 169.

como o veto (art. 66, § 1º, CF/1988) e a provocação do Poder Judiciário.<sup>254</sup> Paulo Ricardo de Souza Cruz destaca ainda que se o veto for derrubado, o Poder Executivo tem que cumprir a lei sob pena de violação da competência do Congresso e crime de responsabilidade (art. 85, VII, CF).<sup>255</sup>

### 3.2.2.7. Inexistência de previsão de razões para extinguir o litígio

Não há dúvidas de que a incerteza a respeito da qualificação dos fatos e da aplicação da norma jurídica possibilita uma efetiva contraposição de pretensões. Porém, por mais que se concorde que a transação pareça ser mais justificável nos casos de zona de incerteza da aplicação da norma, considerando que todo o sistema tributário está centrado na legalidade, que depende da esmerada identificação dos fatos, o CTN efetivamente não traz os motivos pelos quais o litígio deve ser encerrado mediante transação, a não ser a busca pela extinção do crédito tributário.

### 3.2.3 Concessões mútuas

As transações tributárias exigem concessões mútuas. Tanto o Fisco quanto o devedor devem abrir mão de parte de suas respectivas pretensões, caso contrário haverá apenas renúncia de uma das partes, e não uma transação, como explica Sacha Calmon.<sup>256</sup>

A mutualidade das concessões não significa equivalência entre as prestações e contraprestações, que podem ser de difícil comparabilidade.<sup>257</sup> Na transação tributária, cabe ao sujeito passivo avaliar se as concessões exigidas pela lei estão à altura das vantagens oferecidas pelo Fisco.

Como as concessões dos sujeitos ativo e passivo são estabelecidas em lei, Andrade Martins<sup>258</sup> e José Luiz Esquivel<sup>259</sup> consideram que não há espaço para negociação, nem paridade entre as partes, o que prejudicaria a

---

<sup>254</sup> CRUZ, op. cit., p. 203-205.

<sup>255</sup> Ibid, p. 205.

<sup>256</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 113.

<sup>257</sup> Ibid, p. 113.

<sup>258</sup> Cf. CRUZ, op. cit., p. 220.

<sup>259</sup> Cf. MENDONÇA, op. cit., p. 137.

configuração de concessões mútuas. Discorda-se desse entendimento, pois, ainda que o tipo de concessões seja definido em lei, não é a origem da definição do conteúdo da desistência das pretensões nem o fato de serem pré-determinadas que têm a aptidão de configurar a mutualidade, mas sim as simples cessões realizadas pelas partes.

A legislação complementar não elenca quais tipos de concessões são possíveis, nem sequer exemplificativamente, o que, a princípio, confere ampla liberdade ao legislador ordinário para definir o objeto da desistência do Fisco e quais concessões serão exigidas do devedor.

### 3.2.3.1. Concessões pelo Fisco

A redução de valores cobrados é admitida pela maioria da doutrina, que considera que o Fisco pode reduzir o valor do crédito tributário, afastando parcialmente a cobrança do tributo, dos juros e das multas.

Em relação aos valores acessórios ao principal, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou pela possibilidade de haver diferentes percentuais para redução de multas de mora e de juros, sem que haja necessidade de exclusões proporcionais, por serem remissões distintas, ao julgar um caso que envolvia as regras da Lei n.º 11.941/2009, nos Embargos de Divergência n.º 1.404.931 RS.<sup>260</sup> Isso significa que mesmo que as multas sejam excluídas, os juros que até então haviam incidido sobre tais penalidades não são automaticamente excluídos, o que depende de previsão legal. No julgamento em questão, houve dissidência quanto ao acerto dessa tese, sendo que a ministra Regina Helena Costa se posicionou que, em tal cenário, os juros estariam incidindo sobre valores não mais exigíveis, o que implicaria a necessidade de terem o mesmo tratamento. Esse julgado faz referência ao entendimento fixado de forma unânime na sistemática dos recursos repetitivos de que uma remissão de juros de mora não permite ao contribuinte, caso o débito esteja depositado em juízo, o levantamento dos juros remuneratórios, que possuem natureza diferente.<sup>261</sup> O

---

<sup>260</sup> BRASIL. STJ. EREsp 1404931 RS. Primeira Seção. Relator: Herman Benjamin. Brasília, DF, Sessão de 23/06/2021. DJe de 04/08/2021.

<sup>261</sup> BRASIL. STJ. REsp 1251513 PR. Primeira Seção. Relator: Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, Sessão de 10/08/2021. DJe de 17/08/2011.

relator dos Embargos de Divergência n.º 1.404.931 RS considerou que tal precedente influenciaria diretamente no deslinde da situação analisada, posicionamento afastado pela dissidência, de modo aparentemente acertado.

Além da redução de multa e de juros, é possível que a Fazenda deixe de cobrar parte do encargo legal e dos honorários.<sup>262</sup> O STJ, em julgamento realizado na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial n.º 1.353.826-SP, considerou, ao analisar o cabimento de honorários advocatícios no caso de desistência efetuada para adesão ao programa estabelecido pela Lei n.º 11.941/2009, que “à míngua de disposição legal em sentido contrário,” aplica-se a regra sobre honorários previsto no CPC (à época do julgamento, o art. 26, *caput*, do CPC/1973),<sup>263</sup> o que confirma a possibilidade de redução dos honorários como concessão. Esse entendimento foi confirmado em análise de caso referente ao parcelamento da Lei n.º 13.043/2014, que estabeleceu hipótese de renúncia de honorários.<sup>264</sup>

Há decisões anteriores que consideraram que nem sequer seria o caso de sucumbência, sob o fundamento de que nenhuma das partes sucumbiu,<sup>265</sup> o que afastaria a possibilidade de a redução de honorários ser caracterizada como uma concessão. Esse entendimento parece mais consentâneo com a natureza da transação, cujo objetivo é terminar o litígio de modo satisfatório para ambas as partes. Desse modo, a desistência unilateral em relação ao litígio, como se apenas uma das partes realizasse concessões, é sem sentido e não deveria ser suficiente para ensejar a condenação em honorários sucumbenciais de qualquer dos transatores.

O posicionamento do Recurso Especial n.º 1.353.826-SP, entretanto, não se aplica em relação aos embargos à execução fiscal. Como a execução fiscal já veicula o encargo do Decreto-lei n.º 1.025/1969, que contempla honorários, a Primeira Seção do STJ concluiu, no julgamento unânime e vinculante do Recurso

---

<sup>262</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 114.

<sup>263</sup> BRASIL. STJ. REsp 1.353.826 SP. Primeira Seção. Relator: Herman Benjamin. Brasília, DF, Sessão de 12/06/2013. **DJe** de 17/10/2013.

<sup>264</sup> BRASIL. STJ. REsp 1.553.005 PE. Primeira Turma. Relator: Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, Sessão de 23/2/2016. **DJe** de 16/9/2016.

<sup>265</sup> BRASIL. STJ. REsp 447.198/SC. Primeira Turma. Relator: Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma. Brasília, DF, Sessão de 17/12/2002, **DJ** de 17/2/2003, p. 235

Especial n.º 1.143.320-RS, que a condenação em honorários no caso de desistência para adesão a parcelamento seria um *bis in idem* incabível.<sup>266</sup>

Também é possível estabelecer parcelamento e formas diferenciadas de pagamento, o que inclui a possibilidade de quitação via dação em pagamento e compensação.<sup>267</sup>

Se há redução do crédito tributário, atraindo-se a incidência dos institutos da remissão e da anistia e seus respectivos requisitos.<sup>268</sup> Como será explicado adiante, o que diferencia as reduções feitas como concessões em transações são o contexto no qual são apresentadas e os requisitos para que sejam implementadas. Paulo de Barros de Carvalho discorda que a transação possa ser utilizada para reduzir o montante cobrado, pois nesse caso haveria remissão ou anistia, institutos que não poderiam ser manejados via transação.<sup>269</sup> Para o autor, as concessões possíveis ao Fisco se limitam às questões ancilares e às obrigações acessórias. Discorda-se desse posicionamento, pois não há proibição ao legislador ordinário nesse sentido. Se os entes federados podem conceder remissões e anistias mesmo que os contribuintes não tenham que cumprir qualquer condição, há competência para estabelecer a redução do crédito sob determinadas condicionantes e com o objetivo de extinguir litígios.

Não é possível estabelecer como concessão a constituição de um valor em prol do sujeito passivo, o que desvirtuaria a própria finalidade da transação de terminar litígios que discutam créditos tributários ainda não extintos, conforme Helder Silva Santos<sup>270</sup> e Priscila Faricelli.<sup>271</sup> Apesar disso, Faricelli admite a compensação com créditos constituídos, que não enfrentaria o mesmo problema, pois sua utilização propiciaria a extinção do crédito tributário.<sup>272</sup> Helder Silva Santos afasta essa possibilidade, pois considera que há um rito próprio para a compensação.<sup>273</sup> Concorde-se com o posicionamento de Faricelli, pois

---

<sup>266</sup> BRASIL. STJ. REsp 1.143.320/RS. Primeira Seção. Relator: Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília, DF, Sessão de 12/05/2010, DJ de 17/2/2003, p. 235

<sup>267</sup> Ibid, p. 115.

<sup>268</sup> CRUZ, op. cit., p. 220.

<sup>269</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. Paulo de Barros Carvalho. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, e-book, 18.4.

<sup>270</sup> SANTOS, op. cit., p. 114.

<sup>271</sup> MENDONÇA, op. cit., p. 174.

<sup>272</sup> Ibid, p. 175.

<sup>273</sup> SANTOS, op. cit., p. 114.



não se observa empecilho para estabelecer um mecanismo de compensação específico para transações.

A dação em pagamento é admitida, mas sua utilização não pode ser utilizada como subterfúgio para não observar a licitação na compra de equipamentos. Foi o que decidiu o Supremo Tribunal Federal na ADI 1.917-5/DF,<sup>274</sup> que julgava a ofensa ao princípio licitatório no caso de uma lei do Distrito Federal que instituiu uma transação por meio da qual o sujeito passivo poderia quitar os débitos mediante a dação de materiais para programas do Governo do Distrito Federal. O Tribunal considerou que o mecanismo funcionava como burla ao art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal.

Ives Gandra da Silva, entretanto, já se posicionou de forma contrária. O autor considera que não é necessário promover licitação prévia no caso de estabelecer a entrega de mercadorias como uma das concessões na transação, sob pena de inviabilizar o instituto. De acordo com seu posicionamento, a transação e a licitação são institutos paralelos, que não se confundem,<sup>275</sup> sendo a transação um instituto mais amplo e que pode admitir qualquer tipo de compensação de crédito tributário, desde que se atenda ao interesse público.<sup>276</sup>

### 3.2.3.2. Concessões pelo sujeito passivo

Como o objetivo da transação é extinguir o litígio e o crédito tributário, a desistência da defesa apresentada e a renúncia ao direito de ação em relação aos créditos tributários transacionados são algumas das concessões do sujeito passivo. Há entendimento doutrinário no sentido de que essa concessão é contrária à Constituição, pois afastaria o direito à prestação jurisdicional.<sup>277</sup> O

---

<sup>274</sup> ADI 1917. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Julgamento: 26/04/2007. Publicação: 24/08/2007.

<sup>275</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação tributária realizada nos exatos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional – Inteligência do dispositivo – Prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – Rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – Opinião legal. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 380.

<sup>276</sup> MARTINS, op. cit., p. 381.

<sup>277</sup> BECHO, Renato Lopes. FEDERIGHI, André Catta Preta. Análise Econômica da Transação Tributária: fundamentos de justificação e elementos de crítica. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre**

STJ, ao abordar a questão, em análise de parcelamentos, decidiu que a exigência de desistência de ação para utilização de parcelamento não é capaz de caracterizá-la como uma transação, conforme decisões nos Recursos Especiais n.º 739.037/RS<sup>278</sup> e n.º 786.215/PR.<sup>279</sup> Em tais julgados, haveria apenas pagamento incentivado e o contribuinte assume que o tributo é devido. A discussão surgiu para tratar de honorários sucumbenciais, aos quais o contribuinte fora condenado e que foram mantidos. A fundamentação das decisões sobre a impossibilidade de caracterização como transação nas situações analisadas não é aprofundada, mas parece considerar que a presença de confissão afastaria a transação.

De fato, a confissão, a princípio, não se compatibiliza com a figura da transação, cujo objetivo é encerrar o litígio sem que uma parte ceda completamente ou de modo mais intenso, caso em que estará mais próxima à renúncia total. Hugo de Brito Machado também destaca que a proposta de transação não configura confissão, nem reconhecimento, mas tentativa de consenso.<sup>280</sup> A confissão se limita a tratar da existência, inexistência ou modo de ser de um fato, sendo um meio de prova e não elemento constitutivo do direito, que é sempre constituído por um fato.<sup>281</sup> Por isso, a confissão de tributos ilegais ou inconstitucionais não produziria efeito algum, diante do caráter *ex lege* da obrigação tributária.<sup>282</sup> Já a renúncia não se refere ao fato, mas à titularidade do direito, como ressalta Daniel Gomes.<sup>283</sup>

Em julgamento repetitivo sobre confissão e cláusula de renúncia ao direito de ação referente a débito quitado em programa de parcelamento, o STJ decidiu que não se afasta a possibilidade de questionar o próprio pagamento, com base

---

**transação tributária:** à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 392-3944.

<sup>278</sup> BRASIL. STJ. REsp 739.037 RS. Segunda Turma. Relator: Castro Meira. Brasília, DF, Sessão de 17/5/2005, **DJ** 1/8/2005, p. 42.

<sup>279</sup> BRASIL. STJ. REsp 786.215 PR. Primeira Turma. Relator: Francisco Falcão. Brasília, DF, Sessão de 6/4/2006, **DJ** 4/5/2006, p. 144.

<sup>280</sup> MACHADO, op. cit., p. 127.

<sup>281</sup> GOMES, Daniel de Paiva. A renúncia às legações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se funda a defesa do contribuinte enquanto condição à celebração da transação em matéria tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-20.3.

<sup>282</sup> GOMES, D, op. cit., RB-20.3.

<sup>283</sup> *Ibid*, loc. cit.

nos aspectos jurídicos da obrigação tributária.<sup>284</sup> Por isso, Daniel Gomes considera que a renúncia às alegações de direito é irrelevante, pois pode ser afastada para rediscutir os aspectos jurídicos, o que não pode ser dito em relação ao instituto da coisa julgada e da eficácia preclusiva. Assim, o que impede a discussão futura não é a renúncia em si, mas os efeitos do trânsito em julgado e da preclusão.

Também em sede de repetitivos, todos os ministros da Primeira Seção do STJ concluíram que a confissão de créditos tributários fulminados pela decadência não tem o condão de constituir o crédito tributário.<sup>285</sup> Na ocasião, o voto do relator considerou que o posicionamento contrário implicaria conferir à confissão uma eficácia superior às regras sobre lançamento previstas no CTN.

Em outro julgamento, igualmente vinculante, a maioria dos ministros da Primeira Seção do STJ decidiu que a confissão em relação à matéria de fato é invalidada no caso de erro, dolo, simulação ou fraude, em razão do caráter vinculado do lançamento tributário, que exige retificações no caso de erros.<sup>286</sup> A corrente dissidente havia considerado que a confissão seria absoluta em relação a matérias fáticas, o que foi acertadamente afastado.

Tais decisões são cruciais para assegurar que a tributação seja pautada na correta aplicação da legislação e na hígida observância da verdade material para todos os contribuintes. Admitir que a confissão seja utilizada como justificativa para manutenção de entendimentos ilegais ou inconstitucionais, bem como tributação por ficção, seria conferir-lhe um papel superior às regras da legislação complementar e da Constituição, o que não se encontra na esfera de disponibilidade dos devedores.

Considerando que tais julgamentos tratam de regras previstas no CTN, as cláusulas de confissão em transações tributárias necessariamente estão adstritas a tais limites. Qualquer interpretação dissonante ou inovação contrária por parte dos entes federados seria inconstitucional por usurpar a competência

---

<sup>284</sup> BRASIL. STJ. REsp 1.133.027 SP. Primeira Seção. Relator: Luiz Fux. Relator para acórdão: Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, Sessão de 13/10/2010, **DJe** 16/3/2011.

<sup>285</sup> BRASIL. STJ. REsp 1355947/SP. Primeira Seção. Relator: Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, Sessão de 12/06/2013. **DJe** de 21/06/2013.

<sup>286</sup> BRASIL. STJ. REsp 1133027/SP. Primeira Seção. Relator: Luiz Fux. Redator do acórdão: Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, Sessão de 13/10/2010. **DJe** de 16/03/2011.

da legislação complementar para estabelecer normas gerais em matéria de direito tributário.

Além de abrir mão de direitos processuais, com os limites apontados, o sujeito passivo poderia aceitar antecipar o pagamento dos tributos por exemplo.<sup>287</sup>

### 3.2.3.3. Concessões com efeitos prospectivos

Além das concessões anteriormente exemplificadas, nos casos em que a transação se dê por meio da definição da qualificação de determinados fatos e da interpretação jurídica aplicável, surge a questão a respeito da existência da possibilidade de tanto o Fisco quanto o contribuinte se comprometerem a seguir esse entendimento em relação ao futuro. Trata-se de uma concessão com efeitos prospectivos, que faz com que a transação tributária terminativa do litígio tenha uma faceta preventiva, para evitar que a mesma discussão se instale.

Ainda que esse tipo de previsão possa constar do acordo, considerá-la uma concessão poderia significar que o posterior descumprimento da qualificação ou da interpretação jurídica acertada pelas partes reabriria os litígios extintos pela transação. Na verdade, o propósito de encerramento de discussões seria esvaziado, pois a terminação de litígios ficaria condicionada à ausência de controvérsias futuras. O que seria uma vantagem, torna-se uma fragilidade, e a extinção do próprio crédito tributário poderia ser questionada, mesmo que todas as obrigações referentes ao adimplemento tivessem sido satisfeitas. Ao invés de proporcionar segurança quanto ao futuro, nem o passado estaria pacificado.

As previsões com efeitos prospectivos devem ser manejadas com cautela no direito tributário, pois as transações neste ramo se destinam a propiciar a extinção de litígios e do crédito tributário.

Helder Silva Santos, por sua vez, considera possíveis efeitos prospectivos da transação tributária no caso de tributação recorrente, pois não se trata de transação preventiva, que, para o autor, tem como pressuposto a ausência de litígio ou de dúvida.<sup>288</sup> Para o autor, não faria sentido manter os litígios para situações idênticas futuras, como no caso de definição de dedutibilidade de

---

<sup>287</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 115.

<sup>288</sup> SANTOS, op. cit., p. 115.

determinado insumo para PIS/COFINS e alteração de valor venal para fins de IPTU ou ITBI.<sup>289</sup> O caso seria de manutenção dos efeitos do acordo, desde que não haja alteração no critério jurídico aplicável (nova lei ou novo entendimento jurisprudencial com efeitos erga omnes).<sup>290</sup> Como exemplo, Santos cita exemplo da Lei Municipal n.º 9.017/2005 do Município de Belo Horizonte, que alterou a base de cálculo no contexto de autorização de uma transação específica.<sup>291</sup> Entretanto, a alteração foi introduzida em lei e não por meio do acordo de transação.

#### 3.2.4 Efeitos extintivos

O efeito da transação deve ser encerrar o litígio existente. A utilização do termo “determinação” é considerada por muitos autores, como Phelippe Toledo, como um erro de digitação, sobretudo considerando que o projeto de lei apresentava em sua redação a palavra “terminação”.<sup>292</sup> Por sua vez, Anna Carla Duarte Chrispim sustenta que se deve considerar efetivamente a palavra “determinação”, de modo que o litígio seja determinado, razão pela qual a autora entende necessário que haja uma decisão sobre a pretensão jurídica resistida.<sup>293</sup> Apesar de este posicionamento ser um caminho que efetivamente elimine a dúvida que originou o dissenso entre as partes, o objetivo da transação tributária não é enfrentar o mérito, mas extinguir o litígio. Exigir a presença de uma decisão de mérito, mesmo que tomada por ambas as partes, parece excessivo em relação aos requisitos essenciais do instituto.

A transação também é trazida como hipótese extintiva do crédito tributário no art. 156, inciso III, do CTN. Apesar disso, há dissenso doutrinário a respeito dos efeitos da transação tributária em relação à extinção do crédito tributário.

Como a transação é um acordo, este, por si só, não teria força para fulminar o crédito tributário, que apenas é extinto com um ato ou fato que encerra

---

<sup>289</sup> Ibid, p. 116.

<sup>290</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>291</sup> Ibid, p. 115.

<sup>292</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 115.

<sup>293</sup> CHRISPIM, Anna Carla Duarte. **Transação Tributária no Paradigma do Estado Democrático de Direito Socioeconômico Cultural**: o tênue limite entre a afronta ao dever fundamental de pagar tributos e a mutação da legalidade estrita rumo a juridicidade consensual dialógica. 2009. 185p. Dissertação (Mestrado em Direito). Curso de Pós-graduação em Direito - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2009, p. 88.

a relação jurídica entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.<sup>294</sup> A transação tributária apenas facilitaria a extinção, ao prever de qual modo o sujeito passivo quitará a dívida, que seria, então, extinta com o adimplemento das condições pactuadas. Nessa hipótese, a verdadeira causa da extinção seria o pagamento. Como sintetizam Carla de Lourdes Gonçalves,<sup>295</sup> Lázaro Reis Pinheiro Silva,<sup>296</sup> Juliana Furtado Costa Araujo e Paulo Cesar Conrado,<sup>297</sup> a transação extingue imediatamente o litígio e mediatamente a obrigação tributária. Esta parece ser a posição majoritária na literatura sobre o tema, defendida por Paulo de Barros Carvalho,<sup>298</sup> Paulo Ricardo de Souza Cruz,<sup>299</sup> Heleno Torres<sup>300</sup>, Priscila Faricelli,<sup>301</sup> Helder Santos<sup>302</sup> e Vanessa Spina.<sup>303</sup>

Outros autores, como Hugo de Brito Machado,<sup>304</sup> Paulo Henrique Figueiredo,<sup>305</sup> Phelippe Toledo,<sup>306</sup> e Leandro Paulsen,<sup>307</sup> que admitem a possibilidade de diminuição do valor do crédito tributário em uma transação, a parte da qual o Fisco abriu mão estaria extinta com a celebração da transação e

---

<sup>294</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 96.

<sup>295</sup> GONÇALVES, Carla de Lourdes. Rescisão da transação individual diante da declaração de inconstitucionalidade pelo STF. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-15.2.

<sup>296</sup> SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. Transação como mecanismo preparatório para extinção da obrigação tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-3.1

<sup>297</sup> ARAUJO, Juliana Furtado Costa. CONRADO, Paulo Cesar. Transação Tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da Lei 13.988/2020. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-1.2.

<sup>298</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, e-book, capítulo XIV, 6.

<sup>299</sup> CRUZ, op. cit., p. 176.

<sup>300</sup> TORRES, op. cit., p. 305.

<sup>301</sup> MENDONÇA, op. cit., p. 178.

<sup>302</sup> SANTOS, op. cit., p. 72.

<sup>303</sup> SPINA, Vanessa Damasceno Rosa. Transação de dívidas de pequeno valor. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-22.1.

<sup>304</sup> MACHADO, op. cit., p. 117.

<sup>305</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>306</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 98.

<sup>307</sup> PAULSEN, Leandro. A Transação Tributária. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 310.

o restante seria extinto com o pagamento. A extinção dos valores renunciados, contudo, estaria condicionada ao efetivo cumprimento dos termos acordados.

Uma terceira linha de pensamento, defendida por Luís Eduardo Schoueri,<sup>308</sup> Nathália Dacomo,<sup>309</sup> Anna Carla Duarte Chrispim<sup>310</sup> e Igor Mauler Santiago,<sup>311</sup> prestigia a literalidade do CTN e entende que a transação tributária extingue o crédito tributário por completo, assim que o acordo for celebrado. A avença implicaria a novação e o crédito até então tributário se extinguiria e, em seu lugar, nasceria um crédito fazendário, nos termos pactuados. Esse entendimento foi acolhido pelo STJ no Recurso Especial n.º 514.351/PR.<sup>312</sup>

Como o CTN proporciona um amplo espaço de liberdade para definição do formato da transação, tanto a imediatidade do efeito extintivo da obrigação tributária quanto o seu condicionamento ao adimplemento das condições celebradas podem ser adotadas pela legislação ordinária que estabelece a transação.

### 3.3 Natureza jurídica

Assim como ocorre em relação à transação do direito privado, é controvertida a natureza jurídica da transação tributária, se seria um ato administrativo ou um contrato de direito público.

Para Onofre Alves Batista Júnior,<sup>313</sup> Natália Dácomo<sup>314</sup> e Helena Junqueira,<sup>315</sup> a transação tributária seria um contrato administrativo, pois a Administração Pública renuncia a uma imposição unilateral e adota um instrumento que, além de extinguir obrigações, é capaz de modificá-las. Nessa linha, a negociação é essencial à transação.

O entendimento que parece prevalecer na doutrina, por outro lado, é de que a transação é um ato administrativo que reflete um acordo entre as partes, firmado em momento anterior. Natália Dácomo a classifica como um ato

---

<sup>308</sup> SCHOUERI, op. cit., Capítulo XV, 4.

<sup>309</sup> DÁCOMO, op. cit., p. 116.

<sup>310</sup> CHRISPIM, op. cit., p. 86.

<sup>311</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>312</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>313</sup> BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 327; BATISTA JÚNIOR, op. cit., 364.

<sup>314</sup> DÁCOMO, op. cit., p. 113.

<sup>315</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 95.

administrativo participativo, espécie do gênero ato negocial, cujos efeitos são queridos por ambas as partes, como é o caso da licença, autorização, admissão, permissão, nomeação, exoneração, que não são negócios jurídicos.<sup>316</sup> Para a autora, a classificação como ato administrativo atrai os seus elementos típicos, a saber, o sujeito, o objeto, a forma, o motivo e a finalidade.<sup>317</sup>

Helena Torres considera que seria um ato administrativo por ser a transação o resultado de um procedimento, que constituiria um crédito fazendário, cuja extinção dependeria da observância dos termos acordados, tratando-se de norma individual concreta.<sup>318</sup> O autor considera, inclusive, que os termos transacionar e transigir não deveriam ser confundidos para afastar o caráter contratual.<sup>319</sup>

Victor Borges Polizeli também considera se tratar de ato administrativo, ainda que faça parte de um gênero de contratos fiscais.<sup>320</sup> Na mesma linha, Arnaldo Sampaio Godoy considera que a transação seria um contrato fiscal aparente,<sup>321</sup> conceito trabalhado por José Casalta Nabais.<sup>322</sup> Phelippe Toledo concorda com a classificação de ato administrativo e também ressalta que não se trata de um ato meramente unilateral, mas realça que essa discussão não ganhou força nem importância do ponto de vista prático.<sup>323</sup>

### 3.4 Proximidade e distanciamentos com outros institutos

Dadas as diferentes possibilidades de concessões que podem ser oferecidas em uma transação tributária, é relevante a identificação das semelhanças e das diferenças em relação a outros institutos, que possuem regimes jurídicos próprios. Essas regras podem ser atraídas para a transação tributária, caso, por exemplo, haja redução do crédito tributário, que pode se dar por anistia, remissão, denúncia espontânea.

---

<sup>316</sup> DÁCOMO, op. cit., p. 102.

<sup>317</sup> Ibid, p. 125.

<sup>318</sup> TORRES, op. cit., p. 306.

<sup>319</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>320</sup> POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos Fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário Brasileiro**. 2013. 315p. Tese (Doutorado em Direito). Curso de Pós-graduação em Direito - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p. 276.

<sup>321</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 95.

<sup>322</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>323</sup> TOLEDO, op. cit., p. 97.



### 3.4.1 Remissão

A remissão é a redução do próprio valor do crédito tributário. Conforme Paulo de Barros Carvalho, esse instituto extingue o vínculo obrigacional tributário, diferente da anistia, que extingue o liame de cunho sancionatório.<sup>324</sup> Assim como a transação, a remissão é incluída como modalidade de extinção do crédito tributário no art. 156 do CTN.

De acordo com o art. 172, incisos I a V, do CTN, a autoridade administrativa poderia autorizar a remissão, em despacho fundamentado, nos casos deve ser estabelecido em situações específicas, a saber:

- “I – à situação econômica do sujeito passivo;
- II – ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
- III – à diminuta importância do crédito tributário;
- IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.”

Entretanto, Misabel Derzi entende que esse dispositivo não é compatível com a Constituição de 1988, que exige que a remissão seja disciplinada via lei.<sup>325</sup> Luís Eduardo Shoueri<sup>326</sup> e Phelippe Toledo<sup>327</sup> entendem, ainda, que a remissão apenas podem ser concedida em determinadas situações, para atingir objetivos de praticabilidade e justiça.

Caso a lei estabeleça a redução do valor do tributo sem exigir nenhuma concessão ou manifestação de vontade por parte do sujeito passivo<sup>328</sup> e os valores não estejam em discussão, haverá remissão e não transação. Caso tais requisitos estejam presentes, haverá uma transação que tem a remissão como uma das concessões do sujeito ativo. Nessa hipótese, o crédito do qual se abriu mão não é definitivamente perdoado até que todas as condições definidas tenham sido cumpridas.

---

<sup>324</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, e-book, capítulo XIV, 7.

<sup>325</sup> Cf. atualização em: BALEEIRO, op. cit., 1327.

<sup>326</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 102-103.

<sup>327</sup> Ibid p. 103.

<sup>328</sup> Ibid, loc. cit.

### 3.4.2 Anistia

A anistia é o perdão das penalidades impostas por infrações tributárias, ocorridas antes da edição da lei que a institui.<sup>329</sup> Essa dispensa não pode abarcar infrações qualificadas como crimes, contravenções ou praticadas com dolo, fraude e simulação.<sup>330</sup> Também não pode, em regra, contemplar as infrações decorrentes de conluio entre pessoas naturais ou jurídicas, mas a lei pode dispor em sentido contrário.<sup>331</sup> Há a possibilidade de anistia geral ou limitada às infrações específicas relacionadas a um tributo, às sanções de até determinado valor, a determinadas regiões do território do ente tributante, por causa de situações peculiares, ou, ainda, sob a condição de pagamento do tributo em prazo definido pela lei ou pela autoridade administrativa.<sup>332</sup>

Diferentemente da transação e da remissão, a anistia não aparece no CTN como causa de extinção do crédito tributário, mas sim como causa de exclusão, no art. 175, II, do CTN, o que é criticado pela doutrina.<sup>333</sup>

A anistia pode se dar mediante exigência de pagamento do tributo. Caso, haja controvérsia em andamento, a redução das penalidades se torna uma das concessões em sede de transação.

### 3.4.3 Denúncia espontânea

A denúncia espontânea exige o pagamento total do valor referente ao tributo e aos juros, e exclui as penalidades, conforme o art. 138 do CTN. Trata-se de instituto que não pode ser combinado com a transação, pois tem como requisito a ausência de manifestação pelo Fisco de sua pretensão ou a ausência de constituição do crédito tributário, a teor da disposição do parágrafo único do art. 138 do CTN.

---

<sup>329</sup> Código Tributário Nacional, art. 180, caput.

<sup>330</sup> Código Tributário Nacional, art. 180, I.

<sup>331</sup> Código Tributário Nacional, art. 180, II.

<sup>332</sup> Código Tributário Nacional, art. 181, I e II.

<sup>333</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 103.

#### 3.4.4 Moratória e parcelamento

O alargamento do prazo pode se dar via moratória, que dilata o prazo para pagamento, e pelo parcelamento, que permite seu fracionamento. Antes da inclusão do parcelamento no CTN, este já era praticado e era considerado uma espécie de moratória, como explica Luciano Amaro.<sup>334</sup> Tanto a moratória quanto o parcelamento são causas de suspensão de exigibilidade. Conforme o art. 155-A, § 1º do CTN, o parcelamento, em regra, não modifica os valores de multa e juros, mas a lei pode dispor de forma contrária.

É comum que a doutrina<sup>335</sup> e a jurisprudência<sup>336</sup> diferenciem parcelamento da transação considerando que o primeiro suspende a exigibilidade, ao passo que a segunda extingue o crédito tributário. Essa diferenciação, que compara os efeitos dos institutos e não suas características ínsitas, exige o pressuposto de que a transação por si só teria força para extinguir o crédito tributário e implicaria novação. Salvo contrário, essa diferenciação perde relevância.

É possível que o parcelamento seja uma das concessões do Fisco em uma transação tributária. Caso seja concedido mesmo que não haja discussão do crédito tributário e sem exigir concessões do contribuinte, há parcelamento alheio ao instituto da transação.

#### 3.4.5 Negócio jurídico processual

Enquanto a transação versa sobre uma questão tributária, o negócio jurídico processual se volta às regras procedimentais do processo judicial. Conforme o art. 190 do CPC, as partes plenamente capazes podem ajustar o procedimento às especificidades do caso e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, o que pode se dar antes ou durante o processo.

No âmbito tributário federal, a Lei n.º 13.874/2018 incluiu o § 13 no art. 19 da Lei n.º 10.522/2002 e autorizou a PGFN a regulamentar a celebração de

---

<sup>334</sup> Ibid, p. 101.

<sup>335</sup> MARTINS FILHO, ADAMS, op. cit., p. 18.

<sup>336</sup> BRASIL. REsp 514.351 PR. Primeira Turma. Relator: Luiz Fux. Brasília, DF, Sessão de 20/11/2013, DJ 19/12/2003 p. 347.

negócios jurídicos processuais no seu âmbito de atuação, o que foi feito por meio das Portarias PGFN n.º 360/2018 e n.º 742/2018. A primeira Portaria disciplina o negócio jurídico processual referente à calendarização de atos processuais, cumprimento de decisões judiciais, realização ou conferência de cálculos, apresentação de recursos e sua desistência, inclusão de créditos no quadro de credores. Já a segunda trata de negócio jurídico processual em execução fiscal, que, além da calendarização, traz a possibilidade de planos para amortização de dívida, oferecimento de garantias, modo de constrição e alienação de bens.<sup>337</sup> Diante da possibilidade de um plano de amortização, Juliana Furtado Costa Araujo avalia que o negócio jurídico processual não se limita ao procedimento, podendo buscar a solução do litígio.<sup>338</sup> Paulo Cesar Conrado, por sua vez, considera que a previsão de plano de pagamento extrapola as possibilidades do negócio jurídico processual.<sup>339</sup>

Juliana Furtado Costa Araujo considera que o negócio jurídico processual e a transação tributária se aproximam, pois o papel do Poder Judiciário seria semelhante, limitado a tomar conhecimento do acordo celebrado, e é possível negociar garantias e diferimento de pagamento em ambos os mecanismos. Por outro lado, a autora avalia que há distanciamentos, pois, dentre outros pontos, o negócio jurídico processual não dispensa o provimento jurisdicional,<sup>340</sup> não encerra litígio ou concede descontos, nem exige confissão e renúncia, sendo útil ao contribuinte que pretende discutir o crédito tributário.<sup>341</sup>

### 3.5 Renúncia Fiscal

Uma das questões controversas a respeito da transação tributária que implique redução do crédito tributário é a necessidade de observância do art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Esse dispositivo estabelece que medidas

---

<sup>337</sup> ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Negócio Jurídico processual e transação tributária como instrumentos de conformidade fiscal. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-4.6.

<sup>338</sup> ARAUJO, loc. cit.

<sup>339</sup> JABUR NETO, Mario. Breve paralelo entre parcelamento, plano de amortização convencionado em negócio jurídico processual e transação e seu denominador comum. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-10.4.

<sup>340</sup> ARAUJO, op. cit., RB-4.9.

<sup>341</sup> Ibid, loc. cit.

desonerativas devem estar acompanhadas de estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e estar acompanhada de demonstração de que a renúncia foi considerada na estiva de receita orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais ou estar acompanhada de medidas de compensação que aumentem a receita.<sup>342</sup> O § 1º não lista a transação como um dos institutos que exige a necessidade de observância dessa medida, mas menciona a anistia e a remissão, que podem ser concessões do Fisco, e ainda possui uma cláusula aberta para exigir a observância dos requisitos postos em relação a todos os “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.”<sup>343</sup> Nessa linha, Eurico Diniz de Santi considera a transação incompatível com o art. 14, § 1º da LRF.<sup>344</sup>

Porém, a preocupação da Lei de Responsabilidade Fiscal é evitar o desperdício do dinheiro público e frear as renúncias fiscais.<sup>345</sup> A questão é que programas de transação, ainda que estabeleçam descontos, podem proporcionar um aumento na arrecadação a um custo menor para o Estado e de maneira mais rápida.<sup>346</sup> Daí parece ser um contrassenso exigir medidas compensatórias para manter o mesmo nível de receita, pois a expectativa é aumentar a arrecadação, e não o contrário. Heleno Torres considera que a transação não veicula renúncia de crédito tributário.<sup>347</sup>

Ao se pronunciar sobre a questão, Hugo de Brito Machado considera que o art. 14 da LRF é aplicável a todos os recursos indiscutivelmente certos para o Fisco, o que afastaria a sua observância para créditos litigiosos e duvidosos, de modo que a transação não precisaria observá-lo.<sup>348</sup> Machado também pondera que, além da literalidade do dispositivo não incluir a transação, não seria ainda possível considerá-la um benefício fiscal,<sup>349</sup> posição que foi acompanhada pelo STF na ADI-MC 2.401-5.<sup>350</sup>

---

<sup>342</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 131.

<sup>343</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 132.

<sup>344</sup> SANTI, op. cit., p. 185-186.

<sup>345</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 131.

<sup>346</sup> MENDONÇA, op. cit., p. 141.

<sup>347</sup> TORRES, op. cit., p. 307.

<sup>348</sup> MACHADO, op. cit., p. 119.

<sup>349</sup> *Ibid*, loc. cit.

<sup>350</sup> BRASIL. STF. ADI-MC 2.401-5 RS. Tribunal Pleno. Relator: Carlos Brito. Brasília, DF, Sessão de 06/11/2022, **DJ** 17/02/2006.

Onofre Alves Batista Júnior<sup>351</sup> considera que, se a transação é realizada em razão de uma incerteza objetiva, não se está diante de crédito certo e, dessa maneira, não é possível falar em renúncia, mesmo no caso de redução de tributo. Caso essa incerteza não esteja presente, são necessários lei específica e atendimento aos requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Porém, caso a transação seja um veículo para anistias e remissões, parece ser necessário atender os requisitos postos na Lei.<sup>352</sup> Há de haver algum tipo de controle que demonstre a viabilidade financeira da transação e parece ser o caso de instituição de uma regra de controle específica para transação, que leve em considerações suas peculiaridades.

Yuri Excalibur, por sua vez, considera que não há qualquer ponto de tangenciamento entre transação tributária e renúncia fiscal, que, conforme Ricardo Lobo Torres, equivale a um gasto tributário, feito pelo sistema tributário, para atingir objetivos econômicos e sociais, reduzindo a arrecadação e aumentando a disponibilidade do contribuinte, conforme os ditames do art. 89 da Lei 12.456/2011.<sup>353</sup> Além disso, o autor ressalta que não se pode perder o que não se tem.<sup>354</sup>

A questão, entretanto, parece ter sido superada pela Lei Complementar n.º 174/2020, cujo art. 3º afastou a caracterização de renúncia para transação tributária resolutive de litígio.<sup>355</sup>

### 3.6 Requisitos específicos

A depender do tributo, há requisitos específicos a serem observados, se a transação envolver anistia ou remissão. No caso do ICMS, por exemplo, exige-se que haja autorização do CONFAZ para qualquer redução, nos termos da Lei Complementar n.º 160/2017.

---

<sup>351</sup> BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 429.

<sup>352</sup> SANTOS, op. cit., p. 69.

<sup>353</sup> EXCALIBUR, Yuri. Transação tributária, indisponibilidade do interesse público e a Lei de Responsabilidade Fiscal: análise de conceitos jurídicos à luz da eficiência na gestão tributária. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 485.

<sup>354</sup> EXCALIBUR, op. cit., p. 486.

<sup>355</sup> Ibid, p. 487.

### 3.7 Efeitos na esfera penal

A celebração da transação tributária pode ou não ter efeitos na esfera penal, como explica Hugo de Brito Machado.<sup>356</sup> Para verificar a existência desses efeitos, é necessário identificar se o ilícito tributário configura uma ilicitude penal, os efeitos da transação, a existência de oferecimento de denúncia e as disposições legais. Nem toda infração tributária é um ilícito penal.<sup>357</sup> Caso o seja e haja uma transação que tenha implicado a extinção do crédito tributário e ainda não tenha sido apresentada a denúncia, a transação impede a persecução penal.<sup>358</sup> Se, por outro lado, a denúncia já houver sido apresentada, é necessário verificar o que a lei dispõe.<sup>359</sup> Como o Estado está interessado na terminação do litígio e é o titular da ação penal, é provável que haja efeitos da transação na esfera criminal.<sup>360</sup> Se a transação não implicar a extinção do crédito tributário, mas houver a previsão de sua suspensão, então a ação penal também deve ser suspensa.<sup>361</sup>

Nathália Dacomu considera que, em relação à transação tributária penal, o art. 9 da Lei n.º 10.684/2003 prevê a suspensão da pretensão punitiva e a extinção da punibilidade com o pagamento.<sup>362</sup>

### 3.8 Revisibilidade e nulidade

O conteúdo da transação, uma vez celebrado, não pode ser objeto de revisão unilateral pelo Fisco.<sup>363</sup> A celebração da transação não depende apenas do credor e, uma vez concluída, passa a ser um ato jurídico perfeito. Sua reversão se dá somente nos termos da lei e em razão do desrespeito às condições pactuadas, o que deve ser aferido mediante a observância das garantias do devido processo legal.<sup>364</sup> Heleno Torres considera que a revisão unilateral representaria uma violação à confiança recíproca, à boa-fé objetiva, ao

---

<sup>356</sup> MACHADO, op. cit., p. 120.

<sup>357</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>358</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>359</sup> MACHADO, op. cit., p. 120.

<sup>360</sup> Ibid, p. 121.

<sup>361</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>362</sup> DÁCOMO, op. cit., p. 129.

<sup>363</sup> TORRES, op. cit., p. 313; MENDONÇA, op. cit., p. 181.

<sup>364</sup> TORRES, op. cit., p. 311.

*pacta sunt servanda* e levaria à responsabilização objetiva do Estado.<sup>365</sup> O STF tratou de transação em FGTS na sua primeira Súmula Vinculante,<sup>366</sup> para indicar justamente a impossibilidade de sua reabertura.<sup>367</sup>

O Poder Judiciário também não pode rever os termos da transação. Sua atuação estaria vinculada a verificar eventual invalidade, seja por desrespeito à legalidade, à capacidade para transacionar ou irregularidade no processo de celebração da transação.<sup>368</sup> Priscila Faricelli de Mendonça afirma que o Poder Judiciário apenas poderia atuar para fazer cumprir o acordo ou para verificar invalidade do ato, nada mais.<sup>369</sup> A autora pontua ainda que o STJ entende que deve haver ação própria para apurar eventual irregularidade antes de decretar a nulidade da transação, conforme EResp 70.402, de 2000.<sup>370</sup>

Hugo de Brito Machado considera que, caso haja uma decisão favorável ao contribuinte em uma ação de repetição de indébito tributário no curso do cumprimento da transação (adimplemento das parcelas), não pode a Fazenda Pública simplesmente compensar os valores com a quantia devida pelo contribuinte nos termos do REFIS.<sup>371</sup> Isso porque haveria uma repactuação unilateral da transação, o que não é possível.

Caso seja proferida uma decisão vinculante pelo STF que esvazie a transação tributária, Carla de Lourdes Gonçalves avalia que há uma extinção benéfica ao devedor, que retira o caráter executivo do termo de transação, motivo pelo qual seria possível, inclusive, requerer a repetição de indébito dos valores pagos, considerando que o direito de ação surge a partir da ilegalidade do pagamento.<sup>372</sup> Na mesma linha, é o entendimento de Daniel Gomes, que considera que há cessação dos efeitos do acordo, com o dever de restituição dos valores recolhidos e não vinculação ao entendimento fazendário no que tange às parcelas vincendas e aos fatos geradores futuros em relações de trato sucessivo.<sup>373</sup> Contudo, o autor avalia que, se o sujeito passivo possuía ação da

---

<sup>365</sup> Ibid, p. 310.

<sup>366</sup> Ofende a garantia constitucional do ato jurídico perfeito a decisão que, sem ponderar as circunstâncias do caso concreto, desconsidera a validade e a eficácia de acordo constante de termo de adesão instituído pela Lei Complementar nº 110/2001.

<sup>367</sup> TORRES, op. cit., p. 311.

<sup>368</sup> MENDONÇA, op. cit., p. 181.

<sup>369</sup> MENDONÇA, op. cit., p. 182-183.

<sup>370</sup> Ibid, p. 180.

<sup>371</sup> MACHADO, op. cit., p. 122-123.

<sup>372</sup> GONÇALVES, op. cit., RB-15.4.

<sup>373</sup> Ibid, RB-20.1.



qual desistiu, não é possível restituir, nem parar de pagar, caso as alegações tenham sido acobertadas por coisa julgada material e sua eficácia preclusiva.<sup>374</sup> Porém, se o estado de direito muda, a transação tributária é impactada<sup>375</sup> e é desnecessária ação judicial para repetir indébito, a teor do Parecer PGFN n.º 396/2013, sendo possível o pedido retroativo.<sup>376</sup>

### 3.9 Transação preventiva

Considerando que se entende que o CTN exige a presença de litígio para que possa haver transação, a qual é tratada como modalidade extintiva do crédito tributário, o que pressupõe sua existência, o art. 171 do CTN não traz a possibilidade de transação preventiva. Como explicado no item 3.2.2.5, o momento anterior ao lançamento é a fase destinada à investigação do fato gerador, na qual todos os esclarecimentos e provas devem ser levantados para que a cobrança se pautar pela certeza, o que, a princípio, parece ser um campo fértil para transações para afastar dúvidas e evitar a instauração de litígios.

Por isso, Paulo Ricardo Souza Cruz admite a transação preventiva, que serviria apenas para elucidar determinados aspectos que repercutem na definição.<sup>377</sup> Hugo de Brito Machado entende que a transação preventiva, apesar de não estar prevista, é recorrentemente adotada, razão pela qual deveria ser disciplinada pelo CTN para trazer segurança às partes.<sup>378</sup> Helena Marques Junqueira considera que a própria natureza conflituosa da relação tributária, que muitas vezes se inicia já com a publicação da lei, justificaria a adoção da transação tributária preventiva.<sup>379</sup> Onofre Alves Batista Júnior também admite a transação para encerrar conflitos tributários apenas potenciais.<sup>380</sup>

Entretanto, a regra é que seria desnecessário celebrar acordos antes do lançamento. Uma vez apresentada a pretensão fiscal, caso não seja manifestada nenhum tipo de resistência, pressupõe-se que as partes estão de acordo e que o pagamento ocorrerá, de modo que a extinção se dará pelo curso normal. Por

---

<sup>374</sup> Ibid, RB-20.6.

<sup>375</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>376</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>377</sup> CRUZ, op. cit., p. 200.

<sup>378</sup> MACHADO, op. cit., p. 126.

<sup>379</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 117-118.

<sup>380</sup> BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 419.

isso, Oswaldo Othon considera que é um contrassenso admitir a transação preventiva.<sup>381</sup> O fato de a transação ser tratada como modalidade de extinção do crédito tributário também é apontado como uma razão para o entendimento de que o CTN apenas abarca a transação resolutiva, conforme entende Phelippe Toledo.<sup>382</sup>

Isso não significa que estariam fechadas as portas para outros instrumentos consensuais e para regras incentivadoras de pagamento mesmo quando o litígio não está instaurado.<sup>383</sup> Como exemplos desses instrumentos, podem ser citados a consulta, a denúncia espontânea, parcelamentos, remissões, anistias e consignação em pagamento, que contemplam situações em que o sujeito passivo da obrigação tributária não manifestou qualquer resistência a uma cobrança. Se esse for o caso, entretanto, essas regras afastam a caracterização de transação tributária.

A inadmissão da transação preventiva traz ainda questionamentos sobre os efeitos prospectivos da transação, o que é relevante para os casos em que a transação celebrada trata de uma dúvida jurídica referente a uma relação tributada de natureza continuada, como abordado no tópico 3.2.3.3.

### **3.10 Exigências de princípios constitucionais**

#### **3.10.1 Igualdade**

O princípio da isonomia exige, em suma, que as transações tributárias não veiculem vantagens injustificadas a determinados contribuintes, assegurando o mesmo tratamento aos contribuintes que estejam na mesma situação e que se levem em consideração as diferentes posições dos contribuintes para definir as concessões aplicáveis. A igualdade é um limitador da discricionariedade do Fisco, que não pode recusar celebrar uma transação com um contribuinte caso outro, nas mesmas condições, a tenha celebrado. A autoridade fiscal deve levar em conta a possibilidade de determinada transação

---

<sup>381</sup> SARAIVA FILHO, op. cit., p. 63.

<sup>382</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 118.

<sup>383</sup> Ibid, loc. cit.

ser celebrada com outros contribuintes que se encontrem na mesma situação, o que é chamado de efeito multiplicador por Helder Silva Santos.<sup>384</sup>

A veiculação de tratamentos diferenciados transformaria a transação tributária em instrumento político, na avaliação de Hugo de Brito Machado.<sup>385</sup> Diante dos riscos de favorecimento, Paulo Ricardo de Souza Cruz considera que não caberia à Administração definir quem são os iguais ou desiguais, tarefa que deveria ser desempenhada somente pela lei, levando os critérios de diferenciação constitucionalmente possíveis.<sup>386</sup> O autor alerta que há baixa probabilidade de revisão pelo Poder Judiciário em razão de violação à isonomia ser bem limitada, o que torna necessário o controle de atos da administração que, em regra, não são objeto da publicidade.<sup>387</sup>

A submissão de todos os casos à transação tributária abriria o risco de muitas concessões fiscais distintas, o que seria um risco à igualdade, na visão de Paulo Ricardo de Souza Cruz.<sup>388</sup> Por outro lado, as diferenças podem ser válidas, caso as diferenciações sejam compatíveis com a própria isonomia.

### 3.10.2 Eficiência

A Administração Tributária se subordina ao princípio da eficiência, que, como visto no tópico 3.10.2, exige a entrega de resultados efetivos, sem morosidade e ao menor custo, e sem o sacrifício de direitos.

A eficiência é uma das formas de concretização do princípio da economicidade previsto no art. 70 da Constituição, que, para Lucas Rocha Furtado, envolve também a eficácia e a efetividade.<sup>389</sup> O autor entende que a eficiência demanda que seja calculado o custo-benefício da atuação do Estado, o que requer planejamento para definição de metas e dos meios para alcançá-las. Posteriormente, a verificação da eficácia depende da identificação dos resultados e a efetividade é mensurada a partir da comparação dos resultados com as metas inicialmente traçadas.

---

<sup>384</sup> SANTOS, op. cit., p. 59.

<sup>385</sup> MACHADO, op. cit., p. 129.

<sup>386</sup> CRUZ, op. cit., p. 190.

<sup>387</sup> Ibid, p. 189.

<sup>388</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>389</sup> MARTINS FILHO, ADAMS, op. cit., p. 23.

No campo da cobrança tributária, a eficiência requer a utilização de mecanismos que acelerem a recuperação do crédito tributário litigioso a um custo mais baixo, sendo a transação tributária uma das possíveis formas para atingir esse resultado.<sup>390</sup> O ideal da arrecadação tributária é a sua espontaneidade, razão pela qual a utilização indiscriminada da transação tributária é vista com preocupação por muitos autores, que apontam que a transação poderia representar um estímulo ao inadimplemento. Por isso, uma análise da eficiência das transações tributárias que leve em consideração somente o volume arrecadado e a economia de recursos sem analisar eventuais impactos na espontaneidade da arrecadação é uma análise incompleta.<sup>391</sup>

Além disso, não é possível abandonar a legalidade em prol da eficiência, pois o aumento da arrecadação e da diminuição da litigiosidade não pode se dar a qualquer custo, como ressaltam Oswaldo Othon<sup>392</sup> e Hugo de Brito Machado.<sup>393</sup>

### 3.10.3 Impessoalidade

A impessoalidade exige que a transação tributária não veicule favorecimentos e que os interesses pessoais dos agentes fiscais não influenciem na celebração dos acordos. Ao comentar o anteprojeto de lei de 2007, Eurico Marcos Diniz de Santi considerou que o modelo então proposto de transação não seria compatível com a impessoalidade, por ser endereçada a grandes agentes econômicos, que teriam preferências,<sup>394</sup> e representaria uma externalidade negativa para a livre concorrência.<sup>395</sup>

O risco de corrupção, contudo, não é considerado suficiente para impossibilitar a transação tributária, considerando a possibilidade de mecanismos de controles de desvios. Hugo de Brito Machado ressalta ainda que

---

<sup>390</sup> CRUZ, op. cit., p. 181.

<sup>391</sup> MICHELIN, Dolizete Fátima. O anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária e os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e moralidade pública. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 343.

<sup>392</sup> SARAIVA FILHO, op. cit., p. 46.

<sup>393</sup> MACHADO, op. cit., p. 131.

<sup>394</sup> SANTI, op. cit., 188.

<sup>395</sup> Ibid, loc. cit.

a corrupção pode existir até mesmo na edição da lei e que, no caso da transação, todas as razões que a justificam devem ser apresentadas.<sup>396</sup> Phelippe Toledo Pires de Oliveira afirma que existem mecanismos de controle de eventuais desvios, como ações populares, ações civis públicas, mandados de segurança, etc., e órgãos de controle, como corregedorias, controladorias, tribunais de conta, polícia e o Poder Judiciário.<sup>397</sup> Helder Silva Santos considera que a descentralização dos poderes de decidir mitigaria os riscos de favorecimento.<sup>398</sup> Outra forma de afastar riscos à impessoalidade seria não utilizar a transação para definição de posicionamentos fiscais em relação matérias de direito. Conforme Paulo Souza Cruz, essa é uma tarefa dos atos regulamentares.<sup>399</sup>

#### 3.10.4 Moralidade

O princípio da moralidade exige que as partes não utilizem a transação tributária para fins que desvirtuem o instituto. A transação tributária não pode ser utilizada para enriquecimento ilícito de qualquer das partes,<sup>400</sup> nem para agravar a situação do contribuinte. O Poder Público não pode manejá-la de modo enganoso, incluindo créditos sabidamente indevidos, seja porque já extintos pela prescrição, seja porque a invalidade do crédito é consequência de alguma decisão judicial com efeitos *erga omnes* ou de alguma alteração legislativa.<sup>401</sup> Tampouco a transação pode ser utilizada como forma de coerção.

As autoridades fiscais devem zelar pelo cumprimento dos termos acordados e pela preservação das informações protegidas pelo sigilo.<sup>402</sup> Não é possível alterar as regras do jogo depois que as jogadas já foram executadas.

A moralidade exige colaboração entre as partes para celebração da transação e boa-fé objetiva, que tem como uma das funções preservar a confiança entre as partes.<sup>403</sup> Além de ser considerada uma consequência da moralidade, a boa-fé objetiva é aplicável às transações, como destaca Heleno

---

<sup>396</sup> MACHADO, op. cit., p. 126-127.

<sup>397</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 142.

<sup>398</sup> SANTOS, op. cit., p. 113.

<sup>399</sup> CRUZ, op. cit., p. 216.

<sup>400</sup> ANDRADE, op. cit., p. 366.

<sup>401</sup> CRUZ, op. cit., p. 217.

<sup>402</sup> MENDONÇA, op. cit., p. 160.

<sup>403</sup> TORRES, op. cit., p. 318.

Torres, por se tratar de um princípio geral de direito privado, e como a transação tem suas origens eminentemente privadas, este princípio seria de observância obrigatória, a teor do art. 109 do CTN.<sup>404</sup>

### 3.10.5 Publicidade

O princípio da publicidade exige transparência em relação às regras de celebração das transações tributárias, que devem ser de fácil acesso e simples compreensão, e a divulgação dos termos acordados e das recusas fiscais em aceitar propostas pelos contribuintes,<sup>405</sup> com a disponibilização dos respectivos fundamentos da posição administrativa. Além de assegurar o conhecimento da existência de transações, deve ser possível entender as razões para adoção de concessões específicas, inseridas dentro da margem de discricionariedade assegurada pela lei, e revelar “tudo que está suposto”.<sup>406</sup> O propósito da transparência é possibilitar o controle externo e o tratamento uniforme entre os contribuintes, assim como limitar a discricionariedade, como afirma Vasco Branco Guimarães.<sup>407</sup>

A disponibilização dos dados deve preservar as informações protegidas constitucionalmente por sigilo fiscal, sem que essa proteção comprometa o acesso público às transações e às razões que motivam os atos administrativos de concessão ou recusa de transação.<sup>408</sup> A conciliação entre a publicidade e a confidencialidade de determinadas informações deve assegurar a compreensibilidade dos acordos tributários.

Uma posição mais radical, defendida por Helder Silva dos Santos, considera que os contribuintes que busquem as transações tributárias deveriam abrir mão do sigilo fiscal de seus dados em prol de uma máxima transparência.<sup>409</sup> Ainda que se entenda o propósito dessa posição, o art. 145 da Constituição

---

<sup>404</sup> Ibid, p. 317.

<sup>405</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 137.

<sup>406</sup> DÁCOMO, op. cit., p. 131.

<sup>407</sup> GUIMARÃES, Vasco Branco. O papel da vontade na relação jurídico-tributária (Contributo para a compreensão da possibilidade técnico-legal da conciliação e transação como forma de extinguir o débito tributário. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 166.

<sup>408</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 137.

<sup>409</sup> SANTOS, op. cit., p. 111.

Federal expressamente exige que as autoridades fiscais protejam essas informações, o que é um óbice intransponível.

### 3.11 Exemplos no ordenamento federal

Luiz Dias Martins Filho e Luiz Inácio Lucena Adams destacam que antes mesmo do Código Tributário Nacional já se mostrava necessária a utilização de um instrumento para terminar litígios tributários.<sup>410</sup>

A Lei n.º 854/1949, que versava sobre contribuição de melhoria, estabelecia a possibilidade de acordo entre contribuinte e a Fazenda para definição do valor do imóvel.<sup>411</sup> A Lei n.º 1.341/1951 permitia a transação na hipótese de autorização expressa do Procurador-Geral nos casos em que a procuradoria desejasse terminar o processo.<sup>412</sup>

O Decreto-Lei n.º 1.184/1971, que tratava de liquidação de débitos fiscais de empresas em difícil recuperação, permitia a dação de bens imóveis em pagamento de créditos tributários federais constituídos até 31 de dezembro de 1970, incluindo “créditos reclamados em qualquer fase de tramitação administrativa ou judicial.”<sup>413</sup> A legislação previa que o requerimento implicava confissão irretratável da dívida e o art. 10 ainda dispunha a possibilidade de concessão de remissões de débitos fiscais “nas condições que estabelecer,” mesmo que em cobrança judicial, de “entidades de educação, de assistência social ou representativas de classe, empresas públicas, sociedades de economia mista ou suas subsidiárias, desde que a situação econômica do devedor justifique tal medida.”<sup>414</sup>

O art. 132 da Lei n.º 8.213/1991, que trata da Previdência Social, já admitia a possibilidade de transigência judicial, desde que houvesse anuência escrita “do Procurador-Geral do Instituto Nacional do Seguro Social INSS, ou do presidente desse órgão, quando os valores em litígio ultrapassarem os limites definidos pelo Conselho Nacional de Previdência Social.”<sup>415</sup>

---

<sup>410</sup> MARTINS FILHO, ADAMS, op. cit., p. 24.

<sup>411</sup> Lei n.º 854/1949, art. 3º, §§ 3º e 5º.

<sup>412</sup> Lei n.º 1.341/1951, art. 23.

<sup>413</sup> Decreto-lei n.º 1.184/1971, art. 1º.

<sup>414</sup> Decreto-lei n.º 1.184/1971, art. 10.

<sup>415</sup> Lei n.º 8.213/1991, art. 132.

O art. 6º da Lei n.º 8.218/1991, em sua redução original, estabelecia redução de 50% (cinquenta por cento) da multa de ofício em caso de pagamento integral no prazo de impugnação e de 30% (trinta por cento) após a decisão de primeira instância. O dispositivo foi modificado pela Medida Provisória n.º 449/2008 e pela Lei n.º 11.941/2009, originada dessa MP, que passou a prever reduções de 50% (cinquenta por cento), 40% (quarenta por cento), 30% (trinta por cento) e 20% (vinte por cento), dependendo da opção por parcelamento, de pagamento ou compensação e do momento da escolha.

O art. 59, § 1º da Lei n.º 8.383/1991 estabeleceu redução da multa de mora de 20% (vinte por cento) para 10% (dez por cento) em relação a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal não pagos até o vencimento, se o débito fosse pago até o último dia útil do mês seguinte ao do vencimento. O art. 60, revogado pela Lei n.º 11.941, estabelecia redução de 40% (quarenta por cento) da multa de lançamento de ofício, se o pagamento fosse feito no prazo da impugnação, e de 20% (vinte por cento), se parcelado após 30 (trinta) dias da decisão de primeira instância.

A redação original do art. 1º da Lei n.º 9.469/1997 estabelecia a possibilidade de transação e acordos ao Advogado-Geral da União e aos dirigentes máximos de autarquias, de fundações e de empresas públicas para terminar litígios em casos de até cinquenta mil reais e a não propor ações e recursos no caso de cobranças de até mil reais, nos termos da lei. Houve modificações pelas Leis n.º 11.941/2009 e n.º 13.140/2015, e a redação atual do dispositivo estabelece que os dirigentes estatutários da área afeta à questão devem participar da decisão de autorização da transação, sem menção a um teto de valor.

O art. 10, parágrafo único, da Lei n.º 10.259/2001, que instituiu os Juizados Especiais Cíveis e Criminais na Justiça Federal, expressamente autorizou aos representantes judiciais da União, autarquias, fundações e empresas públicas federais a conciliar, transigir ou desistir, nos processos da competência dos Juizados Especiais Federais. Assim, é admitida a possibilidade de transigir em ações anulatórias e declaratórias propostas por microempresas



e empresas de pequeno porte em causas de até 60 (sessenta) salários mínimos, como observa Hugo de Brito Machado.<sup>416</sup>

Os Programas de Recuperação Fiscal também trazem hipóteses de transação. O primeiro deles, estabelecido pela Lei n.º 9.964/2000, contemplava créditos tributários federais vencidos até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar. O §6º exigia “desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e de qualquer outra, bem assim à renúncia do direito, sobre os mesmos débitos, sobre o qual se funda a ação” para o caso de débito judicial com exigibilidade suspensa em razão de medida liminar em mandado de segurança.

O segundo programa foi o PAES, instituído pela Lei n.º 10.684/2003, que contemplava débitos vencidos até 28 de fevereiro de 2003, para os quais poderia haver parcelamento em até 180 (cento e oitenta) meses. No caso de débitos suspensos em razão de reclamações e recursos administrativos, medida liminar ou antecipação de tutela em ação judicial, o contribuinte deveria desistir da ação judicial, impugnação ou recurso e renunciar ao direito de ação.<sup>417</sup> Nessas situações, em havendo discussão judicial, os honorários sucumbenciais eram definidos em 1% (um por cento) do total do débito consolidado, referente à ação em que houve desistência.<sup>418</sup> O PAEX, instituído pela Medida Provisória n.º 303/2006, abarcava os mesmos débitos do programa instituído pelo PAES. Para adesão ao parcelamento, o art. 6º exigia desistência de ações ingressadas para requerer a inclusão nos programas de regularização anteriores. Essa medida provisória não foi convertida em lei e perdeu a eficácia.

Em 2008, foi estabelecido um novo programa pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, que contemplava débitos tributários vencidos até 30 de novembro de 2008, incluindo saldos remanescentes dos parcelamentos dos programas anteriores. Como condição de adesão, o art. 6º exigia a desistência de ações ajuizadas para solicitar ingresso nos programas de parcelamento anteriores. A MP n.º 615/2013, convertida na Lei n.º 12.865/2013, reabriu o prazo de adesão ao Programa na Lei n.º 11.941/2009, conforme o art. 17, o que ocorreu novamente com a MP n.º 651/2014, convertida na Lei n.º

---

<sup>416</sup> MACHADO, op. cit., p. 124-125.

<sup>417</sup> Lei n.º 10.684/2003, art. 4, II.

<sup>418</sup> Lei n.º 10.684/2003, art. 4, parágrafo único.

13.0143/2014, cujo art. 38 afastou os honorários advocatícios nas ações em que houve desistência por causa dos programas de regularização, disposição que foi posteriormente revogada pela MP n.º 783/2017.

A MP n.º 472/2009, convertida na Lei n.º 12.249/2010, criou, em seu art. 65, um parcelamento de 180 (cento e oitenta) meses para débitos tributários e não tributários administrados pelas autarquias, pelas fundações públicas federais e pela Procuradoria-Geral Federal. A adesão a esse Programa foi reaberta pelo art. 17 da Lei 12.865/2013.

A MP n.º 615/2013, convertida na Lei n.º 12.865/2013, também criou dois programas específicos. No art. 39, há um programa de regularização para débitos de PIS e COFINS devidos por instituições financeiras e equiparados vencidos até 31 de dezembro de 2013, com reduções de até 100% (cem por cento) dos valores das multas. O § 3º desse dispositivo exigia desistência das ações judiciais e das impugnações administrativas para esses débitos e a renúncia às alegações de direito que fundamentam as ações. No art. 40, foi criado um programa específico para débitos de IRPJ e CSLL referentes aos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior. O § 2º também exigia desistência de impugnações administrativas e ações judiciais e a renúncia às alegações de direito que fundamentam as ações.

Em 2017, a MP n.º 783/2017, convertida na Lei n.º 13.496, criou o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), que contemplava débitos tributários e não tributários vencidos até 30 de abril de 2017. Para os débitos em discussão, o art. 5º exigia desistência de impugnações administrativas e ações judiciais, com o afastamento expresso dos honorários judiciais.

Esses programas de transação são qualificados como formas de transação por Hugo de Brito Machado,<sup>419</sup> Leon Szklarowsky,<sup>420</sup> Priscila Faricelli de Mendonça<sup>421</sup> e Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy.<sup>422</sup> Mendonça considera

---

<sup>419</sup> MACHADO, op. cit., p. 122-123.

<sup>420</sup> SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Arbitragem na área tributária. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 470.

<sup>421</sup> MENDONÇA, op. cit., p. 144.

<sup>422</sup> Ibid, p. 153.

que não são soluções pactuadas, nem soluções autocompositivas de litígio,<sup>423</sup> mas conclui que são transações, pois há solução de litígio e concessões mútuas.<sup>424</sup> A autora destaca que o STJ teria desvinculado tais programas da transação por diferentes razões de decidir, seja por considerar que a transação apenas seria possível em relação a direitos disponíveis, a teor do que dispõe o Código Civil (Recurso Especial n.º 1.244.347), seja porque a extinção do crédito tributário não se daria pelo acordo, mas sim pelo adimplemento da obrigação (AgRG no REsp 1.280.482).<sup>425</sup> Porém, Faricelli também destaca que há decisão de que haveria a configuração da transação no caso em que o Fisco abriu mão dos honorários e o contribuinte abriu mão da ação (AgRG no Resp 1.231.738).<sup>426</sup>

Esses programas contemplam transações tributárias, mas também programas de anistia e remissão, quando não há um litígio a ser encerrado, o que afasta a caracterização de transação nos termos do art. 171 do CTN. Esse é o caso da Lei n.º 13.254/2016, que criou o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no Brasil. O art. 6º exigiu o pagamento de imposto de renda sobre os ativos objeto de regularização, a título de ganho de capital. O § 4º previu remissão de 100% (cem por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e dos encargos legais diretamente relacionados a esses bens e direitos, bem como a multa por não entrega de declaração de capitais brasileiros no exterior, e as penalidades aplicáveis pela Comissão de Valores Mobiliários ou outras entidades regulatórias e previstas em outros diplomas. A legislação, entretanto, não estabeleceu exigência de desistência de qualquer ação judicial.

---

<sup>423</sup> Ibid, p. 151.

<sup>424</sup> Ibid, p. 153.

<sup>425</sup> Ibid, p. 152.

<sup>426</sup> Ibid, loc. cit.

## 4 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

### 4.1 Contexto

A edição da Medida Provisória n.º 899/2020 e sua conversão na Lei n.º 13.988/2020 foram antecedidas por outros diplomas normativos que fomentaram a resolução de litígios extrajudicialmente. O próprio Código de Processo Civil de 2015 estabelece que o Estado deve incentivar a solução consensual de conflitos. Em relação à cobrança do crédito tributário federal, além dos exemplos citados na seção anterior, o ordenamento jurídico já contava com hipóteses de dispensa de contestação e de recurso, além de instrumentos como o Regime Diferenciado de Créditos Tributários pela Portaria PGFN n.º 396/2016, a sistemática de ajuizamento seletivo da execução fiscal instituída pela Lei n.º 13.606/2018 no art. 20-C da Lei n.º 10.522/2002 e disciplinada pela Portaria PGFN n.º 33/2018, o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita e a regulamentação do Negócio Jurídico Processual pela Portarias PGFN n.º 515/2018 e n.º 742/2018. O art. 37, inciso VIII, da Lei n.º 13.327/2016, estabeleceu que compete aos membros da AGU “propor, celebrar e analisar o cabimento de acordos e de transações judiciais e extrajudiciais, nas hipóteses previstas em lei.” Esses diplomas teriam favorecido a instituição da transação tributária, que, para determinados autores e conforme entendimento da própria Exposição de Motivos da Medida Provisória, ainda não estaria presente no ordenamento federal.<sup>427</sup>

A par desses instrumentos, os Programas de Recuperação Fiscal editados em diversas ocasiões a partir do ano 2000, contemplavam, ao menos parcialmente, modalidades de pagamento que podem ser consideradas transações tributárias, por se amoldarem no conceito do art. 171 do CTN.<sup>428</sup> A

---

<sup>427</sup> VERGUEIRO, Camila Campos. CPC/2015, regulamentação da transação e suas modalidades. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-2.2; ARAUJO, Juliana Furtado Costa Araujo. CONRADO, Paulo Cesar. Transação Tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da Lei 13.988/2020. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-1.3; OWANDA, ROCHMAM, op. cit., p. 71.-74.

<sup>428</sup> FRANHANI, Valdirene Lopes. Utilização de títulos públicos e precatórios para compensação de créditos tributários federais à luz da Lei 13.988/2020. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre**

previsão de concessões mútuas permite classificar tais programas como transações tributárias.<sup>429</sup> Como explica Leandro Paulsen, o que não se tinha era a transação tributária com este nome e com uma discricionariedade administrativa acentuada.<sup>430</sup> Da mesma forma, projetos de lei sobre transação tributária já tramitavam há mais de uma década no Congresso Nacional.

A Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 899/2020 lista como objetivos da transação (i) a redução de estoque de créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil arrecadação, que perfaziam aproximadamente R\$ 1,4 trilhão de reais no momento da propositura; (ii) aumento de arrecadação; (iii) esvaziamento da prática de parcelamentos genéricos; (iv) afastamento do modelo que considera somente o interesse privado e aproximação de uma diretriz de justiça fiscal; (v) redução de litigiosidade; (vi) e ganho de eficiência, ao possibilitar que a PGFN concentre esforços em outros casos. Afirma, também, que o instituto teria "bastante similaridade" ao instituto *Offer in Compromise*", previsto nos §§ 7121 e 7122 do capítulo 74 do *Internal Revenue Code*<sup>431</sup> e que permite uma análise casuística. A Medida Provisória logo ganhou a alcunha de "MP do Contribuinte Legal", que refletiria a ideia de que as vantagens para quitação de débitos junto a União Federal não beneficiaria contribuintes considerados sonegadores, mas apenas bons pagadores.<sup>432</sup>

Apesar de afirmar que sua fundamentação legal seria o art. 171 do CTN, a Lei n.º 13.988/2020 contempla créditos tributários e não tributários inscritos em dívida ativa. O modelo introduzido é apontado como uma nova forma de recuperação de créditos fiscais<sup>433</sup> e para diversos autores seria uma resposta

---

**transação tributária:** à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 458; GONÇALVES, op. cit., RB-15.2.

<sup>429</sup> BERNARDES, Flávio Couto. GODINHO, Luana Veloso Gonçalves. A Natureza Jurídica dos Programas de Recuperação Fiscal à Luz dos Institutos da Transação Tributária e da Anistia. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. SANTIAGO, Igor Mauler. FRATTARI, Rafhael. LOBATO, Valter de Souza (Orgs.). **Código Tributário Nacional 50 anos:** estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 247.

<sup>430</sup> PAULSEN, op. cit., p. 304.

<sup>431</sup> EXCALIBUR, op. cit., p. 478.

<sup>432</sup> FARO, Maurício Pereira. MOREIRA, Bernardo Motta Moreira. Transação: A utilizações de precatórios e créditos tributários. p. 320.

<sup>433</sup> DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. A Transação na Lei nº 13.988: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações com o sistema de precedentes do CPC/2015. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária:** à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 205.

para a ineficiência das execuções fiscais, repetidamente apontadas como meios custosos de baixa eficiência e que comprometem a celeridade do Poder Judiciário. Hugo de Brito Machado Segundo, por sua vez, considera que as transações não terão êxito nas situações em que a execução falha, pois as execuções fiscais não funcionam quando o devedor não é encontrado ou não tem patrimônio e nesse contexto também não haveria como transacionar.<sup>434</sup>

Após a aprovação da lei geral, foram editadas a Lei n.º 14.112/2021, que introduziu uma espécie de transação específica contribuintes em recuperação judicial deferida, e a Lei n.º 12.148/2021, que autorizou uma transação exclusiva para os contribuintes pertencentes ao setor de eventos, com o intuito de mitigar os efeitos das medidas de combate à pandemia da Covid-19. Essas leis guardam semelhança com os regramentos gerais, mas ofereceram condições melhores para o seu público-alvo, considerando as dificuldades financeiras enfrentadas.

## 4.2 Lei n.º 13.988/2020

### 4.2.1 Disciplina geral

#### 4.2.1.1 Discricionariedade

A Lei n.º 13.988/2020 assegura a União a possibilidade de celebrar a transação, nas modalidades previstas em lei, conforme juízo de conveniência e oportunidade, desde que seja atendido o interesse público.<sup>435</sup> Essa discricionariedade é limitada pela lei, pelos princípios “da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade”<sup>436</sup>. Para atender à transparência e viabilizar o atendimento da isonomia, o diploma legal afirma que diversas ações devem ser

---

<sup>434</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves notas sobre a transação tributária no âmbito federal (Lei 13.988/2020). In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS, Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 259.

<sup>435</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 1º, § 1º.

<sup>436</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 1º, § 2º.

tomadas, dentre as quais a divulgação dos termos de transação celebrados, assegurando o sigilo das informações legalmente protegidas.<sup>437</sup>

Observa-se uma forte delegação ao Poder Executivo para definir em quais situações é cabível transacionar, ficando autorizadas a Receita Federal e a PGFN regulamentarem a transação em relação aos créditos de suas competências. A cada edital ou proposta individual, há espaço para criação de novas regras, o que aumenta a margem para tratamentos diferenciados e o risco de ausência de coerência. Maurício Pereira Faro e Bernardo Motta observam que o desenho normativo é um exemplo do abuso da legislação delegante, que tem desparlamentarizado o direito tributário.<sup>438</sup> Da mesma forma, Renato Lopes Becho e André Catta Preta Federighi consideram que a delegação da decisão sobre transação ao Ministério da Economia distorce o sistema de competências constitucionais, pois há uma transferência de poder e o Congresso deixa de discutir o impacto financeiro-orçamentário das transações.<sup>439</sup>

Como definido na lei, a transação é instituída no interesse da administração e nada impede que nenhuma proposta seja feita ou que os limites máximos postos pelo legislador não sejam adotados.<sup>440</sup> Por outro lado, ainda que haja discricionariedade na definição do momento e dos requisitos da transação, uma vez atendidas as exigências da Lei, das Portarias e dos editais, não se permite a recusa pela Fazenda Nacional de celebrar a transação, pois o sujeito passivo passa a possuir o direito subjetivo de celebrá-la, passível de tutela pelo Poder Judiciário.<sup>441</sup>

A lei assegura a regulamentação da transação pela PGFN dentro de sua competência,<sup>442</sup> para estabelecer procedimentos, inclusive de rescisão, em

---

<sup>437</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 1º, § 3º.

<sup>438</sup> FARO, MOREIRA, op. cit., p. 328.

<sup>439</sup> BECHO, FEDERIGHI, op. cit., p. 394.

<sup>440</sup> CAMPOS, Rogério. Contencioso tributário de pequeno valor: microssistema de experimentação do novo paradigma de sistema multiportas em matéria tributária. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 432.

<sup>441</sup> CALANNI, Fabio Pallaretti. Transação Tributária: modalidades, proposta, hipóteses de rescisão e vedações. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 169.

<sup>442</sup> Art. 14.

conformidade com a Lei n.º 9.784/1999,<sup>443</sup> formato, requisitos da proposta, documentos exigíveis,<sup>444</sup> critérios para aferir o grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitar a transação individual e para conceder descontos, entre eles, o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança, e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam a idade da dívida inscrita, a capacidade contributiva e os custos da cobrança individual.<sup>445</sup>

O modelo inaugurado pela Lei n.º 13.988/2020 traz duas diferenças importantes em relação à transação disciplinada no Código Civil, abordada no capítulo 2. A legislação tributária confere ao credor fazendário um amplo espaço para definição das condições dos acordos, enquanto o devedor tem uma participação reduzida, e em alguns casos, inexistente, na formatação da pactuação. A legislação civilística, por outro lado, não estabelece o protagonismo de uma das partes como premissa, ainda que seja possível que uma delas tenha mais poder de barganha. Esse desequilíbrio é contrabalanceado na transação tributária federal pela exigência de observância da isonomia no tratamento dispensado aos devedores, um dever que não existe na seara particular.

#### 4.2.1.2 Modalidades

As diferentes possibilidades de transação tributária previstas na Lei n.º 13.988/2020 podem ser categorizadas considerando (a) a situação do débito; (b) o veículo da proposta; (c) a iniciativa da oferta; (d) a generalidade ou alcance subjetivo da proposta; (e) a disponibilidade; (f) o valor do débito e o tipo do devedor; e (g) a presença de discussão ou de simples cobrança.

Há três modalidades que levam em consideração a situação do débito: i) em cobrança da dívida ativa; ii) no contencioso judicial e administrativo tributário; e iii) no contencioso tributário de pequeno valor.<sup>446</sup> Diante dessa previsão, Paulo

---

<sup>443</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 14, I.

<sup>444</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 14, IV.

<sup>445</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 14, V.

<sup>446</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 2º.



Cesar Conrado,<sup>447</sup> Juliana Araujo<sup>448</sup> e Camila Vergueiro<sup>449</sup> identificam uma modalidade relacionada a conflitos exacionais, entendidos como as medidas articuladas pelo Fisco para cobrar os débitos diante do inadimplemento, e outra referente a conflitos antiexacionais, propostos pelo sujeito passivo para questionar a exigibilidade da obrigação tributária e que tem como referencial o estado de dúvida afirmado pelo particular na esfera administrativa ou judicial, não apenas o inadimplemento.<sup>450</sup> Paulo Cesar Conrado explica que a transação na cobrança não extingue a execução fiscal e o exercício da jurisdição fica sobrestado,<sup>451</sup> e que apenas a transação na forma antiexacional se amoldaria ao art. 171 do CTN.<sup>452</sup> Ainda que seja correta a afirmação de que a dúvida quanto à exigibilidade não seja o referencial da transação na cobrança, esta é possível mesmo que haja questionamento quanto à exigibilidade do débito. A separação entre transação na cobrança e no contencioso deve ser lida com cautela, diante da amplitude da primeira.

As transações na cobrança e no contencioso são ofertadas por meio de edital de adesão, podendo a primeira modalidade se dar também via proposta individual, apresentada pela PGFN,<sup>453</sup> pela Receita Federal<sup>454</sup> ou pelo devedor. Danilo Castro considera que essas modalidades guardam semelhança, respectivamente, com as moratórias geral e individual, previstas no art. 152 do CTN.<sup>455</sup> Para Fabio Calanni, a individual tem por principal característica a voluntariedade de uma das partes e o objetivo de estruturar de forma customizada as concessões, não havendo customização à situação concreta na transação por adesão.<sup>456</sup> Ainda que haja uma voluntariedade mais acentuada na proposta individual, ela também está presente na veiculada por meio de edital,

---

<sup>447</sup> CONRADO, Paulo Cesar. Transação antiexacional (contencioso) e sua possível incidência sobre a tese jurídica de fundo. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-16.3.

<sup>448</sup> ARAUJO, CONRADO, op. cit., RB-1.3.

<sup>449</sup> VERGUEIRO, op. cit., RB-2.5.

<sup>450</sup> CONRADO, op. cit., RB-16.4.

<sup>451</sup> CONRADO, op. cit., RB-16.10.

<sup>452</sup> CONRADO, op. cit., RB-16.11.

<sup>453</sup> Lei nº 13.988/2020, art. 10.

<sup>454</sup> Lei nº 13.988/2020, art. 10-A.

<sup>455</sup> CASTRO, Danilo Monteiro de. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário é um efeito presente na transação? In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-13.2.

<sup>456</sup> CALANNI, op. cit., p. 170-171.

pois a União não é obrigada a ofertá-la, nem o devedor tem a obrigação de aceitá-la. Além disso, é possível algum nível de customização, pois a capacidade de pagamento do devedor, mesmo no caso de transação por adesão, pode ser observada e é possível usufruir de diferentes editais.

Camila Vergueiro considera que o grau de generalidade da proposta foi adotado pela legislação, pois a individual seria mais específica e a via adesão seria mais ampla.<sup>457</sup> Mais do que a especificidade ou amplitude dos termos, que podem variar de acordo com o edital ou com o conteúdo da proposta individual, o alcance subjetivo parece ser mais adequado para classificar as transações, pois uma proposta por adesão alcança vários contribuintes, mas pode limitar as inscrições transacionáveis, ao passo que a individual alcança apenas os transigentes e pode abarcar a totalidade das inscrições em aberto.

Além disso, as modalidades por adesão apenas podem ser usufruídas enquanto aberto o período de adesão. Já as propostas individuais podem ser sempre apresentadas.

Para discussões administrativas e processos de cobrança envolvendo créditos de até 60 (sessenta) salários mínimos de pessoa natural e empresa de pequeno porte e microempresa, há a previsão de adoção de transações, de maneira genérica, e uma modalidade específica. A Lei n.º 13.988/2020 tem uma definição própria para microempresa e empresa de pequeno porte, não idêntica à do Simples Nacional, pois considera apenas os incisos I e II do art. 3º da Lei Complementar n.º 123/2006, que tratam de receita bruta.<sup>458</sup> Por isso, tanto o valor quanto características do devedor são necessários nessa hipótese. Diferente das demais modalidades, a mera inscrição em dívida ativa não é suficiente, exigindo discussão ou processo de cobrança.

Por outro lado, Diego Ribeiro afirma que a existência de insurgência não é critério classificatório, pois débitos não questionados podem ser objeto de transação, bastando haver inscrição em dívida ativa.<sup>459</sup> O autor afirma que não há elemento discriminatório hábil para dar tratamento desigual a administrados em situação análoga, sob pena de fomentar a figura do litígio.<sup>460</sup> Discorda-se

---

<sup>457</sup> VERGUEIRO, op. cit., RB-2.5.

<sup>458</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 6º.

<sup>459</sup> RIBEIRO, op. cit., RB-18.4.

<sup>460</sup> Ibid, loc. cit.

dessa posição, pois os ônus e riscos das partes são diferentes diante de um litígio posto, em que pode haver risco de sucumbência, por exemplo.

#### 4.2.1.3 Pressupostos

As propostas devem indicar a forma de quitação dos débitos<sup>461</sup> e a transação pode ser condicionada pelos atos regulamentares à observância de normas orçamentárias e financeiras.<sup>462</sup> Para transações de valores superiores ao fixado pelo Ministério da Economia ou pela AGU, assegura-se a possibilidade de condicionar a validade da transação à autorização expressa e prévia, sendo admitida a delegação.<sup>463</sup>

#### 4.2.1.4 Exigências ao contribuinte

A Lei exige que o contribuinte não tenha se comportado nem se comporte de modo a dificultar a recuperação do crédito fiscal. O diploma expressamente afirma que o transigente não pode utilizar pessoa interposta, natural ou jurídica, para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação dos bens, direitos, valores, reais beneficiários e seus interesses, em prejuízo da Fazenda,<sup>464</sup> e não pode alienar ou onerar bens sem comunicá-la, nos casos exigidos em lei.<sup>465</sup> Apesar dessas proibições, a regulamentação da transação na cobrança considerou que estas são hipóteses sanáveis, como explicado na seção 4.2.1.11.

A transação também não pode ser utilizada para prejudicar terceiros, nem pode ser utilizada de forma abusiva para limitar, falsear ou prejudicar de qualquer forma a livre concorrência e a livre iniciativa econômica.<sup>466</sup> O devedor não pode se beneficiar das reduções e adotar práticas anticompetitivas, nem acumular débitos para obter novos descontos, como explica Júlia Carneiro.<sup>467</sup>

---

<sup>461</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 3º, caput.

<sup>462</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 9º.

<sup>463</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 8º.

<sup>464</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 3º, II.

<sup>465</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 3º, III.

<sup>466</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 3º, I.

<sup>467</sup> CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. A transação tributária na Lei 13.988/2020: repercussões sobre a livre concorrência e o papel do devedor contumaz. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-6.4.

O contribuinte ainda deve provar que realizou as concessões exigidas, analisadas na seção 4.2.5, e quitar o débito na forma estabelecida.

#### 4.2.1.5 Exigências à Fazenda

Assim como o contribuinte, a União não pode se utilizar da transação de forma abusiva para limitar, falsear ou prejudicar de qualquer forma a livre concorrência e a livre iniciativa econômica.<sup>468</sup> A Fazenda deve disponibilizar todos os termos de transação, para viabilizar a isonomia, resguardando o sigilo das informações sobre os devedores e suas atividades.

#### 4.2.1.6 Impossibilidade

##### 4.2.1.6.1. Inadimplência Contumaz

A transação com devedor contumaz, como definido em lei, é proibida,<sup>469</sup> vedação que não constava no texto da Medida Provisória. Como ainda não foi editada a lei que defina o devedor contumaz, essa proibição não tem eficácia e seu alcance ainda há de ser definido.

Carlos Torres e Fernanda Vilares criticam essa proibição, que traria maiores prejuízos à sociedade e menor eficiência,<sup>470</sup> e Fabio Calanni considera que a vedação pode ser inconstitucional.<sup>471</sup> Júlia Carneiro também considera que a transação com devedores contumazes poderia funcionar como um estímulo à conformidade,<sup>472</sup> se houvesse sanções constritivas não pecuniárias no caso de descumprimento da transação, como revelação de patrimônio da pessoa jurídica e seus administradores e exigência de garantias, que são as

---

<sup>468</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 3º, I.

<sup>469</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 5º, III.

<sup>470</sup> TORRES, Carlos Alexandre Dias Torres. VILARES, Fernanda Regina. Pontos de contato entre transação tributária e direito penal. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. p. 64-65.

<sup>471</sup> CALANNI, op. cit., p. 195.

<sup>472</sup> CARNEIRO, op. cit., RB-6.11.

previstas no art. 4º, II e IV da Portaria PGFN n.º 742/2018.<sup>473</sup> A autora destaca ainda que o negócio jurídico processual é aplicável ao devedor contumaz.<sup>474</sup>

Essa proibição não alcança sonegadores. A Medida Provisória n.º 899/2019 proibia transação de multas do art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/1996 e do art. 80, §6º da Lei n.º 4.502/1964,<sup>475</sup> que se referem à sonegação, mas a lei retirou essa excludente. O Parecer da Comissão Mista do Congresso Nacional justificou a mudança em razão da efetividade, para que a transação alcançasse multas de valores maiores, da justiça fiscal, pois os percentuais das multas são elevados, e do abuso do fisco ao aplicá-las.<sup>476</sup> Essa mudança permitiu que a transação fosse celebrada com sonegadores e fraudadores, cujas práticas ferem a concorrência, como critica Júlia Carneiro. A autora pontua ainda que o abuso do fisco é amenizado pela participação do contribuinte no procedimento antes da inscrição em dívida ativa, que representa um controle prévio pelo CARF, havendo ainda um controle pela PGFN, o que, em seu entendimento, faz com que as razões do parecer percam efeito.<sup>477</sup>

A vedação também não inclui devedores com dissolução irregular,<sup>478</sup> que são expressamente contemplados pelo art. 25, IV, da Portaria PGFN n.º 6.757/2022 e pelo art. 23, III, da Portaria RFB n.º 208/2022. Da mesma forma, a previsão não exclui automaticamente devedores contra os quais haja arrolamento de bens e medida cautelar fiscal, pois a regulamentação expressamente afirma que os gravames decorrentes desses institutos são mantidos no caso de celebração de transação.<sup>479</sup>

#### 4.2.1.6.2. Nova transação

Caso tenha ocorrido rescisão da transação, não é possível transacionar com a Fazenda no prazo de 2 (dois) anos, mesmo em relação a créditos distintos.<sup>480</sup>

---

<sup>473</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>474</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>475</sup> Medida Provisória n.º 899/2019, art. 5º, § 2º, II.

<sup>476</sup> CARNEIRO, op. cit., RB-6.6.

<sup>477</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>478</sup> Ibid, RB-6.11.

<sup>479</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 45. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 8º.

<sup>480</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 4º, § 4º.

#### 4.2.1.6.3. Inexistência de conflito solucionado

A Lei prevê, em relação à modalidade cujo objeto seja contencioso de relevante e disseminada jurídica, não ser cabível a transação se já houver definição jurisprudencial vinculante, jurisprudência persuasiva nos termos do art. 927, I a IV, do CPC e parecer da PGFN indicando dispensa de contestação e recurso. Porém, silencia em relação as demais modalidades. Na regulamentação, consta a proibição de transação de controvérsia definida por coisa julgada material.<sup>481</sup>

Há rescisão caso decisão judicial definitiva prolatada antes da celebração da transação seja contrariada, conforme art. 18, parágrafo único, inserido no capítulo que trata da transação por adesão de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Rodrigo Massud considera que nesse caso não cabe transação, pois a conflituosidade resolvida impede a transação, sob pena de representar favor fiscal, em ofensa à igualdade, à isonomia e à indisponibilidade do crédito público<sup>482</sup> e o Fisco, por ter ganhado, tem o dever de cobrar, sob pena de improbidade;<sup>483</sup> mas em um segundo momento considera que essa coisa julgada é somente contra o contribuinte.<sup>484</sup> Essa exceção não faz sentido, sob pena de violação à isonomia, como ele mesmo coloca.

O fato de a vedação ser voltada à transação por adesão no contencioso leva ao questionamento se seria admissível a transação na cobrança, por adesão ou por proposta individual, na hipótese de trânsito em julgado. No entanto, este também não parece ser o caso, pois a transação não poderia servir como mecanismo para burlar os entendimentos jurisprudenciais fixados, sejam favoráveis ou contrários aos transigentes, nem a coisas julgadas materiais. Os créditos relacionados a tais entendimentos são incontroversos, não cabendo concessões para resolver dúvidas. Admitir, por exemplo, que os créditos considerados devidos poderiam ser transacionados individualmente, mas não na modalidade por adesão, representa riscos à isonomia.

---

<sup>481</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 14, V.

<sup>482</sup> MASSUD, Rodrigo G. n.º Transação de passivo contingente nos casos de virada jurisprudencial: coisa julgada, pressupostos positivos e negativos da transação no contencioso. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-19.5.

<sup>483</sup> MASSUD, op. cit., RB-19.6.

<sup>484</sup> Ibid, loc. cit.

Nessa linha, caso tenha ocorrido uma discussão e esta já tenha sido finalizada, não parece ser possível aderir a qualquer modalidade de transação, apesar de não haver essa expressa proibição legal. Caso contrário, haveria tratamento uniforme para devedores que perderam uma discussão e para aqueles que não discutiram ou que estão discutindo o débito, tornando irrelevantes eventual litígio e seu respectivo resultado.

#### 4.2.1.7 Concessões fazendárias possíveis

É possível redução do crédito tributário em todas as modalidades de transação,<sup>485</sup> mas a diminuição do valor do tributo apenas é possível nas modalidades específicas do contencioso.<sup>486</sup> O encargo legal do art. 1º do Decreto-Lei n.º 1.025/1969 também é reduzido em percentual pelo menos igual ao da redução de juros e de multas.<sup>487</sup> Também é possível conceder formas especiais de pagamento, como moratória e parcelamento.<sup>488</sup>

À exceção da modalidade de transação no contencioso de relevante e disseminada controvérsia, é possível realizar concessões em relação às garantias apresentadas. Juliana Furtado Costa Araujo e Paulo Cesar Conrado consideram que essa possibilidade afasta a necessidade de que a ordem legal preestabelecida seja levada às últimas consequências.<sup>489</sup>

#### 4.2.1.8 Concessões fazendárias proibidas

A transação não pode reduzir multas de natureza penal.<sup>490</sup> Essa proibição contempla multas por ilícitos penais, previstas na legislação penal e cuja competência de cobrança é do Ministério Público, conforme decisão na ADI 3.150, como explica Ricardo Saliba.<sup>491</sup> Tal julgamento definiu que, na ausência da execução em 90 (noventa) dias, a Fazenda Pública poderia cobrar, conforme

---

<sup>485</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 5º, § 2º.

<sup>486</sup> Lei 13.988/2020, arts. 17, § 2º e 25, I.

<sup>487</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 5º, § 2º.

<sup>488</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 3º, § 3º.

<sup>489</sup> ARAUJO, CONRADO, op. cit., RB-1.3.

<sup>490</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 5º, I.

<sup>491</sup> SALIBA, Ricardo Berzosa. A transação das multas na Lei 13.988. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-14.6.

modulação de efeitos. Porém, a Lei n.º 13.964/2019 alterou a redação do art. 51 do Código Penal para estabelecer a cobrança somente pelo Ministério Público via execução fiscal no juízo da execução penal. Essas definições podem ensejar tratamentos diferentes entre os contribuintes, pois, nos casos em que a Fazenda pode cobrar, é possível a redução ao menos dos consectários.<sup>492</sup>

Vinicius Jucá Alves e Matheus Holanda concordam que essa vedação se limita a sanções de direito penal, mas destacam que a PGFN estaria considerando que as multas de 150% (cento e cinquenta por cento), previstas no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/1996, possuiriam natureza penal e não poderiam ser objeto de transação, o que os autores criticam.<sup>493</sup> De fato, essa vedação constava na medida provisória e foi expressamente afastada, o que não justifica a interpretação expansiva dessa proibição.

Também é proibido acumular as reduções oferecidas nos editais com as previstas na legislação.<sup>494</sup> Além disso, também foram proibidos descontos de créditos do SIMPLES sem autorização de lei complementar nacional, o que já foi superado em razão da edição da competente lei autorizativa, e de FGTS, sem autorização pelo Conselho Curador, o que também foi regulamentado.<sup>495</sup>

#### 4.2.1.9 Concessões do sujeito passivo

##### 4.2.1.9.1 Desistência e Renúncia

O devedor deve desistir das impugnações e recursos administrativos referentes aos créditos transacionados e renunciar às alegações de direito sobre os quais se fundam tais impugnações e recursos.<sup>496</sup> Da mesma forma, deve renunciar às alegações de direito, atuais e futuras, inclusive as coletivas, sobre

---

<sup>492</sup> Ibid, loc. cit..

<sup>493</sup> ALVES, Vinicius Jucá. HOLANDA, Matheus. Transação tributária no contencioso tributário e o papel das confederações. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS, Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20** e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 469.

<sup>494</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 5º, § 1º.

<sup>495</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 5º, I.

<sup>496</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 3º, IV.



as quais se fundam ações judiciais ou recursos, mediante requerimento de extinção com resolução do mérito nos termos do art. 487, III, c, do CPC.<sup>497</sup>

Na linha do que foi exposto no capítulo anterior, no tópico 3.2.3.2, a constitucionalidade dessas concessões é questionável.<sup>498</sup> De toda maneira, o STJ, ao apreciar o caso de parcelamentos, assegurou a possibilidade de discutir aspectos jurídicos da obrigação tributária. A previsão desses incisos parece pretender contornar tal posicionamento.

Para Geila Diniz, essa exigência é necessária, pois seria incompatível com a boa-fé e desvirtuaria o instituto a possibilidade de a discussão continuar ou haver revisão pelo Judiciário.<sup>499</sup> Por outro lado, a União Federal também não é obrigada a desistir da execução fiscal nem da sua pretensão executiva, o que seria possível sem prejuízo da busca pela recuperação do crédito tributário, pois o termo de transação é um título executivo.

Renato Lopes Becho e André Catta Preta Federighi consideram que a exigência de renúncia a qualquer alegação fere a indisponibilidade de apreciação pelo Poder Judiciário, assegurada no art. 5º, XXXV, da CF.<sup>500</sup> Os autores inclusive “consideram que há um incentivo à produção de editais viciados com previsões dúbias que sejam interpretadas pró-fisco, privilegiando a arrecadação às custas das garantias dos contribuintes”.<sup>501</sup> Para Hugo de Brito Machado Segundo, a renúncia está vinculada à transação e, se for desfeita, deixa de produzir efeitos.<sup>502</sup>

Para Eduardo Gomes, a previsão de desistência da ação pelo contribuinte não impede o ajuizamento de ação anulatória pelo responsável.<sup>503</sup> Apesar disso, conforme se verá em tópico específico, há termos de transação individual que consideram que há rescisão se houver discussão judicial por qualquer pessoa.

---

<sup>497</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 3º, V.

<sup>498</sup> Da mesma forma, Carla de Lourdes Gonçalves não descarta a possibilidade de esse dispositivo ser considerado inconstitucional. GONÇALVES, op. cit., RB-15.3.

<sup>499</sup> DINIZ, G., op. cit., p. 217.

<sup>500</sup> BECHO, FEDERIGHI, op. cit., p. 392.

<sup>501</sup> Ibid, p. 393.

<sup>502</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 263.

<sup>503</sup> GOMES, Eduardo de Paiva. Transação tributária no contexto da responsabilidade solidária entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico: a (não) prejudicialidade entre transação celebradas pelo contribuinte e a ação judicial proposta pelo responsável tributário quanto à desconstituição do crédito tributário transacionado. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-11.7.

Em relação ao alcance do conceito “alegações de direitos atuais”, Daniel Gomes entende que este engloba os argumentos existentes ao tempo da celebração da transação, mesmo não empregados na defesa do contribuinte.<sup>504</sup> Carla Gonçalves, por sua vez, parece adotar uma concepção mais restrita, considerando o litígio tal como a pretensão foi deduzida, de modo que a exigência de renúncia pretenderia evitar a repetição da demanda, que exige a tríplice identidade processual.<sup>505</sup>

Já as alegações futuras seriam argumentos inexistente na época da celebração, como a superveniência de precedente persuasivo do STJ ou do STF, de acordo com Daniel Gomes.<sup>506</sup> Nessa situação, apesar da renúncia, a lei dá a solução, pois, em relação à modalidade de relevante e disseminada controvérsia jurídica, a transação deixa de surtir de efeito.<sup>507</sup> Há um efeito parecido com o da cláusula *rebus sic stantibus*, que condiciona os efeitos do provimento jurisdicional transitado em julgado à inalterabilidade das premissas fáticas e jurídicas que lhe deram suporte.<sup>508</sup>

Apesar de não haver a mesma previsão para as demais modalidades, Daniel Gomes considera que igual entendimento deve ser adotado com base no Parecer PGFN/CRJ n.º 429/2011, que trata da modificação do estado de direito e da possibilidade de cobrar tributos em relação jurídico-tributária de trato sucessivo automaticamente ou de deixar de recolher, se for favorável ao contribuinte.<sup>509</sup> Diferentemente, para Carla Gonçalves, a renúncia não contempla pretensões fundadas nos efeitos *erga omnes* de declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade das normas.<sup>510</sup> A autora entende que nesse caso há uma nova norma, que representa uma causa de pedir autônoma a legitimar pedidos de nulidade ou de repetição de indébitos.<sup>511</sup>

---

<sup>504</sup> Ibid, RB-20.2.

<sup>505</sup> GONÇALVES, op. cit., RB-15.3.

<sup>506</sup> GOMES, D, op. cit., RB-20.2.

<sup>507</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 19, § 1º, II.

<sup>508</sup> GOMES, op. cit., RB-20.5.

<sup>509</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>510</sup> GONÇALVES, op. cit., RB-15.3.

<sup>511</sup> Ibid, loc. cit.

#### 4.2.1.9.2 Concessões possíveis

É possível exigir do contribuinte pagamento de entrada, apresentação de garantia e manutenção das garantias já existentes.<sup>512</sup>

Carlos Torres e Fernanda Vilares consideram que a transação poderia ser utilizada para obter dados que são de conhecimento apenas de agentes envolvidos no ilícito investigado, de modo que o colaborador obteria benefícios em troca de informações relevantes à investigação estatal, especialmente sobre a identificação de outros envolvidos na fraude e de seus respectivos patrimônios.<sup>513</sup> Os autores justificam esse posicionamento considerando que a falta de acesso pelos Estados de informações é um dos maiores obstáculos à coibição da evasão fiscal e, conforme a ação 12 do BEPS, o acesso aos dados deve se dar em tempo hábil.<sup>514</sup> Dessa maneira, a transação teria alguma semelhança com o instituto de direito penal colaboração premiada, que possibilita consenso entre acusação e acusado, que tem benefícios em troca de informações e provas relacionadas a algumas espécies de ilícitos.<sup>515</sup>

Miquerlam Cavalcante considera que, pelo menos na transação individual, seria possível tratar de problemas de concorrência, como exigir que os benefícios da transação não sejam repassados aos preços.<sup>516</sup>

#### 4.2.1.10 Efeitos

##### 4.2.1.10.1 Extinção

O deferimento da proposta de transação não tem como efeito a extinção do crédito, que apenas ocorrerá quando cumpridas todas as condições presentes no termo,<sup>517</sup> nem implica novação do crédito transacionado.<sup>518</sup>

---

<sup>512</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 14, II.

<sup>513</sup> TORRES, C. VILARES, op. cit., p. 61.

<sup>514</sup> Ibid, p. 62.

<sup>515</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>516</sup> CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. Transação Tributária da Lei 13.988/2020 e aspectos concorrenciais. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 343.

<sup>517</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 3º, § 3º.

<sup>518</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 12, § 3º.

Interpretando a Lei n.º 13.988/2020 à luz do art. 156, III, do CTN, Leandro Paulsen entende que o efeito extintivo do crédito se sujeita à condição suspensiva do cumprimento integral dos termos pactuados.<sup>519</sup>

#### 4.2.1.10.2 Confissão

A proposta deferida importa aceitações de todas as condições e confissão irrevogável e irreatável dos créditos abrangidos, conforme os arts. 389<sup>520</sup> e 395<sup>521</sup> do CPC.<sup>522</sup> Esses dispositivos regulam a confissão como meio de prova, que, como tal, diz respeito a aspectos fáticos. Nessa linha, a confissão de crédito é impossível, pois a obrigação vem da lei, o que significa que a confissão se limita aos fatos que fundamentam a cobrança dos valores.

#### 4.2.1.10.3 Suspensão

A formalização da transação por si só não suspende a exigibilidade do crédito transacionado, nem a execução fiscal.<sup>523</sup> Entretanto, a suspensão processual pode ser convencionada,<sup>524</sup> o que pode constar do termo,<sup>525</sup> e haverá a suspensão caso a transação envolva moratória ou parcelamento,<sup>526</sup> na linha do que dispõe o CTN.

Caso a modalidade admita alguma forma de pagamento que implique a postergação do momento da extinção do crédito, configura-se uma moratória, mesmo que implícita, como explica Danilo Castro.<sup>527</sup> Por exemplo, algumas modalidades admitem que fique acertado que o bem oferecido em garantia seja

---

<sup>519</sup> PAULSEN, op. cit., p. 315.

<sup>520</sup> Art. 389. Há confissão, judicial ou extrajudicial, quando a parte admite a verdade de fato contrário ao seu interesse e favorável ao do adversário.

<sup>521</sup> Art. 395. A confissão é, em regra, indivisível, não podendo a parte que a quiser invocar como prova aceitá-la no tópico que a beneficiar e rejeitá-la no que lhe for desfavorável, porém cindir-se-á quando o confitente a ela aduzir fatos novos, capazes de constituir fundamento de defesa de direito material ou de reconvenção.

<sup>522</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 3º, § 1º.

<sup>523</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 12, *caput*.

<sup>524</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 12, § 1º.

<sup>525</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 12, § 2º.

<sup>526</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 3º, § 2º.

<sup>527</sup> CASTRO, Danilo Monteiro de. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário é um efeito presente na transação? In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-13.5.

alienado pelo próprio sujeito passivo. Nessa situação, no intervalo entre esse ajuste e a efetiva alienação, há uma espécie de moratória, pois não se justifica que o devedor seja alvo de medidas constritivas nesse período. Da mesma forma, no caso de utilização de créditos de precatórios para liquidar o crédito transacionado, como a extinção do crédito se dá apenas com a disponibilização dos valores depositados, há uma moratória, pois se modifica o termo de cumprimento da obrigação, como também afirma Íris Rosa.<sup>528</sup> A expressa previsão no termo de transação de que há moratória resguarda o devedor de interpretações contrárias.<sup>529</sup>

De acordo com Leandro Paulsen, a opção da Lei n.º 13.988/2020 destoaria da Lei n.º 13.140/2015, que tratou de transação de créditos tributários da União, cujo sujeito passivo seja órgão ou entidade de direito público da administração pública federal.<sup>530</sup> Essa lei incluiu no Decreto n.º 70.235 o art. 14-A, que dispôs que a submissão do litígio à composição extrajudicial tem efeito de reclamação e suspende exigibilidade. Entretanto, essa previsão parece alcançar somente a mediação extrajudicial, em que há a composição por um terceiro, e não a transação, medida autocompositiva.

A PGFN pode desistir da execução fiscal, desde que não haja ônus para a União nos casos da transação da cobrança<sup>531</sup> ou renúncia aos ônus sucumbenciais das partes nos casos das transações específicas para o contencioso.<sup>532</sup> Não há disposição semelhante a respeito dos honorários nas ações movidas pelos devedores.

#### 4.2.1.10.4 Efeitos penais

A Lei n.º 13.988/2020 não disciplina os efeitos da transação na esfera penal. Leandro Paulsen considera tais efeitos dependem do conteúdo da transação e de seu cumprimento, pois, por exemplo, se a transação envolver

---

<sup>528</sup> ROSA, Íris Vânia Santos. Transação tributária e precatórios. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-12.5.

<sup>529</sup> CASTRO, op. cit. RB-13.5.

<sup>530</sup> PAULSEN, op. cit., p. 314.

<sup>531</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 14.

<sup>532</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 12.

parcelamento, há suspensão da punibilidade com fundamento no art. 3º, § 2º, da Lei 9.430/1996, com redação da Lei 12.382/2011.<sup>533</sup> Uma vez aperfeiçoada a transação, com a extinção do crédito tributário há a extinção da punibilidade.

#### 4.2.1.10.5 Efeitos vedados

A proposta de transação ou a adesão não permite restituição ou compensação de importâncias pagas, compensadas ou incluídas em parcelamentos anteriores.<sup>534</sup> Fabio Calanni considera essa previsão inconstitucional, pois a ausência de possibilidade de compensar representa confisco.<sup>535</sup> Essa interpretação está correta apenas caso a transação envolva valores já quitados. Miquerlam Cavalcante entende também que a transação não pode agravar ou acobertar práticas tributárias evasivas e que é imprescindível o diálogo com órgãos que tenham informações relevantes dos mercados.<sup>536</sup>

#### 4.2.1.11 Rescisão e cessação de efeitos

A lei elenca como hipóteses de rescisão: (i) descumprimento de qualquer condição, cláusula, compromisso e disposição da lei ou edital;<sup>537</sup> (ii) a constatação de ato de esvaziamento patrimonial para fraudar a transação;<sup>538</sup> (iii) decretação de falência ou extinção por liquidação;<sup>539</sup> (iv) comprovação de prevaricação, concussão ou corrupção passiva em sua formação;<sup>540</sup> e (v) dolo, fraude, simulação, erro essencial quanto à pessoa ou objeto do conflito.<sup>541</sup> Também é possível prever hipóteses de rescisão adicionais no termo de transação.<sup>542</sup> A regulamentação da PGFN inclui como situações de rescisão a existência de divergências nas informações consideradas para fins da transação,<sup>543</sup> a ausência de individualização do FGTS nas contas dos

---

<sup>533</sup> PAULSEN, op. cit., p. 315.

<sup>534</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 7º.

<sup>535</sup> CALANNI, op. cit., p. 188.

<sup>536</sup> CAVALCANTE, op. cit., p. 344.

<sup>537</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 4º, I e VII.

<sup>538</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 4º, II.

<sup>539</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 4º, III.

<sup>540</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 4º, IV.

<sup>541</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 4º, V.

<sup>542</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 4º, VI.

<sup>543</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 69, II,

trabalhadores,<sup>544</sup> e o descumprimento das obrigações junto ao FGTS por 3 (três) meses consecutivos ou 6 (seis) alternados.<sup>545</sup>

O devedor deve ser notificado da incidência de alguma das hipóteses de transação e pode impugnar no prazo de 30 (trinta) dias,<sup>546</sup> sendo admitida a regularização do vício, se sanável, no mesmo prazo, período em que a transação é preservada em todos os seus termos,<sup>547</sup> o que concretiza o direito ao devido processo legal.<sup>548</sup> Cabe, ainda, recurso em 10 (dez) dias no caso de indeferimento.<sup>549</sup>

Mantida a rescisão, todos os benefícios são cancelados, levando à cobrança integral, deduzidos os valores já pagos, sem prejuízo de outras consequências previstas no edital.<sup>550</sup> Caso a transação tenha incluído débitos que se encontravam parcelados, a disciplina estabelecida no âmbito da PGFN prevê que os parcelamentos anteriores não são reestabelecidos.<sup>551</sup> A regulamentação estabeleceu também a possibilidade de execução de garantias.<sup>552</sup> Além disso, contribuintes com transação rescindida não podem formalizar nova transação no prazo de 2 (dois) anos da rescisão, mesmo que relativa a outros débitos.<sup>553</sup>

Carla Gonçalves ressalta também que o art. 525, § 12, do CPC estabelece a inexigibilidade do título executivo extrajudicial uma vez presente a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos nos quais se fundam.<sup>554</sup> A autora explica que há duas camadas de títulos executivos extrajudiciais: Certidão de Dívida Ativa, que embasa a cobrança dos débitos objeto da transação; e o termo de transação,<sup>555</sup> sendo que, se o primeiro se torna inexigível, isso também se dá com o segundo, que perde a razão de existir.<sup>556</sup> Por isso, considera que não há hipótese de rescisão apenas por parte do contribuinte.<sup>557</sup> Outros autores, porém,

---

<sup>544</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 69, IX.

<sup>545</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 69, X.

<sup>546</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 4º, § 1º.

<sup>547</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 4º, § 2º.

<sup>548</sup> CALANNI, op. cit., p. 190.

<sup>549</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 73, Portaria RFB n.º 208/2022, art. 67.

<sup>550</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 4º, § 3º.

<sup>551</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 9º, § 2º.

<sup>552</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 26, II. Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 77, II.

<sup>553</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 4º, § 4º.

<sup>554</sup> GONÇALVES, op. cit., RB-15.4.

<sup>555</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>556</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>557</sup> Ibid, loc. cit.

consideram que se trata somente de perda de eficácia prospectiva, considerando o art. 19, § 1º, da Lei n.º 13.988/2020.

Eduardo Gomes explica que se houver decisão anulando o débito transacionado com trânsito em julgado em uma ação movida pelo responsável, o crédito estará extinto conforme o art. 156, X, do CTN, o que significa que parcelas vincendas deixam de ser devidas pelo contribuinte.<sup>558</sup> O autor considera que a depender dos fundamentos da desconstituição do débito, o contribuinte pode pedir a restituição, mas se a decisão apenas afastar a responsabilização solidária, o contribuinte deve continuar pagando.<sup>559</sup>

Como já indicado, Daniel Gomes aponta que não existe dispositivo semelhante ao art. 19, § 1º, II, para transação de cobrança de dívida ativa de contencioso de pequeno valor reconhecendo a cessão de efeitos, mas que igual entendimento deve ser adotado. A existência desse dispositivo vinculada à modalidade de transação no contencioso de controvérsia relevante e disseminada se dá pelos seus efeitos prospectivos possíveis, que não existe em relação às demais. De toda maneira, sobrevindo fato apto a encerrar o litígio antes da satisfação de todas as condições transacionadas, a transação, independentemente da modalidade, deixa de produzir efeitos.

#### 4.2.2 Transação na cobrança

##### 4.2.2.1 Regras gerais

Para essa modalidade, basta que o débito esteja inscrito em dívida ativa, no caso de transação com a PGFN,<sup>560</sup> ou que haja impugnação, recurso, petição ou reclamação administrativa, na situação de acordo com a Receita Federal.<sup>561</sup> Pode ser por adesão ou individual, de iniciativa da PGFN, da Receita Federal ou do devedor,<sup>562</sup> e foi assegurada ampla regulamentação para as autoridades competentes quanto às regras de cada transação possível.

---

<sup>558</sup> GOMES, E., op. cit., RB-11.7.

<sup>559</sup> GOMES, E., op. cit., RB-11.7.

<sup>560</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 1º.

<sup>561</sup> Portaria RFB n.º 208/2022, art. 5º, parágrafo único.

<sup>562</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 10.



Conforme a regulamentação da PGFN, no caso de débitos de valor consolidado igual ou menor aos patamares definidos para transação individual, cabe apenas a modalidade por adesão.<sup>563</sup> Esse limite é calculado a partir do somatório de todas as inscrições elegíveis, considerando os requisitos do edital.<sup>564</sup> Em regra, a transação celebrada com a PGFN deve englobar todas as inscrições elegíveis, sendo vedada a adesão parcial, de acordo com o art. 16 da Portaria PGFN n.º 6.757/2022,<sup>565</sup> mas outras portarias permitem adesões parciais. Se houver diferentes modalidades disponíveis, é possível combiná-las.<sup>566</sup> Além disso, é possível excluir inscrições parceladas, suspensas por decisões judiciais ou garantidas.<sup>567</sup> No caso da transação individual, é possível excluir inscrições no caso de demonstração de impossibilidade de equacionar todo o passível elegível e, na situação de contribuinte falido, pode haver exclusão de débitos e componentes necessários para adequação à legislação de regência da falência.<sup>568</sup>

Já no âmbito da Receita Federal, admite-se expressamente a adesão parcial.<sup>569</sup> A regulamentação desse órgão também estabeleceu a exclusividade de acordo por adesão no caso de valores inferiores ao montante mínimo para a transação individual, sendo que esses limites consideram o montante em discussão de cada contencioso fiscal.<sup>570</sup>

Júlia Carneiro explica que a teleologia da transação na cobrança é auxiliar os contribuintes em situação transitória de crise econômico-financeira para estimular o retorno à conformidade fiscal, reduzindo a litigiosidade e os custos.<sup>571</sup> Sarah Barbassa considera que o objetivo é assegurar pagamento em situações de improvável inadimplemento, e, por se tratar de situação excepcional, a autora entende que essa modalidade não ofende o art. 14 da LRF.<sup>572</sup>

---

<sup>563</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 46, § 2º.

<sup>564</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 46, § 3º.

<sup>565</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 16, *caput*.

<sup>566</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 16, § 1º.

<sup>567</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 16, § 2º.

<sup>568</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 49, I.

<sup>569</sup> Portaria RFB n.º 208/2022, art. 15, § 5º.

<sup>570</sup> Portaria RFB n.º 208/2022, art. 40, §§ 2º e 3º.

<sup>571</sup> CARNEIRO, op. cit., RB-6.4.

<sup>572</sup> BARBASSA, Sarah. Transação Tributária e sua aplicação aos débitos relativos a tributos estaduais e municipais (análise comparativa do instituto a partir do que dispõe a Lei Federal). In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-7.2.

#### 4.2.2.2 Exigências ao sujeito passivo

A par dos requisitos gerais, o sujeito passivo deve fornecer informações, sempre que solicitado, sobre bens, direitos e valores que permitam o conhecimento sobre a situação econômica ou eventuais fatos que impliquem a rescisão.<sup>573</sup> Também deve apresentar declarações de que não utiliza a transação de forma abusiva, nem alienou ou onerou créditos para frustrar a recuperação,<sup>574</sup> de que as informações cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais são verdadeiras e de que não houve omissão de ativos, se a transação envolver capacidade de pagamento.<sup>575</sup> Além dessas obrigações informativas, devem ser concedidas autorizações para compensação de valores de restituições e precatórios federais, que se tornarem disponíveis, com parcelas vencidas ou vincendas.<sup>576</sup> No caso de transação com a PGFN, é necessário ainda manter a regularidade perante o FGTS,<sup>577</sup> regularizar em 90 (noventa) dias os débitos que vierem a ser inscritos em dívida ativa ou se tornarem exigíveis após a formalização do acordo,<sup>578</sup> e individualizar os valores recolhidos de FGTS nas contas vinculadas dos respectivos trabalhadores, quando for o caso.<sup>579</sup>

Em relação à regularização do débito, a Fazenda pode exigir o pagamento de entrada mínima como condição de adesão.<sup>580</sup> Quanto ao caucionamento das dívidas, pode haver a exigência de manutenção das garantias associadas aos débitos quando envolver parcelamento, moratória ou diferimento.<sup>581</sup> A regulamentação da PGFN prevê a possibilidade de exigir a apresentação de garantias reais ou fidejussórias, inclusive alienação fiduciária sobre bens móveis ou imóveis e a cessão fiduciária de direitos sobre coisas móveis, títulos de crédito

---

<sup>573</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 5º, I. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 6º, I.

<sup>574</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 5º, II a IV. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 6º, II a IV,

<sup>575</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 5º, VIII. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 6º, VIII.

<sup>576</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 5º, VI e VII. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 6º, VI e VII.

<sup>577</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 5º, X.

<sup>578</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 5º, XI.

<sup>579</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 5º, XII.

<sup>580</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 14, II. Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 7º, I. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 8º.

<sup>581</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 14, II. Portaria PGFN n.º 6.757/2022.917/2020, art. 7º, II. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 8º.

ou recebíveis futuros, observado o art. 66-B da Lei n.º 4.728/1965.<sup>582</sup> Caso não seja possível caucionar o débito, essa impossibilidade não pode ser considerada um óbice para a celebração da transação.<sup>583</sup>

#### 4.2.2.3 Exigências a Fazenda

A Fazenda deve prestar todos os esclarecimentos sobre a situação econômica do devedor, inclusive sobre os critérios para definir a capacidade de pagamento e o grau de recuperabilidade das dívidas, os impeditivos à transação e as demais circunstâncias relevantes à sua condição perante a dívida ativa ou a Receita Federal.<sup>584</sup> Deve também notificar o contribuinte sempre que verificar hipótese de rescisão de transação com concessão de prazo para regularização do vício.<sup>585</sup> Há ainda os deveres de presumir a boa-fé do devedor em relação às declarações apresentadas no momento da adesão<sup>586</sup> e divulgar todas as transações firmadas com os sujeitos passivos, as respectivas obrigações, exigências e concessões, ressalvadas as informações protegidas por sigilo.<sup>587</sup>

#### 4.2.2.4 Concessões fazendárias possíveis

##### 4.2.2.4.1 Descontos

É possível desconto em multa, juros e encargos legais de créditos inscritos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios da autoridade fazendária.<sup>588</sup> A lei presume que se enquadram nessa categoria os créditos de empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência.<sup>589</sup>

---

<sup>582</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, §6º, com redação dada pela Lei n.º 14.375/2022. Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 7º, III.

<sup>583</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, §6º, com redação dada pela Lei n.º 14.375/2022.

<sup>584</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 6º, I. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 7º, I.

<sup>585</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 6º, III. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 7º, III.

<sup>586</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 6º, II. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 7º, II.

<sup>587</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 6º, IV. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 7º, IV.

<sup>588</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, I. Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 8º, I. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 9º, I.

<sup>589</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, § 5º.

Não é possível desconto sobre o principal. O desconto máximo, inicialmente, era de 50% (cinquenta por cento) do crédito total, e passou para 65% (sessenta e cinco por cento) do crédito, a partir da modificação introduzida pela Lei n.º 14.375/2022.<sup>590</sup> Esse limite aumenta para 70% (setenta por cento) no caso de determinados devedores, o que é abordado na seção 6.1.2.3.<sup>591</sup> Os descontos dos encargos devem ser, pelo menos, iguais aos percentuais concedidos. A mensuração desses descontos se dá de acordo com a capacidade de pagamento, tratada na seção 4.3.4.5. No caso de contribuintes falidos, os descontos devem incidir observando a ordem crescente de prioridade prevista no art. 83 da Lei n.º 11.010/2005 ou do DL n.º 766/1945.<sup>592</sup> Esses descontos não podem ser computados na apuração da base de cálculo de imposto de renda, CSLL, PIS/PASEP e COFINS.<sup>593</sup>

A Portaria RFB n.º 208/2022 afastou ainda a possibilidade de transação no caso de valores de indenização por tempo de contribuição confessados nos termos do art. 45-A da Lei n.º 8.212/1991, de valores devidos em razão de restituições indevidas, se possuírem natureza financeira, e de quantias cuja competência para transacionar seja da Advocacia-Geral da União.<sup>594</sup>

No caso de existência de parcelamentos anteriores, a transação pode englobar o saldo remanescente.<sup>595</sup>

#### 4.2.2.4.2 Prazos e formas especiais de pagamento

É possível prever prazos e formas especiais de pagamento, como moratória, diferimento e parcelamento,<sup>596</sup> o que abrange débitos inscritos de todas as categorias,<sup>597</sup> com prazo máximo de 120 (cento e vinte) meses para quitação na regra geral,<sup>598</sup> ressalvados os casos de FGTS.<sup>599</sup> Originalmente, a

<sup>590</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, § 2º, I e II.

<sup>591</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, §§ 3º e 4º, I e II.

<sup>592</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 49, III. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 43, III.

<sup>593</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, § 12.

<sup>594</sup> Portaria RFB n.º 208/2022, art. 15, V a VII.

<sup>595</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 9º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 15, § 4º.

<sup>596</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 3, § 2º. Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 8º, II e III. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 9º, II e III.

<sup>597</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, II.

<sup>598</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, § 2º, III.

<sup>599</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 8º, III.

Lei apenas permitia parcelamento de 84 (oitenta e quatro) meses, o que foi alterado com a Lei n.º 14.375/2022.

O limite muda para 145 (cento e quarenta e cinco) meses no caso de determinados devedores,<sup>600</sup> como tratado na seção 6.1.2.3. No caso de contribuições sociais dos empregados sobre a folha de salários e rendimentos equiparados e do empregado, o prazo máximo é de 60 (sessenta) meses, considerando o art. 195, § 1º, da CF/1988, que limita a moratória e o parcelamento para esses tributos.<sup>601</sup> Os prazos também são mensurados de acordo com a capacidade de pagamento.

#### 4.2.2.4.2.1. Utilização de precatórios e direito creditório

A Lei n.º 14.375/2022 incluiu a possibilidade de utilização de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado.<sup>602</sup> Anteriormente, a Portaria PGFN n.º 9.917/2020, que foi substituída pela Portaria PGFN n.º 6.757/2022, já autorizava que os editais estabelecessem a utilização de créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado, para amortizar ou liquidar o saldo transacionado, inclusive créditos de precatórios próprios e de terceiros.<sup>603</sup> Diante da possibilidade de adquirir precatórios com deságio, esta pode ser uma forma vantajosa para quitar débitos tributários, como ressaltam Maurício Faro e Bernardo Moreira.<sup>604</sup>

Para utilizar esses créditos, é necessário que a transação já tenha sido formalizada.<sup>605</sup> Após, caso os valores ainda não tenham sido depositados,<sup>606</sup> deve-se realizar a cessão fiduciária, que pode ser total ou parcial,<sup>607</sup> por meio de registro de Escritura Pública lavrada no Registro de Títulos e Documentos,<sup>608</sup> informar a cessão ao juízo e pedir que a União seja inserida como beneficiária do ofício requisitório, caso ainda não expedido, ou seja, comunicado o Tribunal

---

<sup>600</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, §§ 3º e 4º, I e II.

<sup>601</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, § 3º. Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 17. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 16.

<sup>602</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, V.

<sup>603</sup> Portaria PGFN n.º 9.917/2020, art. 8º, IV.

<sup>604</sup> FARO, MOREIRA, op. cit., p. 327.

<sup>605</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 79, I. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 69, § 1º, I.

<sup>606</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 79, § 3º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 69, § 4º.

<sup>607</sup> Originariamente não era possível cessão parcial na regulamentação da PGFN.

<sup>608</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 79, II, Portaria RFB n.º 208/2022, art. 69, § 1º, II.

para disponibilizar os valores a União, caso já expedido.<sup>609</sup> Uma vez deferidos tais pedidos, a decisão e o ofício requisitório ou comunicação ao tribunal devem ser apresentados.<sup>610</sup> O sujeito passivo deve providenciar também uma certidão para demonstrar que é o titular do precatório, mesmo que este tenha sido adquirido de terceiros.<sup>611</sup> Íris Rosa explica que essas providências são necessárias para proteger os envolvidos e identificar penhoras anteriormente realizadas no rosto dos autos, o que tira a disponibilidade pretendida.<sup>612</sup>

A extinção apenas ocorre quando os créditos são disponibilizados em juízo. Íris Rosa explica que não há extinção desde a cessão, por causa dos requisitos procedimentais constitucionais para que se considere satisfeita a dívida expressa em precatórios: a requisição de pagamento pelo Presidente do Tribunal que tenha proferido a decisão, a inclusão no orçamento das entidades políticas das verbas necessárias ao pagamento de precatórios apresentados até 1º de julho de cada ano, o pagamento atualizado até o final do exercício seguinte ao da apresentação dos precatórios, observada a ordem cronológica de apresentação.<sup>613</sup> Apenas depois desses passos há disponibilidade.<sup>614</sup> Já Rodrigo Martone e Stella Santos afirmam que a liquidação apenas com o depósito causa estranheza, pois a União é devedora e credora do precatório transacionado, não fazendo sentido a espera, pois não há risco de inadimplência e apenas se atrasa a conclusão de todo o procedimento da transação.<sup>615</sup>

Podem ser utilizados os créditos líquidos e certos de toda natureza, sejam alimentares, de desapropriação ou de restituição de tributos.<sup>616</sup> Caso os créditos sejam corrigidos por índices diferentes, há o risco de que a dívida seja maior que o crédito no momento do depósito.<sup>617</sup> Para lidar com essa situação, há a previsão de que o devedor deve concordar em pagar o valor remanescente, no caso de

---

<sup>609</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 79, III. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 69, § 1º, III.

<sup>610</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 79, IV. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 69, § 1º, IV.

<sup>611</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 79, V. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 69, § 1º, V.

<sup>612</sup> ROSA, op. cit., RB-12.4.

<sup>613</sup> Ibid, RB-12.5.

<sup>614</sup> Ibid, RB-12.5.

<sup>615</sup> MARTONE, Rodrigo. SANTOS, Stella Oger. Transação tributária: possibilidade de utilização de precatórios próprios ou de terceiros. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 413.

<sup>616</sup> ROSA, op. cit., RB-12.3.

<sup>617</sup> MARTONE, SANTOS, op. cit., p. 414.

insuficiência do crédito.<sup>618</sup> A regulamentação da PGFN prevê que, caso haja saldo positivo após a liquidação, este apenas é liberado se não há inscrição em dívida ativa, mesmo que suspensa ou garantida.<sup>619</sup> Essa previsão foi comparada a uma compensação de ofício pela doutrina<sup>620</sup> e é considerada problemática,<sup>621</sup> não havendo regra parecida na regulamentação da Receita Federal.<sup>622</sup>

Como a transação é um instrumento que envolve renúncias, regras e interpretações ampliativas, capazes de alcançar valores não transacionados, são despropositadas. Mesmo que se entenda admissível tal tipo de previsão, é necessário considerar o entendimento firmado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.213.082/PR na sistemática de recursos repetitivos. À unanimidade, os ministros concluíram que o procedimento de compensação de ofício é ilegal em relação a débitos cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos do art. 151 do CTN.<sup>623</sup> A decisão expressamente contemplou débitos incluídos nos programas REFIS, PAES, PAEX, que envolvem transações tributárias, o que sinaliza que esse entendimento deve ser observado também no modelo de transação inaugurado pela Lei n.º 13.988/2020, caso os débitos estejam suspensos, que não pode servir para contrariar as regras previstas na legislação complementar.

Além disso, o STJ também possui decisões no sentido de que, se houver depósito judicial referente a um débito, mas este é quitado por meio de programa de parcelamento, é cabível o levantamento do depósito, não sendo admitida a utilização dos valores depositados para quitar eventuais dívidas em aberto.<sup>624</sup> Essa conclusão também deve ser observada em relação à transação tributária no caso de saldo positivo de precatório utilização para quitação, pois, da mesma maneira, a utilização de tais valores extrapola o escopo da transação.

#### 4.2.2.4.2.2. Prejuízo fiscal e base de cálculo negativa

---

<sup>618</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 79, VI. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 69, § 1º, VI

<sup>619</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 83, § 2º.

<sup>620</sup> FARO, MOREIRA, op. cit., p. 326.

<sup>621</sup> MARTONE, SANTOS, op. cit., p. 415.

<sup>622</sup> Portaria RFB n.º 208/2022, art. 73.

<sup>623</sup> BRASIL. STJ. REsp 1.213.082 PR. Primeira Seção. Relator: Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, Sessão de 10/8/2011. **DJe** de 18/8/2011.

<sup>624</sup> Nesse sentido, AgInt no AgInt no AREsp n.º 1.794.853/RJ, AgInt no REsp n.º 1775994/RJ e REsp n.º 1.435.654/RJ.

Além dessas formas, a Lei n.º 14.375/2022 passou a autorizar a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL para quitar até 70% (setenta por cento) do saldo remanescente após a aplicação dos descontos, se houver.<sup>625</sup> A regulamentação da PGFN impediu a utilização de tais valores se houver créditos líquidos e certos reconhecidos judicialmente ou referentes a precatórios<sup>626</sup> ou se a transação individual for simplificada,<sup>627</sup> limitações que não foram postas pela Receita Federal na Portaria RFB n.º 208/2022.

Os créditos devem ser declarados à Receita Federal e a sua utilização tem caráter excepcional, podendo ser autorizada ou não pela União. No caso de transação com a PGFN, é necessário ainda que os créditos sejam certificados por profissional contábil.<sup>628</sup> A regulamentação da Receita Federal estabelece que esses créditos podem pertencer ao responsável tributário, ao corresponsável ou a pessoas jurídicas controladoras ou controladas diretas ou indiretas ou a sociedades sob controle comum, independentemente do ramo de atividades, no período estabelecido pela legislação tributária.<sup>629</sup> Entretanto,

Para cálculo do crédito, deve-se aplicar a alíquota do imposto de renda sobre o prejuízo fiscal ou da CSLL sobre a base de cálculo negativa.<sup>630</sup> Ao utilizar essa forma de quitação, a extinção dos créditos fica condicionada a posterior homologação e a análise deve acontecer em 5 (cinco) anos.<sup>631</sup>

#### 4.2.2.4.3 Modificações de garantias e constrições

Os diplomas regulamentadores preveem como concessões a flexibilização das regras referentes às garantias e, no âmbito da PGFN, há também a flexibilização das regras sobre constrições e alienações de bens.<sup>632</sup>

---

<sup>625</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, IV.

<sup>626</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 36, III.

<sup>627</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 37.

<sup>628</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 38.

<sup>629</sup> Portaria RFB n.º 208/2022, art. 33, § 2º.

<sup>630</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, § 8º

<sup>631</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, §§ 9º e 10.

<sup>632</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 8º, IV e V. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 9º, IV.



A transação permite que o sujeito passivo ofereça, substitua ou aliene garantias e substitua constrições.<sup>633</sup> Todas as garantias previstas em lei são aceitas.<sup>634</sup>

#### 4.2.2.4.4 Recuperabilidade do crédito

Para definir a recuperabilidade do crédito, o art. 14, parágrafo único, da Lei n.º 13.988/2020, estabelece que, além do insucesso de meios de cobrança ordinários, devem ser adotados critérios preferencialmente objetivos, tendo como um rol exemplificativo a temporalidade, a capacidade contributiva e os custos da cobrança individual.

Para fins da transação, os créditos se classificam de acordo com a ordem de recuperabilidade em quatro tipos: A, com alta perspectiva de recuperabilidade; B, com média perspectiva de recuperabilidade; C, de difícil recuperação; e D, considerados irrecuperáveis.<sup>635</sup> Conforme a Portaria ME n.º 293/2017, os créditos de rating C e D não serão reconhecidos no Balanço Geral da União, sendo evidenciados como ativos contingentes e devem permanecer em conta de controle até extinção ou reclassificação.<sup>636</sup>

A Lei n.º 13.988/2020 presume que são irrecuperáveis os créditos de empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência.<sup>637</sup> A Portaria n.º 6.757/2022, por sua vez, presume que são irrecuperáveis os créditos em função do estágio da cobrança e de determinados titulares, e define critérios para aferição do grau de recuperabilidade da dívida, questões abordadas na seção 6.1.2.2. No âmbito da Receita Federal, soma-se a essas presunções de irrecuperabilidade a situação em que os créditos tenham sido constituídos há mais de 10 (dez) anos.<sup>638</sup>

---

<sup>633</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, III.

<sup>634</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, §6º.

<sup>635</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 24. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 22.

<sup>636</sup> EXCALIBUR, op. cit., p. 475.

<sup>637</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, § 5º.

<sup>638</sup> Portaria RFB n.º 208/2022, art. 23, I.

#### 4.2.2.4.5 Capacidade de pagamento

A capacidade de pagamento é um conceito que reflete a segunda parte do art. 145, § 1º, da CF/1988,<sup>639</sup> e que não consta na Lei n.º 13.988/2020, e sim apenas na regulamentação. É a capacidade do sujeito passivo quitar todas os débitos inscritos sem descontos no prazo de 5 (cinco) anos, havendo a possibilidade de descontos e de prazos diferenciados no caso de insuficiência.<sup>640</sup> Decorre da situação econômica, que leva em consideração as informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas pelo próprio devedor ou por terceiros à Administração Pública.<sup>641</sup> No caso de devedor falido, a capacidade de pagamento efetiva da massa falida é o valor total dos bens e direitos arrecadados e disponíveis para liquidação dos créditos.<sup>642</sup> Em relação a pessoas jurídicas de direito público, a capacidade de pagamento pode não considerar as receitas e transferências vinculadas às despesas obrigatórias do devedor.<sup>643</sup> Caso haja mais de uma pessoa física ou jurídica responsável por uma mesma inscrição, a capacidade de pagamento poderá considerar a soma da capacidade de pagamento individual de cada participante do grupo econômico.<sup>644</sup>

A Portaria PGFN n.º 6.757/2022 e a e a Portaria RFB n.º 208/2022 não indicam diretamente as informações que são consideradas para mensuração da capacidade de pagamento. Anteriormente, a Portaria PGFN n.º 9.917/2020 dispunha sobre a utilização, no caso de pessoa jurídica, das informações sobre receita bruta, débitos e demais informações prestadas via escriturações

---

<sup>639</sup> Art. 145. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>640</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 21. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 20, III.

<sup>641</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 20 e 22. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 19.

<sup>642</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 49, II. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 43, II.

<sup>643</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 26. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 24.

<sup>644</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 21, § 2º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 20, § 2º.

contábeis,<sup>645</sup> programas de declaração,<sup>646</sup> declarações,<sup>647</sup> valores registrados em notas fiscais eletrônicas de entrada e de saída,<sup>648</sup> massa salarial declarada nas Guias de Recolhimento de FGTS,<sup>649</sup> valor total de depósitos judiciais e demais garantias vinculadas aos débitos inscritos,<sup>650</sup> e o valor total dos débitos em benefício no âmbito da PGFN.<sup>651</sup> No caso de pessoa física, o diploma regulamentador anterior indicava que poderiam ser considerados os valores de rendimentos, bens e direitos declarados na Declaração de Ajuste Anual de Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas (DIRPF),<sup>652</sup> os valores de rendimentos pagos ao devedor e declarados por terceiros em DIRF<sup>653</sup> e o valor total de depósitos judiciais e demais garantias vinculadas aos débitos inscritos,<sup>654</sup> e o valor total dos débitos em benefício no âmbito da PGFN.<sup>655</sup> Havia, inclusive, a previsão de que, no caso de DIRPF conjunta, seriam consideradas as informações do titular e dos dependentes.<sup>656</sup>

Embora a Portaria PGFN n.º 6.757/2022 e a Portaria RFB n.º 208/2022 não tenham disciplina específica sobre o uso desses dados, a consideração dessas informações continua possível, por se enquadrarem na previsão geral sobre utilização e dados do devedor para calcular a capacidade de pagamento. Inclusive, a PGFN e a RFB podem pedir informações adicionais para mensurar a capacidade de pagamento.<sup>657</sup> Além disso, as transações firmadas pela Receita Federal devem observar os critérios utilizados pela PGFN para definição da capacidade de pagamento, se cabíveis.<sup>658</sup>

---

<sup>645</sup> Escrituração Fiscal Contábil (ECF), na Escrituração Fiscal Contábil para o PIS-PASEP/COFINS e Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (EFD-Contribuições, na Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais, Sistema de Escrituração Digital das Obrigações, Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), conforme art. 21, I, a, b, c, e, da Portaria PGFN n.º 9.917/2020.

<sup>646</sup> Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples-Nacional - PGDAS, conforme art. 21, I, f, da Portaria PGFN n.º 9.917/2020.

<sup>647</sup> Declaração de Informações Socioeconômicas e Discais (DEFIS), Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Declarações de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF), conforme art. 21, I, f, h, i, da Portaria PGFN n.º 9.917/2020.

<sup>648</sup> Portaria PGFN n.º 9.917/2020, art. 21, I, “d”.

<sup>649</sup> Portaria PGFN n.º 9.917/2020, art. 21, I, “g”.

<sup>650</sup> Portaria PGFN n.º 9.917/2020, art. 21, I, “j”.

<sup>651</sup> Portaria PGFN n.º 9.917/2020, art. 21, I, “k”.

<sup>652</sup> Portaria PGFN n.º 9.917/2020, art. 21, II, “a” e “b”.

<sup>653</sup> Portaria PGFN n.º 9.917/2020, art. 21, II, “c”.

<sup>654</sup> Portaria PGFN n.º 9.917/2020, art. 21, II, “d”.

<sup>655</sup> Portaria PGFN n.º 9.917/2020, art. 21, II, “e”.

<sup>656</sup> Portaria PGFN n.º 9.917/2020, art. 21, § 1º.

<sup>657</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 31, § 2º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 29, § 2º.

<sup>658</sup> Portaria RFB n.º 208/2022, art. 74.

O sujeito passivo tem o direito de conhecer sua capacidade de pagamento,<sup>659</sup> a metodologia de cálculo e as informações utilizadas para cálculo,<sup>660</sup> e de pleitear sua revisão.<sup>661</sup> O pleito de revisão deve ser instruído com documentos que infirmem a avaliação fazendária, inclusive laudo técnico específico. As Portarias PGFN n.º 6.757/2022 e RFB n.º 208/2022 elencam documentos contábeis, relação de ativos, de dívidas e dos devedores, e extratos de contas bancárias e eventuais aplicações financeiras, com a descrição de todas as operações de crédito, contratos de alienação fiduciária em garantia, inclusive de direitos creditórios ou de recebíveis.<sup>662</sup>

Para Luís Claudio Cantanhede, a observância da capacidade econômica é necessária para dispensar tratamento isonômico aos agentes econômicos envolvidos em cada área concorrencial, por ser inviável fomentar a liberdade econômica em um ambiente concorrencial viciado, com atribuição de benefícios injustificados a determinados atores.<sup>663</sup> Cabe ressaltar que essa busca não deve ser limitada a determinado setor da economia, pois, além da liberdade concorrencial, deve-se buscar a preservação da livre iniciativa, o que significa que benefícios para determinados setores exigem uma justificativa maior.

#### 4.2.2.5 Concessões do sujeito passivo

Além de ter que renunciar às suas alegações de direito<sup>664</sup> e desistir de ações, impugnações ou recursos relativos aos créditos transacionados,<sup>665</sup> e de quitar o débito, é preciso cumprir as demais condições previstas na transação individual.

---

<sup>659</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 28. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 21.

<sup>660</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 28. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 26.

<sup>661</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 27. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 25.

<sup>662</sup> No caso de pessoa jurídica, é preciso indicar se o bem é utilizado na atividade operacional da empresa. No caso de bens imóveis, cópia de certidão de inteiro teor da matrícula de imóvel ou outro documento que comprove titularidade, guia de IPTU ou da última declaração de ITR, dependendo do caso. No caso de veículos, cópia do Certificação de Registro De Licenciamento do Veículo Atualizado e cópia do último carnê de IPVA. No Caso de outros bens ou direitos, cópia do documento de propriedade e do valor de avaliação.

<sup>663</sup> CASTANHEDE, Luis Claudio Ferreira. Transação tributária na dívida ativa: a isonomia como critério de restrição de discricionariedade na avaliação das propostas de transação individual. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-8.1.

<sup>664</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 5º, IX. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 6º, IX.

<sup>665</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 3º, IV.

#### 4.2.2.6 Efeitos

O art. 10, *caput*, da Portaria PGFN n.º 6.757/2022,<sup>666</sup> dispõe que, enquanto não aceita a proposta, não se suspende a exigibilidade do crédito nem a execução fiscal, o que dá margem para entender que, uma vez concretizada a transação, haveria a suspensão. No entanto, na linha do que dispõe a lei, o art. 12 do mesmo diploma regulamentar indica que a suspensão ocorre apenas se a transação envolver diferimento ou moratória.<sup>667</sup> A Portaria RFB n.º 208/2022 traz disposições parecidas, com a diferença de que o pedido de adesão a transação no âmbito da Receita Federal suspende o procedimento administrativo.<sup>668</sup>

A formalização da transação que envolva desconto, parcelamento, moratória e diferimento constitui reconhecimento dos créditos transacionados,<sup>669</sup> o que não se dá no caso de transação no âmbito da PGFN referente à flexibilização de regras de garantias, constrições e alienação de bens e de utilização de créditos para quitação. Já no âmbito da Receita Federal, há reconhecimento dos créditos mesmo se houver flexibilização das regras de garantias.<sup>670</sup>

Uma vez deferida a transação, o Procurador pode requerer a desistência da execução fiscal, se não houver nos autos informações de bens úteis à satisfação dos débitos, desde que não haja ônus para a União, observados os critérios de conveniência e oportunidade.<sup>671</sup> Trata-se de mera possibilidade, não de concessão.

#### 4.2.2.7 Transação por adesão

A transação por adesão é viabilizada por edital publicado em diário oficial e no sítio eletrônico do órgão por ela responsável, que deve conter prazo de adesão, critérios de elegibilidade, critérios impeditivos, modalidades, obrigações adicionais, procedimentos de adesão, as hipóteses de rescisão e o respectivo

---

<sup>666</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 10, *caput*.

<sup>667</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 12.

<sup>668</sup> Portaria RFB n.º 208/2022, arts. 10 a 14.

<sup>669</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 11.

<sup>670</sup> Portaria RFB n.º 208/2022, art. 11.

<sup>671</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 14.

procedimento de impugnação.<sup>672</sup> No caso da transação no âmbito da PGFN, é necessária ainda a relação de devedores com inscrições elegíveis nas modalidades específicas.<sup>673</sup> Todo o procedimento de adesão se dá por meio eletrônico.<sup>674</sup>

Além dos requisitos gerais, deve haver declaração que afirme também a ausência de dissimulação patrimonial<sup>675</sup> e o pedido de desistência de impugnações, ações ou recursos deve ser protocolado em até 60 (sessenta) dias da data da adesão.<sup>676</sup> Se o débito estiver suspenso por decisão judicial, a adesão a transação com a PGFN depende ainda da apresentação desse pedido de desistência.<sup>677</sup>

Como efeito da adesão, há manutenção dos gravames decorrentes do arrolamento de bens, medida cautelar fiscal e garantias apresentadas.<sup>678</sup> Caso haja bem penhorado ou oferecido em garantia em execução fiscal, o sujeito passivo pode requerer alienação por sua própria iniciativa, conforme art. 880 do CPC, para amortizar ou liquidar o débito.<sup>679</sup>

#### 4.2.2.8 Transação individual geral

##### 4.2.2.8.1 Requisitos

A modalidade geral da transação individual é possível nos seguintes casos:<sup>680</sup> 1) devedores cujo valor inscrito seja superior a 10 (dez) milhões de reais, valor que diminui para 1 (um) milhão no caso de FGTS, ou que tenham débitos em discussão administrativa que somam mais de 10 (dez) milhões de reais; 2) devedores falidos, em recuperação judicial, extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial; 3) Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas entidades de direito público da administração

---

<sup>672</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 41, § 1º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 36, § 1º.

<sup>673</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 41, § 1º, VII.

<sup>674</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 13, § 2º. Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 41, §§ 2º e 3º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 38.

<sup>675</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 42, I. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 37, I.

<sup>676</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 42, parágrafo único. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 37, parágrafo único.

<sup>677</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 44, II.

<sup>678</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 45. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 8º.

<sup>679</sup> Portaria PGFN n.º 96.757/2022, art. 45, parágrafo único.

<sup>680</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 46. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 40.

indireta, assim como autarquias, fundações e empresas públicas federais; 4) débitos inscritos em dívida ativa cujo valor consolidado seja igual ou superior a 1 (um) milhão de reais e esteja suspenso por decisão judicial ou garantido por penhora, carta de fiança ou seguro garantia, limite que diminui para 100 (cem) mil reais no caso de FGTS.

Ao menos nas hipóteses em que a regulamentação adota o valor como referência, a transação individual tem como público-alvo devedores de quantias elevadas. Os limites mínimos são altos e representam uma barreira de entrada para a espécie de transação mais personalizada, o que traz o risco de afronta à isonomia pela possibilidade de privilegiar, mesmo involuntariamente, determinados contribuintes. O desafio é não gerar tais privilégios, como observa Luis Claudio Cantanhede.<sup>681</sup>

Pode ser proposta pela PGFN, pela RFB, pelo devedor ou pela PGU, em relação aos créditos sob sua responsabilidade. O termo de transação individual será assinado pelo Procurador-Chefe da Fazenda Nacional ou pelo Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, diretamente ou por autoridade por eles delegada, sendo possível prever a subdelegação com base em valores de alçada e aprovação de múltiplas autoridades.<sup>682</sup>

A proposta da RFB e a da PGFN devem expor os meios para extinguir os créditos, indicando as obrigações, exigências e concessões, a capacidade de pagamento presumida, a relação de inscrições com os respectivos percentuais e valores estimados de descontos, se for o caso, demais informações consideradas relevantes e o prazo para proposta.<sup>683</sup>

A proposta do devedor, assim como sua contraproposta, deve conter<sup>684</sup> um plano de recuperação fiscal com a descrição dos meios para extinguir os créditos, exposição das causas concretas da sua crise econômico-financeira e a sua capacidade de pagamento estimada.<sup>685</sup> O contribuinte pode transacionar nas mesmas condições das modalidades de adesão disponíveis no momento do pedido.<sup>686</sup> No caso de proposta de contribuinte falido, pode haver exclusão de

---

<sup>681</sup> CASTANHEDE, op. cit., RB-8.1.

<sup>682</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 13, *caput*.

<sup>683</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 57. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 45.

<sup>684</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, arts. 50 e 58. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 47, II e III.

<sup>685</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 50, II. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 47, II.

<sup>686</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 53. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 48, § 2º.

débitos e componentes necessários para adequação à legislação de regência da falência.<sup>687</sup>

No caso de transação com a PGFN, a proposta é feita por meio do Portal Regularize, cabendo à unidade da PGFN do domicílio fiscal do contribuinte recebê-la, sendo o domicílio fiscal da matriz, no caso de pessoa jurídica.<sup>688</sup> Em relação à negociação com a RFB, esta deve ser proposta por meio de abertura de processo digital no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte.<sup>689</sup> A oferta deve conter a qualificação completa do requerente e, se pessoa jurídica, a dos seus sócios, controladores, administradores, gestores e representantes legais,<sup>690</sup> sendo possível, a critério dos órgãos federais, exigir documentação contábil.<sup>691</sup> A proposta deve conter três tipos de relações: de credores e respectivos créditos;<sup>692</sup> de ativos, com respectivo laudo econômico-financeiro e de avaliação;<sup>693</sup> e de garantias.<sup>694</sup>

Deve ser acompanhada também, por três declarações: (i) de que não alienará bens sem comunicar a Fazenda no cumprimento do acordo;<sup>695</sup> (ii) de que não utiliza pessoa interposta para ocultar ou dissimular bens para frustrar a transação ou, conforme previsão existente somente no âmbito da PGFN, caso tenha utilizado, reconhecer o uso;<sup>696</sup> e (iii) de que não alienou, onerou ou ocultou bem ou direito com o mesmo propósito, ou reconhecer que tais situações ocorreram.<sup>697</sup> Essas declarações, assim como a relação de garantias, são dispensadas no caso de devedor pessoa jurídica de direito público ou da administração indireta.<sup>698</sup>

Caso se reconheça que houve utilização de pessoa interposta, é possível a transação no âmbito da PGFN, se as pessoas envolvidas, inclusive reais beneficiárias, concordarem em se corresponsabilizarem pelos débitos,<sup>699</sup> não

---

<sup>687</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 49, I. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 43, I.

<sup>688</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, arts. 51, § 1º.

<sup>689</sup> Portaria RFB n.º 208/2022, art. 48.

<sup>690</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 50, I. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 47, I.

<sup>691</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 50, § 1º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 47, § 1º.

<sup>692</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 50, § 1º, II. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 47, § 1º, II.

<sup>693</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 50, § 1º, III. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 47, § 1º, III.

<sup>694</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 50, V. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 47, V.

<sup>695</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 50, VIII. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 47, VIII.

<sup>696</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, arts. 50, VI. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 47, VI.

<sup>697</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, arts. 50, VII. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 47, VII.

<sup>698</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 50, § 2º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 47, § 2º.

<sup>699</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 50, § 3º.



havendo igual previsão sobre essa responsabilidade na regulamentação da Receita Federal. Caso se admita que houve a alienação, oneração ou ocultação, esses bens devem ser ofertados em garantia e, caso não seja possível, é necessário que sejam indicados outros bens em valor equivalente, próprios ou de terceiros, se a Fazenda autorizar, e acrescentá-los à capacidade de pagamento.<sup>700</sup>

Houve um abrandamento, pois originariamente eram exigidos extratos atualizados da conta e de aplicações financeiras, descrições de operações com instituições financeiras de outros tipos, relações de bens particulares de controladores, administradores, gestores e representantes legais e relação de todas as ações judiciais, inclusive trabalhistas, com estimativas de valores demandados.

Tércio Chiavassa e Marco Aurélio Betoni consideram que o devedor apenas poderá negociar a transação tributária individual após abrir todas as informações sigilosas relacionadas ao seu negócio, seus bens, direitos, dívidas privadas e públicas e tem o patrimônio controlado durante o cumprimento do acordo.<sup>701</sup> Esse extenso rol de documentos se explica pela busca para fundamentar o tratamento diferenciado. Fabio Calanni entende que essas exigências se dão para assegurar transparência e boa-fé, mas que, diante da margem de liberdade para a União impor condições e concessões, eventual não acolhimento transforma a pretensão do contribuinte em uma armadilha, pois não há impedimento para que o órgão use as informações privilegiadas.<sup>702</sup>

Diante da atribuição da competência a União para definir os parâmetros para aceitação da proposta individual, Luís Claudio Cantanhede ressalta que há forte discricionariedade administrativa.<sup>703</sup>

#### 4.2.2.8.2 Parâmetros para aceitação

Sete aspectos devem ser analisados para o aceite da transação no âmbito da PGFN. Cinco dizem respeito aos débitos: (i) atual estágio das execuções

---

<sup>700</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 50, § 4 e 5º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 47, §§ 3º e 4º.

<sup>701</sup> CHIAVASSA, Tércio. BETONI, Marco Aurélio Louzinha. As modalidades de transação tributária: aspectos gerais. p. 438.

<sup>702</sup> CALANNI, op. cit., p. 176.

<sup>703</sup> CASTANHEDE, op. cit., RB-8.1.

fiscais, existência de exceção, embargos ou qualquer outra ação proposta contra o crédito;<sup>704</sup> (ii) existência de garantias já penhoradas em execução fiscal movida pela PGFN, valor, data de avaliação oficial e tentativa de alienação;<sup>705</sup> (iii) existência de garantias ofertadas em parcelamentos, ainda que já extintos por pagamentos ou rescindidos por descumprimento de obrigações;<sup>706</sup> (iv) existência de débitos não ajuizados de inscrição pendente;<sup>707</sup> e (v) débitos inscritos ou ajuizados por outra unidade da PGFN.<sup>708</sup> Os outros dois são relacionados diretamente ao devedor: (vi) histórico fiscal do devedor, com ênfase na concessão de parcelamentos anteriores, eventuais ocorrências de fraude ou de outras infrações à legislação para frustrar a recuperação de créditos;<sup>709</sup> e (vii) aderência da proposta à atual situação econômico-fiscal e à capacidade de pagamento do devedor e suas projeções de geração de resultados.<sup>710</sup>

De modo semelhante, a Receita Federal deve verificar esses aspectos em relação ao devedor, assim como a situação fiscal do sujeito passivo, a existência de garantias e o estágio do contencioso administrativo.<sup>711</sup>

A União pode solicitar documentos e informações complementares, inclusive laudo técnico por profissional habilitado, ou apresentar contraproposta.<sup>712</sup> Após receber a proposta, a União deve apresentar ao contribuinte sua capacidade de pagamento e a respectiva metodologia de cálculo;<sup>713</sup> a relação de créditos ou inscrições com os respectivos percentuais de descontos;<sup>714</sup> os prazos máximos de alongamento por débito;<sup>715</sup> e as situações impeditivas.<sup>716</sup>

No caso de transação por grupo econômico reconhecido em decisão administrativa ou judicial definitivas, a capacidade de pagamento do grupo deve ser utilizada e todos os integrantes do grupo devem ser incluídos como

---

<sup>704</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, I.

<sup>705</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, II.

<sup>706</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, III.

<sup>707</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, IV.

<sup>708</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, V.

<sup>709</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, VI.

<sup>710</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, VII.

<sup>711</sup> Portaria RFB n.º 208/2022, art. 49.

<sup>712</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, § 1º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 49, IV.

<sup>713</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, § 2º, I. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 49, § 2º, I.

<sup>714</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, § 2º, II. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 49, § 2º, II.

<sup>715</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, § 2º, III. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 49, § 2º, III.

<sup>716</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, § 2º, IV. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 49, § 2º, IV.

corresponsáveis.<sup>717</sup> Caso integre grupo econômico de fato, a proposta pode ser aceita nas mesmas condições que seriam acordadas com o devedor principal, mesmo que mais benéficas, sendo o devedor principal aquele com maior valor de débitos.<sup>718</sup> Havendo divergências cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais do contribuinte e dos integrantes do grupo econômico, estes devem ser intimados para apresentar documentos, informações ou esclarecimentos em 10 (dez) dias.<sup>719</sup>

São possíveis reuniões para discutir a proposta<sup>720</sup> e inspeção no estabelecimento do devedor para averiguar sua situação operacional e patrimonial, com comunicação ao contribuinte com até quarenta e oito horas de antecedência.<sup>721</sup>

Halley Henares Neto, em comentário feito considerando o art. 38 da Portaria da PGFN n.º 9.917/2020, sustenta que a regulamentação deixa pouco espaço para apreciação subjetiva na proposta de transação individual, pois, uma vez cumpridos os requisitos, a transação é direito do contribuinte.<sup>722</sup> A decisão de recusa da proposta apresentada pelo contribuinte deve ser clara e objetiva, com fundamentação que permita entender as razões de decidir, devendo considerar a situação econômica e a capacidade de pagamento do devedor, a perspectiva de êxito das estratégias de cobrança e, no âmbito da PGFN, o custo de cobrança judicial.<sup>723</sup> A decisão deve também apresentar alternativas e orientações para o contribuinte regularizar a sua situação, havendo, para a PGFN, o dever de apresentar contraposta, se possível.<sup>724</sup> O contribuinte pode recorrer em 10 (dez) dias da notificação, aplicando o que couber do processo de impugnação de rescisão previsto no art. 52.<sup>725</sup>

A unidade responsável redigirá o termo com qualificação das partes, cláusulas e condições gerais do acordo, débitos envolvidos, com indicação das

---

<sup>717</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, §§ 3º e 4º, I. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 49, §§ 4º e 5º.

<sup>718</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, §§ 4º e 5º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 49, §§ 6º e 8º.

<sup>719</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, § 6º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 49, § 7º.

<sup>720</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 47. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 41.

<sup>721</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 48. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 42.

<sup>722</sup> HENARES NETO, op. cit., p. 241.

<sup>723</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 55. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 50.

<sup>724</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 55, § 1º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 50, parágrafo único.

<sup>725</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 55, § 2º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 51.

respectivas execuções fiscais e juízos de tramitação, o prazo para cumprimento, descrição das garantias apresentadas e consequências em casos de descumprimento.<sup>726</sup> A regulamentação trata da competência para assinatura, a depender do total de débitos transacionados.<sup>727</sup> A Portaria PGFN n.º 6.757/2022 estabeleceu ainda requisitos para atuação de diferentes autoridades, se houver débitos de regiões distintas, além de estabelecer que as procuradorias regionais podem ter equipes para receber e analisar as propostas, ao invés de estipularem delegação.<sup>728</sup>

#### 4.2.2.9 Transação individual simplificada

Disciplinada na Portaria PGFN n.º 6.757/2022 e na Portaria RFB n.º 208/2022, a transação individual simplificada é cabível quando o passivo fiscal for superior a 1 (um) milhão de reais e inferior a 10 (dez) milhões reais.<sup>729</sup> O devedor deve indicar o valor de entrada, prazos, escalonamento e descontos pretendidos, considerando sua capacidade de pagamento, bem como as garantias e documentos referentes à transação.<sup>730</sup> A regulamentação da PGFN pontua que esses dados são fornecidos em formulários e que as demais cláusulas seguem um modelo padrão.<sup>731</sup>

A União pode apresentar contraproposta e, no caso de recusa, é possível apresentar recurso em 10 (dez) dias.<sup>732</sup> Se for aceita, o pagamento da parcela inicial perfectibiliza o acordo<sup>733</sup> e o devedor tem o prazo de 60 (sessenta) dias para comprovar a formalização da garantia.<sup>734</sup>

#### 4.2.3 Transação de relevante e disseminada controvérsia jurídica

---

<sup>726</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 59. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 52.

<sup>727</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, arts. 60 a 63. Portaria RFB n.º 208/2022, arts. 52 a 57.

<sup>728</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, arts. 60, parágrafo único, e 61, parágrafo único.

<sup>729</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 46, § 1º, Portaria RFB n.º 208/2022, art. 40, § 1º.

<sup>730</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 64, § 1º, Portaria RFB n.º 208/2022, art. 58, parágrafo único, I,.

<sup>731</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 64, §§ 1º e 2º,

<sup>732</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 66, § 4º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 60, § 4º.

<sup>733</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 66, § 5º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 60, § 5º.

<sup>734</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 67. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 61.

A transação resolutive de litígios tributários ou aduaneiros de relevante e disseminada controvérsia pode ser proposta, via edital de adesão, pelo Ministro da Economia, com base em manifestação da PGFN e da RFB.<sup>735</sup> O Ministério da Economia tem a competência de regulamentar este capítulo,<sup>736</sup> cabendo ao Secretário Especial da RFB disciplinar o que couber, no caso de crédito tributário não judicializado e que esteja em contencioso administrativo.<sup>737</sup>

#### 4.2.3.1 Controvérsias Transacionáveis

##### 4.2.3.1.1 Disseminação e relevância

A controvérsia jurídica é considerada relevante e disseminada quando as questões tributárias ultrapassam os interesses subjetivos da causa.<sup>738</sup>

A disseminação é um critério de ordem quantitativa, presente diante da efetiva multiplicação de discussões que tratam de uma tese em uma dada circunstância fática. O critério é o mesmo da legislação processual civil para o incidente de resolução de demandas repetitivas, como entende Diego Ribeiro.<sup>739</sup>

A regulamentação estabeleceu que a disseminação das controvérsias é aferida a partir da existência de quatro parâmetros alternativos,<sup>740</sup> que podem ser classificados em objetivos e em subjetivos.<sup>741</sup> Os primeiros são a existência de: (i) processos judiciais movidos por partes distintas e representadas por advogados diferentes em ao menos três TRFs; (ii) mais de 50 processos judiciais ou administrativos de sujeitos passivos distintos; e (iii) admissão de incidente de resolução de demandas repetitivas. Já o segundo é o envolvimento de uma parcela significativa de contribuintes de um setor econômico ou produtivo em demandas judiciais ou administrativas, o que reflete o art. 16, § 2º, da Lei n.º 13.988, que dispõe que a tese selecionada deve, preferencialmente, dizer

---

<sup>735</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 16.

<sup>736</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 21.

<sup>737</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 22, *caput*.

<sup>738</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 16, § 3º. Portaria ME n.º 247/2020, art. 30.

<sup>739</sup> RIBEIRO, op. cit., RB-18.4.

<sup>740</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 30, § 1º.

<sup>741</sup> SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. Os requisitos e os efeitos da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-17.4.

respeito a um determinado setor. A delimitação a um grupo não afasta a transcendência, que não se confunde com a exigência de uma discussão universal, conforme Fernanda Donnabella.<sup>742</sup> A autora entende que essa restrição não infringe a igualdade nem a legalidade, pois deve ser genérica, apesar de reconhecer que o fato de dois agentes atuarem no mesmo setor não ser sinônimo de igualdade concorrencial.<sup>743</sup>

Diante desses critérios, Paulo Cesar Conrado entende que a controvérsia deve se referir a uma tese jurídica, que ultrapassa os interesses dos contribuintes e tratar de questões muito mais intrassistêmicas, como a constitucionalidade da regra-matriz de incidência, do que factuais, como existência de prova em discussões de despesas médicas para fins de dedução do imposto de renda.<sup>744</sup> Nada impede, porém, que questões probatórias vinculadas a uma determinada situação sejam objeto dessa modalidade de transação.

Por sua vez, a relevância está relacionada à repercussão da discussão, o que, remete ao conceito de repercussão geral, requisito de recurso extraordinário presente no art. 102, § 3º, da CF/1988 e disciplinado no art. 1.035, do CPC, que trata de “questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico,” como ressaltam Fernanda Donnabella<sup>745</sup> e Geila Diniz.<sup>746</sup> Por isso, Diego Ribeiro considera que o termo relevante deve ser lido em conjunto com o art. 16, § 2º, levando em consideração a repercussão preferencialmente para um grupo.<sup>747</sup> Para Fernanda Donnabella, os conceitos de disseminação e relevância são intrincados, pois o que é relevante transcende, mas a regulamentação os tratou separadamente.<sup>748</sup>

A regulamentação estabeleceu que a relevância de determinada questão depende da verificação de três situações.<sup>749</sup> Uma delas é econômica, sendo exigido impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais, considerando a totalidade dos processos administrativos e judiciais pendentes conhecidos. As outras duas são de divergência de posicionamento, não sendo exigida

---

<sup>742</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>743</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>744</sup> CONRADO, op. cit., RB-16.7.

<sup>745</sup> SOUZA, op. cit., RB-17.4.

<sup>746</sup> DINIZ, G., op. cit., p. 211.

<sup>747</sup> RIBEIRO, op. cit., RB-18.4.

<sup>748</sup> SOUZA, op. cit., RB-17.4.

<sup>749</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 30, § 2º.

definitividade. Basta haver: (i) decisões dissonantes entre as turmas ordinárias e a Câmara Superior do CARF; e (ii) sentenças ou acórdãos divergentes no âmbito do contencioso judicial. Como resume Paulo Cesar Cornado, o cenário deve ser de indefinição.<sup>750</sup> Fernanda Donnabella considera esses critérios seriam subjetivos, diante da pois seriam livremente construídos pelo intérprete”.<sup>751</sup> Porém, ainda que a regulamentação tenha sido lacônica, não chega ao ponto de transformar este parâmetro em subjetivo.

#### 4.2.3.1.2 Delimitações possíveis

Preferencialmente, não deve ter ocorrido a afetação da questão ao rito de julgamento repetitivo do art. 1.036 do CPC.<sup>752</sup> Essa preferência se justifica, pois, se já houve afetação, espera-se que o Poder Judiciário se manifeste de maneira definitiva em decisão de alcance nacional, razão pela qual o fim da controvérsia está próximo. Caso haja definição jurisprudencial, é possível transação quanto ao conflito surgido na liquidação de sentença ou não abrangida pela jurisprudência do art. 19 da Lei n.º 10.522/2002.<sup>753</sup>

É possível transação no caso de haver somente a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais os juízes e os tribunais estejam vinculados, situação prevista no art. 927, V, do CPC. Essa possibilidade parece se justificar em razão de haver resolução de determinada questão apenas regionalmente, no âmbito da jurisdição de um tribunal. Além disso, o conflito ainda poderia ser travado no Judiciário e ser objeto de uma decisão vinculante de Tribunal Superior.

O edital deve versar preferencialmente sobre controvérsia limitada a um setor econômico ou produtivo ou a um grupo delimitado de sujeitos passivos.<sup>754</sup> Para Fernanda Donnabella, a utilização do termo “preferencialmente” compreende as situações em que é possível delimitar a classe de contribuintes.<sup>755</sup> Já para Júlia Carneiro, a opção do legislador de que a transação

---

<sup>750</sup> CONRADO, op. cit., RB-16.7.

<sup>751</sup> SOUZA, op. cit., RB-17.4.

<sup>752</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 30, *caput*.

<sup>753</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 20, parágrafo único.

<sup>754</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 16, § 2º.

<sup>755</sup> SOUZA, op. cit., RB-17.4.

seja preferencialmente voltada a um setor ou grupo significaria um ônus argumentativo maior para a Administração deixar de observar esse comando.<sup>756</sup> Essa delimitação parece levar em consideração a necessidade de a Fazenda estimar o valor total para oferecer a transação.

#### 4.2.3.1.3 Proibições

É proibida a transação por adesão nas hipóteses disciplinadas no art. 19 da Lei n.º 10.522/2002, quando o ato ou a jurisprudência for integralmente desfavorável à Fazenda Nacional.<sup>757</sup> Esse dispositivo elenca uma série de situações em que a Fazenda é dispensada de recorrer, que incluem casos em que há parecer da PGFN e súmula da AGU, decisões vinculantes do STF e dos demais Tribunais Superiores no âmbito de suas competências e súmulas da administração tributária federal. Nesse cenário, a União tem o dever de adequar o seu posicionamento, não possuindo o direito de realizar qualquer concessão. Não há conflito, pois é incontroverso que a razão está com o devedor.

A lei também proíbe a transação por adesão no caso de precedentes persuasivos, conforme o art. 927, I a IV, do CPC, se forem integralmente favoráveis à Fazenda, o que não inclui o art. 927, V. A conjugação com o CPC evidencia que não é possível transacionar em caso de decisões do STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade (ADI, ADPF, ADC, ADO)<sup>758</sup> e de acórdãos firmados em julgamentos repetitivos de incidente de assunção de competência, resolução de demandas repetitivas, recursos extraordinário e especial.<sup>759</sup> Também não é cabível no caso de súmulas<sup>760</sup> do STF, em matéria constitucional, e do STJ, em matéria infraconstitucional,<sup>761</sup> favoráveis à Fazenda. Ainda que seja questionável a classificação das decisões mencionadas e das súmulas vinculantes como persuasivas, o que parece ser possível somente para as súmulas que não possuem efeito vinculante, em tais casos também não há controvérsia, sendo injustificada a utilização da transação, diante da ausência de

---

<sup>756</sup> CARNEIRO, op. cit., RB-6.3.

<sup>757</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 20, I, "a".

<sup>758</sup> CPC, art. 927, I.

<sup>759</sup> CPC, art. 927, III.

<sup>760</sup> CPC, art. 927, II.

<sup>761</sup> CPC, art. 927, IV.



conflito. Foi excluída da vedação o inciso V do art. 927, o que parece justificado, como explicado na seção anterior.

Geila Diniz considera evidente a intenção de prestigiar os tribunais, ao afirmar que a lei retira da transação litígios que contam com uma solução jurídica em abstrato, que deve ser aplicada ao caso concreto pendente.<sup>762</sup> De fato, se o litígio já foi resolvido, é injustificada a transação. A autora explica que se a jurisprudência é favorável ao contribuinte, o reconhecimento do direito do contribuinte não é uma concessão, mas um dever, sendo incabível a solução alternativa.<sup>763</sup>

Também se exige expressamente que não haja controvérsia definida por coisa julgada material,<sup>764</sup> como no tópico 4.2.1.6.3.

#### 4.2.3.2 Créditos transacionáveis

Não é possível celebrar nova transação do mesmo crédito.<sup>765</sup> Além disso, é imprescindível que haja inscrição em dívida ativa, ação judicial, embargos, reclamação, recurso administrativo pendente de julgamento referente à tese.<sup>766</sup> Na Medida Provisória, a inscrição não era suficiente. A alteração legislativa parece ter pretendido lidar com o problema temporal referente ao término do processo administrativo e ao início da discussão judicial. A redação, porém, ignora que uma inscrição em dívida ativa não trata de tese alguma. A discussão sobre a tese é apenas potencial, razão pela qual Fernanda Donnabella está correta ao afirmar que a inclusão da suficiência da dívida ativa é uma hipótese preventiva de litígio.<sup>767</sup> Ao tratar da inscrição da mesma maneira que trata discussões postas, a legislação se tornou imprecisa e mitigou a presunção de legalidade da inscrição em dívida ativa.<sup>768</sup> Geila Diniz destaca que a exigência de litígio decorre do CTN e a vinculação a um processo prévio favorece o

---

<sup>762</sup> DINIZ, G., op. cit., p. 213.

<sup>763</sup> Ibid, p. 214.

<sup>764</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 14, v.

<sup>765</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 20, I.

<sup>766</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 18.

<sup>767</sup> SOUZA, op. cit., RB-17.6.

<sup>768</sup> Além disso, deixou de tratar também dos casos em que a inscrição ainda não foi efetuada, apesar de ter ocorrido discussão administrativa. Se a pretensão era maximizar o alcance do instituto, há ainda uma lacuna a ser tratada.

controle e a transparência das transações.<sup>769</sup> De fato, se há mera inscrição, esse controle fica prejudicado, o que justifica um regramento específico.

Para Fernanda Donnabella, mesmo se houver apenas pedido de revisão, nos termos do art. 3º, § 3º, da Portaria PGFN n.º 33/2018, a transação seria aplicável, pois haveria litigiosidade.<sup>770</sup> Essa compreensão depende da classificação desse pedido como impugnação. Já para Rodrigo Massud, mesmo que conflituosidade não tenha sido vertida em linguagem competente para realizar a cobrança, é possível transacionar, pois bastaria o estado de potência para as relações jurídicas continuativas em aberto no tempo.<sup>771</sup> Para o autor, o conflito é um conceito artificial e o edital poderia conformar esse impasse.<sup>772</sup> Não parece, entretanto, ser possível ir além da redação do art. 18 da Lei n.º 13.988/2020, que exigiu inscrição ou discussão posta.

Geila Lídia reconhece que há diferenças se houver contencioso ou somente inscrição.<sup>773</sup> No primeiro caso, há uma controvérsia sobre a licitude e a transação deve servir para eliminar o estado de incerteza, envolvendo todos os litígios já existentes. As partes estabelecem uma verdade formal sobre o litígio independente da verdade material, que as obrigará mutuamente.<sup>774</sup> Na segunda situação, há somente interesses econômicos contrapostos e, em sua visão, não se exige incluir todos os débitos inscritos, que poderiam ser tratados distintamente. As concessões se referem somente à extinção do crédito e o referencial do acordo seria a capacidade econômica do sujeito passivo.<sup>775</sup>

#### 4.2.3.3 Especificação de hipóteses fáticas e jurídicas

As hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda propõe a transação devem ser especificadas no edital objetivamente.<sup>776</sup> Essa particularização cumpre as funções de possibilitar aos interessados a análise do possível enquadramento das suas discussões no edital e de controle, pois, caso a

---

<sup>769</sup> DINIZ, G., op. cit., p. 211.

<sup>770</sup> SOUZA, op. cit., RB-17.6.

<sup>771</sup> MASSUD, op. cit., RB-19.7.

<sup>772</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>773</sup> DINIZ, op. cit., p. 205.

<sup>774</sup> Ibid, p. 205.

<sup>775</sup> Ibid, p. 205.

<sup>776</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 17, *caput*.

hipótese fática seja muito específica, é possível verificar eventual direcionamento indevido e até mesmo impugnar o edital.<sup>777</sup>

Diante da tarefa de selecionar os elementos que podem estar presentes em diferentes situações, Fernanda Donnabella considera que o edital poderia conter o “esquema de agir” das situações, reunindo em classes os elementos comuns dos dados da experiência.<sup>778</sup> Outra solução seria listar elementos alternativos, adotando recursos tipológicos, com a descrição de infrações julgadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por exemplo.

Geila Diniz considera que a exigência de definição no edital dos aspectos jurídicos seria uma maneira de impedir que esses fossem discutidos, como o STJ já entendeu ser possível em precedente sobre dívida confessada para adesão em parcelamento.<sup>779</sup> Porém, os aspectos jurídicos permanecem discutíveis, diante da separação entre lançamento e pagamento realizada em julgamento repetitivo.

#### 4.2.3.4 Seleção de tese

O Ministro da Economia deve autorizar as transações de controvérsias, que podem ser propostas por titulares de sete ocupações profissionais.<sup>780</sup> Cinco dos legitimados integram a União Federal, sendo quatro da administração tributária, a saber, o Secretário Executivo do Ministério da Economia; o Procurador-Geral da Fazenda Nacional; o Secretário Especial da RFB e o presidente do CARF, e um pertence ao Judiciário, o presidente do CNJ. Além desses, são legitimados o presidente do Conselho Federal da OAB, de confederação representativa de categoria econômica ou de centrais sindicais, habilitadas à indicação de conselheiros para o CARF, na forma do art. 28 do anexo II da Portaria MF n.º 343/15.<sup>781</sup>

No caso de propostas de autoridades da Administração Tributária, a PGFN deve avaliar o atendimento aos requisitos normativos, as questões de

---

<sup>777</sup> SOUZA, op. cit., RB-17.4.

<sup>778</sup> Ibid, loc. cit.

<sup>779</sup> DINIZ, op. cit., p. 218.

<sup>780</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 28.

<sup>781</sup> Assim, podem sugerir propostas os presidentes das CNA, CNC, CNF, CNI, CNS, CNT, CSB, CTB, CUT, FS, NCST, UGT.

legalidade e constitucionalidade envolvidas, mediante a comparação com precedentes qualificados, o cenário da jurisprudência judicial e administrativa, o universo dos processos conhecidos, se é suficientemente vantajosa, além de apresentar estimativas de arrecadação e reduções concedidas referentes aos créditos sob sua administração.<sup>782</sup> A RFB tem o papel de avaliar eventuais impactos da proposta na arrecadação, fiscalização ou administração do tributo e, em relação aos demais potencialmente afetados, apresentar panorama do resultado da discussão administrativa no CARF, cotejando com discussões semelhantes, além da estimativa de arrecadação e de reduções concedidas em relação aos créditos sob sua administração.<sup>783</sup>

A proposta instruída com as manifestações da PGFN e da RFB deve ser submetida ao Ministro da Economia para autorizar a publicação dos editais.<sup>784</sup> A redação art. 29, *caput*, indica que as propostas dos membros da administração tributária devem ser acompanhadas de manifestações da PGFN e da RFB, o que poderia sugerir que as propostas dos demais legitimados não seriam objeto de análise. Porém, conforme o art. 16 da Lei n.º 13.988/2020, a autorização do Ministro da Economia para oferta de transação sempre deve ser baseada em manifestações desses órgãos, não parecendo possível interpretar essa especificação como a exclusão de necessidade dessa análise em relação às propostas dos demais legitimados, como concluem Maria Rita Lunardelli e Paulo Cesar Conrado.<sup>785</sup>

Ambos os órgãos devem zelar para que não haja efeito prospetivo que implique tratamento privilegiado e devem preferir controvérsias cuja transação resulte na extinção do litígio.<sup>786</sup>

---

<sup>782</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 29, § 1º.

<sup>783</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 29, § 2º.

<sup>784</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 29, § 4º.

<sup>785</sup> LUNARDELLI, Maria Rita Grandilone Sampaio. CONRADO, Paulo Cesar. Discricionariedade e transação no contencioso. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-21.6.

<sup>786</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 29, § 3º.

#### 4.2.3.5 Concessões fazendárias

O edital pode prever reduções ou concessões, prazos e formas de pagamento especiais.<sup>787</sup> As concessões podem ser referentes a créditos de determinado período de competências ou de determinada etapa do processo administrativo ou judicial.<sup>788</sup>

As reduções e concessões são limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor total do crédito, incluindo o montante principal. Geila Diniz observa que faz sentido a possibilidade de reduzir o tributo, pois o litígio de pretensão contestada pode versar sobre a fixação do montante, interpretação de conceitos legais indeterminados ou ocorrência de determinados fatos.<sup>789</sup> O prazo máximo é de 84 (oitenta e quatro) meses para quitação, seguindo a linha geral da Lei n.º 13.988/2020.<sup>790</sup>

Paulo Cesar Conrado considera que a transação poderia ser instrumento resolutório da própria tese, resolvendo as demandas parecidas de contribuintes-autores que aderirem. O edital traria a interpretação do fisco parcialmente ajustada à pretensão lançada na tese e estabeleceria formas de pagamento para o restante, porém, ao assumir a tese, a eficácia não se restringiria apenas aos aderentes.<sup>791</sup> Nessa medida, o aceite da Fazenda em relação a determinada tese seria uma concessão. Admitindo essa hipótese, Fernanda Donnabella ressalta que o entendimento da PGFN manifestado em editais vale para quem não aderiu e que o ato administrativo tem natureza híbrida, ao vincular a transação e ao fixar o entendimento da PGFN sobre o tema.<sup>792</sup> Porém, a renúncia da Fazenda a determinada linha de defesa, por si só, não parece ser suficiente para configurar uma concessão. Como a postura fazendária aproveitaria mesmo àqueles que não transacionam, não haveria nenhuma diferenciação em relação aos devedores transigentes. A Fazenda não poderia deixar de renunciar à tese em relação a eles, o que indicaria que não há uma disponibilidade necessária para configurar uma concessão.

---

<sup>787</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 17, § 1º, I, “a”.

<sup>788</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 17, § 1º, II.

<sup>789</sup> DINIZ, op. cit., p. 216.

<sup>790</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 17, § 2º.

<sup>791</sup> CONRADO, op. cit., RB-16.7.

<sup>792</sup> SOUZA, op. cit., RB-17.8.

#### 4.2.3.6 Concessões e exigências do sujeito passivo

Além de se exigir pagamento, desistência e renúncia, o devedor é obrigado a abrir mão de todos os litígios relacionados às teses existentes na data do pedido, que devem ser incluídos na transação,<sup>793</sup> a qual não se admite sem extinguir o litígio, a não ser que se demonstre que o objeto da discussão é cindível.<sup>794</sup> Essa exigência parece pressupor um litígio posto, o que não se observa no caso de haver somente inscrição em dívida ativa.

A lei afirma que a transação deve englobar mesmo aqueles litígios não definitivamente julgados, o que abriria margem para o entendimento que casos definitivamente julgados deveriam ser incluídos.<sup>795</sup> Essa interpretação infringe a coisa julgada, além de tratar de conflito já solucionado. A regulamentação desse dispositivo, entretanto, afasta acertadamente essa dubiedade, ao ressaltar os casos com coisa julgada do escopo da transação,<sup>796</sup> como também observa Fernanda Donnabella.<sup>797</sup>

O sujeito passivo deve requerer a homologação judicial para os fins do art. 515 do CPC.<sup>798</sup> Geila Diniz explica que o objetivo seria atribuir *status* de coisa julgada material e o de formar título executivo judicial e, mesmo que não haja discussão judicial, deve-se utilizar o procedimento de jurisdição voluntária,<sup>799</sup> como também entende Diego Ribeiro.<sup>800</sup>

A lei estabelece que o sujeito passivo deve adotar o entendimento da administração tributária em relação a fatos geradores futuros ou ainda não consumados,<sup>801</sup> ressalvada a cessão prospectiva da transação decorrente de precedente persuasivo nos termos do art. 927, I a IV, do CPC, ou nas demais hipóteses do art. 19 da Lei n.º 10.522/2002.<sup>802</sup> A regulamentação também ressaltou o caso de alteração.<sup>803</sup> Para Geila Diniz, essa previsão concretiza o

<sup>793</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 19, § 3º, I.

<sup>794</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 19, § 2º.

<sup>795</sup> SOUZA, op. cit., RB-17.6.

<sup>796</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 31.

<sup>797</sup> SOUZA, op. cit., RB-17.6.

<sup>798</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 19, § 1º, I.

<sup>799</sup> DINIZ, op. cit., p. 217-218.

<sup>800</sup> RIBEIRO, op. cit., RB-18.4.

<sup>801</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 17, § 1º, III. Portaria ME n.º 247/2020, art. 4º, IV.

<sup>802</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 19, § 1º, II.

<sup>803</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 4º, IV, “b”..

princípio da isonomia tributária, ao impedir a criação de regime jurídico diferenciado que redunde em tratamento discriminatório.<sup>804</sup>

A previsão faz sentido, pois parte do pressuposto de que o estado de divergência entre Fazenda e o contribuinte se transformou em convergência. Entretanto, não há espaço para que o estado de convergência seja baseado no entendimento do contribuinte. A legislação não disciplina as consequências da inobservância desse entendimento no futuro, mas, diante da possibilidade de rescisão por descumprimento de qualquer condição da transação, é possível que todos os benefícios concedidos sejam afastados. Essa disposição indica renúncia à discussão no Poder Judiciário também em relação aos casos futuros. Esse entendimento é corroborado por Daniel Gomes, para quem, se o devedor não tinha ação, não seria possível ajuizá-la nem para fatos geradores futuros, a não ser que haja nova alegação diferente de precedente persuasivo do STJ e do STF. Nesse caso, não é necessária ação, conforme art. 19, § 1º, II, da Lei n.º 13.988/2020.<sup>805</sup>

#### 4.2.3.7 Efeitos

Diante dos termos da regulamentação dessa modalidade, a Fazenda e o contribuinte se comprometem a observar a mesma interpretação em relação aos fatos geradores futuros enquanto mantidas as condições fático-jurídicas (à lá cláusula *rebus sic stantibus*<sup>806</sup>). Essa previsão busca certeza, como destaca Paulo Cesar Conrado, e igualdade, como ressaltam Geila Diniz<sup>807</sup> e Fernanda Donnabella.<sup>808</sup> Os efeitos da transação cessam se houver precedente judicial nos termos do art. 927, I a IV, do CPC, e art. 19 da Lei n.º 10.522/2002.<sup>809</sup> Para Diniz, a cessação prospectiva não autorizaria rescisão ou desfazimento retroativo da transação, por ser ato jurídico perfeito, sob pena de prejudicar a segurança jurídica almejada, não cabendo nenhum tipo de restituição.<sup>810</sup>

---

<sup>804</sup> DINIZ, op. cit., p. 219.

<sup>805</sup> GOMES, op. cit., RB-20.5.

<sup>806</sup> DINIZ, op. cit., p. 220.

<sup>807</sup> Ibid, p. 219.

<sup>808</sup> SOUZA, op. cit., RB-17.8.

<sup>809</sup> DINIZ, op. cit., p. 220.

<sup>810</sup> Ibid, p. 222.

#### 4.2.3.8 Efeitos proibidos

Nem a proposta nem a adesão podem ser invocadas, por qualquer das partes, como fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese, pois serão compreendidas somente como medida vantajosa diante das concessões recíprocas.<sup>811</sup> A proposta também não pode ter efeito prospectivo que resulte direta ou indiretamente em regime especial de tributação,<sup>812</sup> o que está de acordo com a igualdade tributária.<sup>813</sup>

#### 4.2.3.9 Rescisão

Há rescisão da transação caso esta contrarie decisão judicial definitiva prolatada antes da celebração da transação.<sup>814</sup>

### 4.2.4 Transação do contencioso de pequeno valor

#### 4.2.4.1 Objeto

A lei define como contencioso de pequeno valor aquele que trate de lançamento e inscrição, compreendido o principal e a multa, de até 60 (sessenta) salários mínimos, referente a sujeito passivo pessoa natural, microempresa e empresa de pequeno porte.<sup>815</sup> O patamar financeiro adotado é o mesmo do art. 3º da Lei n.º 10.259/2001,<sup>816</sup> que estabelece a possibilidade de se transigir no juizado especial federal em ações antiexacionais, mas sem definir os critérios para transação, como observa Vanessa Spina.<sup>817</sup>

O Ministério da Economia deve regulamentar a adoção de métodos alternativos de solução de litígio, incluindo a transação, envolvendo processo de pequeno valor,<sup>818</sup> cabendo a RFB e a PGFN a regulamentação e a celebração

---

<sup>811</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 16, § 1º.

<sup>812</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 20, III.

<sup>813</sup> DINIZ, op. cit., p. 219.

<sup>814</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 17, parágrafo único.

<sup>815</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 24, parágrafo único. Portaria ME n.º 247/2020, art. 32, I e II.

<sup>816</sup> CAMPOS, op. cit., p. 421.

<sup>817</sup> SPINA, op. cit., RB-22.3.

<sup>818</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 23, II.



no contencioso de pequeno valor no seu âmbito de atuação.<sup>819</sup> Diante dessa determinação, Rogério Campos explica que a lei abre espaço para várias formas de transação e outros métodos heterocompositivos.<sup>820</sup> O autor considera que essa flexibilidade seria ainda mais reforçada pelo fato de que a remissão de débitos de valor módico é aceita pela LRF no art. 14, § 3º, II, que autoriza cancelar o débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança, o que traz mais tranquilidade ao gestor.<sup>821</sup> Também há um alinhamento com a Portaria MF n.º 75/2012, que dispensa inscrição em dívida ativa de débitos inferiores a R\$ 1.000,00 e execução fiscal de débitos inferiores a R\$ 20.000,00.<sup>822</sup> Assim, o autor entende que a transação tributária no contencioso de pequeno valor é apenas uma das modalidades admitidas nesse microssistema,<sup>823</sup> e seria possível, inclusive, transacionar para pagamento pela União ao contribuinte.<sup>824</sup> Isso está alinhado com a Portaria MF/AGU n.º 249/2012, que autoriza a não oposição de embargos à execução, pela Fazenda Nacional, de valores inferiores a R\$ 20.000,00. Na mesma linha, Geila Diniz entende que a lei admite critérios mais flexíveis e que o objetivo é ampliar a transação para débitos que são numerosos e implicam custos elevados.<sup>825</sup> Originalmente, essa modalidade apenas se aplicava a débitos administrados pela Receita Federal e pela PGFN, mas houve uma expansão para alcançar créditos não-tributários com a Lei n.º 14.375/2022.

#### 4.2.4.2 Concessões fazendárias

Os benefícios oferecidos são cumuláveis<sup>826</sup> e compreendem descontos, prazos, formas especiais de pagamento e modificações referentes às garantias.

---

<sup>819</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 27.

<sup>820</sup> CAMPOS, op. cit., p. 421.

<sup>821</sup> Ibid, p. 423.

<sup>822</sup> Vanessa Spina considera que essa regra não favorece a adesão a transação de pequeno valor nessa faixa, pela possibilidade de prescrição, razão pela qual sugere a revisão. (SPINA, op. cit., RB-22.3.) Ainda que seja o caso de revisar a regra, deve-se ter em mente que a dispensa de ajuizamento de execução fiscal não afasta a adoção de outros métodos administrativos de cobrança.

<sup>823</sup> CAMPOS, op. cit., p. 428.

<sup>824</sup> Ibid, p. 424.

<sup>825</sup> DINIZ, op. cit., p. 205.

<sup>826</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 25, § 1º.

O desconto máximo é de 50% (cinquenta por cento) do total do crédito, que pode contemplar o valor do principal.<sup>827</sup> A Portaria ME n.º 247/2020 prevê que o desconto máximo apenas é possível se o prazo de pagamento for menor ou igual a 12 (doze) meses.<sup>828</sup> Além disso, a concessão de descontos deve ser proporcionalmente inversa ao período concedido para cumprimento da transação: quanto maior o desconto, menor deve ser o prazo para pagamento.<sup>829</sup> Os descontos não consideram a capacidade de pagamento do devedor, nem o grau de recuperabilidade do crédito, como observa Rogério Campo.<sup>830</sup> Na transação na cobrança, o desconto máximo é de 70% (setenta por cento), mas não contempla o principal, além de abranger, por equiparação, instituições de ensino, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil tratadas na Lei n.º 13.019/2014. Essa equiparação, entretanto, não existe na modalidade do contencioso de pequeno valor, como pontuam Vanessa Spina<sup>831</sup> e Rogério Campos.<sup>832</sup>

O prazo de quitação máximo é de 60 (sessenta) meses,<sup>833</sup> menor que o do regime geral. O contribuinte pode optar pelas condições e formas de pagamento se houver mais um processo elegível, individual ou globalmente.<sup>834</sup> Também é possível oferecer, substituir ou alienar garantias e constrições.<sup>835</sup>

#### 4.2.4.3 Condições e concessões do sujeito passivo

Além da confissão, desistência e renúncia, é possível exigir do sujeito passivo a homologação judicial, para fins do art. 515, II e III, do CPC.<sup>836</sup> A regulamentação estabeleceu que o edital apenas exigirá homologação judicial caso o valor do crédito supere 30 (trinta) salários mínimos.<sup>837</sup>

---

<sup>827</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 25, I.

<sup>828</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 7º, parágrafo único.

<sup>829</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 32, § 2º.

<sup>830</sup> CAMPOS, op. cit., p. 425.

<sup>831</sup> SPINA, op. cit., RB-22.3.

<sup>832</sup> CAMPOS, op. cit., p. 432.

<sup>833</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 25, II.

<sup>834</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 34, § 3º.

<sup>835</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 25, II.

<sup>836</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 26.

<sup>837</sup> Portaria ME n.º 247/2020, art. 35.

### 4.3 Transação para devedores em recuperação judicial

A Lei n.º 14.112/2021 introduziu o art. 10-C na Lei n.º 10.522/2002, que estabeleceu uma transação na cobrança de dívida ativa específica para contribuintes em recuperação judicial deferida. A Portaria PGFN n.º 2.382/2021 regulamentou a inovação, em conjunto com as regras da transação da Lei 13.988/2020, bem como estabeleceu a possibilidade de transação para contencioso tributário de pequeno valor para microempresas e empresas de pequeno porte em recuperação judicial.

Além das exigências comuns à transação, o devedor em recuperação judicial deve demonstrar ausência de prejuízo ao cumprimento das obrigações em caso de alienação ou oneração de bens e direitos do ativo não circulante,<sup>838</sup> e não pode distribuir lucros ou dividendos a sócios e acionistas até a aprovação do plano de recuperação judicial.<sup>839</sup>

É possível excluir débitos parcelados ou em discussão judicial e, nesse caso, é preciso oferecer garantia, a ser aceita pela Fazenda em juízo, e apresentar a decisão judicial que tenha determinado a suspensão de exigibilidade.<sup>840</sup> Essa garantia não pode ser incluída no plano de recuperação judicial, devendo ser possível a sua regular execução, caso não haja suspensão, o que se aplica também aos depósitos judiciais.<sup>841</sup> Apenas se o devedor incluir débitos em discussão judicial, deve comprovar a desistência da impugnação ou do recurso e a renúncia às alegações de direito.<sup>842</sup>

Deve haver uma declaração assumindo todas as obrigações constantes na portaria.<sup>843</sup> A transação se dá pelo Regularize e há documentos diferentes a serem apresentados, caso já tenha ocorrido o deferimento da recuperação judicial ou não.<sup>844</sup>

A PGFN, por sua vez, deve apresentar o valor atualizado das dívidas inscritas e os instrumentos disponíveis ao juízo da recuperação judicial,<sup>845</sup>

---

<sup>838</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 5º, V.

<sup>839</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 5º, VII.

<sup>840</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 10, § 1º.

<sup>841</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 10, §§ 2º e 3º.

<sup>842</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 10, § 4º.

<sup>843</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 15.

<sup>844</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 14.

<sup>845</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 6º, II.

encaminhando-lhe cópia do processo administrativo de análise de proposta, caso tenha sido feito, mesmo que tenha havido recusa.<sup>846</sup> A PGFN deve analisar com prioridade essas propostas de negociação.<sup>847</sup>

A lei proíbe acumular, em relação aos mesmos débitos, os benefícios da Lei n.º 13.988/2020 e do art. 10-C da Lei n.º 10.522/2002 com os dos parcelamentos dos arts. 10-A e 10-B deste último diploma ou com demais benefícios.<sup>848</sup> São possíveis as mesmas concessões então previstas no regime geral de transação.

Asseguram-se reduções considerando o grau de recuperabilidade, o risco de eventual falência, a proporção entre passivo fiscal e o restante das dívidas, e o porte e a quantidade de empregos mantidos pela pessoa jurídica.<sup>849</sup> Essas reduções não são cumuláveis com outros benefícios.<sup>850</sup>

Há limite máximo de redução a 70% (setenta por cento) do crédito tributário.<sup>851</sup> Há onze critérios para definir o percentual de redução: aos oito primeiros do art. 19 da Portaria PGFN n.º 6.757/2022 são acrescidos: i) a recuperabilidade, considerando o impacto na geração de resultados decorrente da crise econômico-financeira que motivou o pedido de recuperação judicial e o prognóstico em caso de eventual falência;<sup>852</sup> ii) a proporção entre o passivo fiscal e o restante das dívidas;<sup>853</sup> iii) o porte e a quantidade de empregos mantidos.<sup>854</sup>

A mensuração do impacto na geração de resultados se dá pela comparação da receita bruta de um ano com o do ano anterior. Caso a recuperação judicial tenha sido deferida até 30/12/2020, a redução, em qualquer percentual, da soma da receita bruta mensal de 2020 em relação à receita bruta mensal de 2019, apurado na forma do art. 12 do DL n.º 1.598/1977.<sup>855</sup> Nos demais casos, a redução, em qualquer percentual, da soma da receita bruta do primeiro ao décimo segundo mês em relação à soma da receita bruta do 3º

---

<sup>846</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 6º, V.

<sup>847</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 6º, VIII.

<sup>848</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 9º.

<sup>849</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 8º, I.

<sup>850</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 9º.

<sup>851</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 21, I.

<sup>852</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 21, IX.

<sup>853</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 21, X.

<sup>854</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 21, XI.

<sup>855</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 21, § 4º, I.

(terceiro) ao 24º (vigésimo quarto) mês que antecedeu o pedido de recuperação judicial.<sup>856</sup>

Foi estabelecida regra de transição, que permitiu a repactuação em 60 (sessenta) dias de acordo de transação resolutive de conflito, se atendidas as demais condições.<sup>857</sup>

Há valor mínimo de parcela, a ser fixado em Portaria conjunta da RFB e PGFN, nos termos do art. 13, § 1º, da Lei 10.522/2002, quantia já fixada em quinhentos reais, no caso de transação do art.10-C.<sup>858</sup>

Foram definidos três limites máximos para prazo: i) 145 (cento e quarenta e cinco) meses para empresário individual, microempresa ou empresa de pequeno porte, Santas Casas de Misericórdia, instituições de ensino, sociedades de cooperativas tratadas pela Lei n.º 13.019/2014; ii) 132 (cento e trinta e dois) meses, se o contribuinte desenvolve projetos sociais; e iii) 120 (cento e vinte) meses nos demais casos.

A Portaria PGFN n.º 2.382/2021 prevê ainda a possibilidade de edital específico para débitos de pequeno valor de microempresa ou empresa de pequeno porte para inscrições de contribuições instituídas a título de substituição e devidas a terceiros, previstas no art. 11, parágrafo único, a, b e c, da Lei n.º 8.212/91, de inscrições de Simples e demais inscrições.<sup>859</sup> Diferente da modalidade específica de contencioso de pequeno valor, nesse caso basta a inscrição, o que indicaria que se trata de modalidade de transação na cobrança, não de contencioso. Apesar disso, os benefícios são os mesmos do contencioso, pois o edital poderá prever descontos de até 50% (cinquenta por cento), inclusive sobre o montante principal, e prazo de pagamento de até 60 (sessenta) meses.<sup>860</sup>

Ambas as modalidades podem ser rescindidas no caso de falta de pagamento de 6 (seis) parcelas consecutivas ou alternadas,<sup>861</sup> ou de 1 (uma) a 5 (cinco) parcelas, se todas estiverem pagas;<sup>862</sup> no caso de concessão de

---

<sup>856</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 21, § 4º, II.

<sup>857</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 21, § 5º.

<sup>858</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 13.

<sup>859</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 22, I, II e III.

<sup>860</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 27.

<sup>861</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 26, I.

<sup>862</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 26, II.

medida cautelar fiscal;<sup>863</sup> pela declaração de inaptidão de inscrição de CNPJ;<sup>864</sup> pela extinção da recuperação judicial sem resolução do mérito ou a sua não concessão;<sup>865</sup> além do desrespeito das demais condições e constatação de esvaziamento patrimonial.<sup>866</sup> Como consequências, há execução automática das garantias, a faculdade de requerer convolação de recuperação judicial em falência e o afastamento dos benefícios concedidos.<sup>867</sup>

#### 4.4 Transação para o setor de eventos

A Lei n.º 14.148/2021 estabeleceu ações emergenciais destinadas ao setor de eventos para lidar com os efeitos decorrentes das medidas de combate à pandemia da Covid-19, dentre as quais o Programa Emergencial de Retomada de Setor de Eventos (Perse). A lei expressamente elencou as pessoas jurídicas pertencentes a este setor<sup>868</sup> e definiu que o Ministério da Economia publicaria os códigos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas para identificar os beneficiários,<sup>869</sup> o que foi feito por meio da Portaria ME n.º 7.163/2021.

O Poder Executivo foi autorizado a criar diferentes modalidades de renegociação de dívidas tributárias e não tributárias, com descontos de até 70% (setenta por cento) e prazo de quitação de até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, a não ser no caso das contribuições apontadas no art. 195, § 11, da CF/1988.<sup>870</sup> A Lei indicou que a transação seria por adesão ou via requerimento individual, que deveria ser analisado em até 30 (trinta) dias,<sup>871</sup> sendo possível excluir do acordo débitos em discussão judicial ou administrativa.

Assim como na Lei n.º 13.988/2020, a transação foi condicionada a confissão dos débitos, desistências de discussões e renúncias a alegações de direitos. De modo diferente, a Lei n.º 14.148/2021 proibiu entrada para adesão e exigência de apresentação de garantias. A legislação estabeleceu que os impactos da pandemia da Covid-19 na capacidade de geração de resultados

---

<sup>863</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 26, V.

<sup>864</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 26, VI.

<sup>865</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 26, VII.

<sup>866</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 26, III.

<sup>867</sup> Portaria PGFN n.º 2382/2021, art. 28, I, II, e III.

<sup>868</sup> Lei n.º 14.148/2021, art. 2º, § 1º.

<sup>869</sup> Lei n.º 14.148/2021, art. 2º, § 2º.

<sup>870</sup> Lei n.º 14.148/2021, art. 3º, § 1º.

<sup>871</sup> Lei n.º 14.148/2021, art. 3º, § 2º, III

seriam considerados para aceitar a transação e modular o grau de recuperabilidade das dívidas, e que as associações representativas dos beneficiários do Perse podem pedir atendimento preferencial.<sup>872</sup>

Essa modalidade foi regulamentada pela Portaria PGFN n.º 7.917/2021, que estabeleceu os parâmetros para mensurar a recuperabilidade das dívidas inscritas em dívida ativa das empresas beneficiárias e estabeleceu diferentes modalidades, que adotaram os parâmetros máximos definidos em lei em relação a descontos e prazos.<sup>873</sup> Estabeleceu-se apenas um valor mínimo, de R\$ 100,00 (cem reais) para empresário individual, microempresa ou empresa de pequeno porte; e de R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.<sup>874</sup> Já a proposta individual foi condicionada à existência de dívidas superiores a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).<sup>875</sup>

Foram previstas como hipóteses de rescisão o descumprimento de qualquer condição prevista em lei e em regulamento, bem como a ausência do pagamento de três parcelas consecutivas ou alternadas, constatação de esvaziamento patrimonial, decretação de falência, sendo, neste caso, possível a apresentação de nova proposta.<sup>876</sup> Os procedimentos de adesão, prestação de informações e revisão de capacidade de pagamento guardam semelhança com as regras do regime geral, especificamente com as modalidades de transação instituídas no contexto da pandemia.

---

<sup>872</sup> Lei n.º 14.148/2021, art. 3º, § 9º.

<sup>873</sup> PGFN n.º 7.917/2021, art. 8º.

<sup>874</sup> PGFN n.º 7.917/2021, art. 8º, § 2º.

<sup>875</sup> PGFN n.º 7.917/2021, art. 18.

<sup>876</sup> PGFN n.º 7.917/2021, art. 19, parágrafo único.

## 5 IGUALDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Este capítulo se dedica ao estudo da norma de igualdade jurídica e a sua operacionalização no direito tributário. Além de expor diferentes teorias sobre a concretização e a avaliação da igualdade, são abordados os critérios constitucionais que permitem tratamentos tributários uniformes e diferentes e posicionamentos do STF sobre o tema em julgamentos realizados na sistemática de repercussão geral e em ações constitucionais cujos votos vencedores abordaram a igualdade. São apresentados todos os julgamentos identificados no momento de elaboração do trabalho, o que é feito para possibilitar a avaliação das análises e conclusões apresentadas no capítulo 6. Ao final, são apresentados os pressupostos a serem observados na análise das transações tributárias federais à luz da igualdade.

### 5.1 A norma da igualdade

A clássica explicação de origem aristotélica de igualdade afirma que esta é “tratar os iguais igualmente e os desiguais na medida em que se desigalam”, difundida na doutrina jurídica nacional por Ruy Barbosa.<sup>877</sup> Essa fórmula, entretanto, por si só, não explica qual é a medida que permite o tratamento desigual em uma análise concreta.

A igualdade é sempre relacional e relativa, como explica Misabel Abreu Machado Derzi,<sup>878</sup> pois como não existem, no mundo fenomênico, dois objetos absolutamente idênticos, as ciências em geral selecionam determinados aspectos da realidade, que são agrupados, classificados e analisados mediante juízos de comparação. Por essa razão, a comparabilidade e a diversidade são simultaneamente pressupostos da igualdade, que só pode ser constatada por meio de um critério.

A igualdade jurídica, por sua vez, é consagrada na Constituição de 1988. Geraldo Ataliba<sup>879</sup> a entende como decorrência necessária do próprio princípio

---

<sup>877</sup> Cf. atualização em: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2010, p. 853.

<sup>878</sup> Ibid, p. 854.

<sup>879</sup> Ibid, p. 159.



republicano, pois seria despropositado constituir um Estado sob a forma de república para favorecer determinados grupos em detrimento de outros. A compreensão da igualdade, na visão do autor, está sempre vinculada à legalidade. Com efeito, o art. 5º, *caput*, da CF/1988, dispõe que todos são iguais perante a lei e são vedadas as discriminações que levem por consideração a raça, o sexo, ou qualquer tipo de preconceito. Celso Antônio Bandeira de Mello,<sup>880</sup> advertem que esse dispositivo não proíbe a utilização desses critérios pelo legislador, sobretudo para concretização de igualação de oportunidades, conforme explicam Geraldo Ataliba<sup>881</sup> e Carmen Lúcia,<sup>882</sup> mas que a aplicação da lei não pode ser restringida por características pessoais.

A definição dos critérios que permitem que grupos diferentes sejam tratados de forma distinta sem que se despreste a igualdade (igualdade na lei) e de modo uniforme dentro do mesmo grupo (igualdade perante a lei) torna o tema intimamente conectado com a discussão de justiça, pois a resposta pode se confundir com o que se considera a forma de tratamento justa e injusta. Chaïm Perelman,<sup>883</sup> em estudo sobre as concepções de justiça, considera que a igualdade é um ponto comum a todas elas, pois a justiça sempre envolveria tratar de maneira igual aqueles que podem ser agrupados em uma mesma categoria. Entretanto, o filósofo belga considera impossível apontar o que seria a manifestação concreta da igualdade aprioristicamente, pois este juízo sempre envolveria preferências pessoais, de modo que existiriam apenas limites que separam regras arbitrárias daquelas que são justificadas. Por isso, Perelman considera seu conceito de justiça como formal. A resposta, portanto, estaria na razoabilidade.

Já Hans Kelsen considera a igualdade como a consequência lógica da generalidade da norma.<sup>884</sup> Ao tratar do princípio da justiça da igualdade, que se expressa por meio da fórmula “todos devem ser tratados por igual”, o autor

---

<sup>880</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. 8. tiragem. São Paulo, Malheiros Editores, 2000, p. 15-17.

<sup>881</sup> ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. Malheiros: São Paulo, 1995, p. 159.

<sup>882</sup> ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Ação afirmativa: O conteúdo democrático do princípio da igualdade jurídica. **Revista de Informação Legislativa**, v. 33, n.º 131, p. 283-295, Brasília, jul./set. 1996.

<sup>883</sup> Conforme GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo Dialética:, 1999, p. 18-19.

<sup>884</sup> KELSEN, Hans. **A justiça e o Direito Natural**. Tradução de João Baptista Machado. Livraria Almedina: Coimbra, 2001, p. 84-93.

explica que essa formulação é vazia de conteúdo, apenas preenchida por outra norma. A questão é identificar quais desigualdades devem ser consideradas e quais devem ser desconsideradas, papel a ser desempenhado pela ordem jurídica. Como necessariamente deve haver um tratamento diferenciado para os desiguais, esse princípio não é considerado por Kelsen como princípio da igualdade, pois sempre há regra que determina o tratamento desigual. Para ele, a observância do tratamento uniforme aos que são iguais não é, por fim, uma questão de justiça, mas decorrência lógica das normas, não se tratando de igualdade “perante a lei”, como consideram muitos autores, mas de conformidade; e pontua que pode haver igualdade “perante a lei” mesmo que não haja igualdade na lei, se critérios excludentes forem adotados. Para Norberto Bobbio,<sup>885</sup> essa consequência não é lógica, mas ideológica, pois a lógica jurídica é guiada pela segurança e pela igualdade, não o inverso.

Outros doutrinadores buscaram o desenvolvimento do teor do conteúdo da igualdade para fins de controle de sua observância.

Andrei Pitten Velloso<sup>886</sup> explica que a posição dominante na doutrina e na jurisprudência é a da proibição do arbítrio, desenvolvida, principalmente, por Leibholz, que entende que apenas tratamentos arbitrários violariam a isonomia. Essa teoria muda a controvérsia, que passa a ser a definição do que é arbitrário, e acaba permitindo que toda lesão à igualdade, desde que minimamente justificada, seja cancelada. De acordo com Velloso, essa teoria predominou na Corte Constitucional Alemã até a década de 1980, quando passou a dar lugar a uma teoria calcada no controle da igualdade mediante a proporcionalidade, que aumenta o espectro da análise do respeito das normas face à igualdade, na linha do que se desenvolveu na teoria de direitos fundamentais de Robert Alexy.

Alexy<sup>887</sup> considera que a igualdade é exigida tanto na aplicação, quanto na criação do Direito. Em relação à aplicação, o autor recorre a Anschütz, que resume a questão ao afirmar que as “leis devem ser executadas sem considerações pessoais.”<sup>888</sup> Em relação à criação do Direito, a igualdade não

---

<sup>885</sup> Cf. Misabel Abreu Machado Derzi em BALEEIRO, op. cit., p. 860.

<sup>886</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributário e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 17. n.º 76. set-out. 2007. Academia Brasileira de Direito tributário. Revista dos Tribunais. p. 38-40.

<sup>887</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. Malheiros Editores: São Paulo, 2015, p. 394-395.

<sup>888</sup> Conforme ALEXY, Ibid., 394

impõe ao Legislador um tratamento uniforme a todos, nem tem como objetivo promover uma igualação em todos os aspectos sociais econômicos e indivíduos, mas proíbe que se trate o essencialmente igual de forma desigual.<sup>889</sup> Trata-se de dever material de promoção de igualdade<sup>890</sup>. Essa igualdade é valorativa em relação às igualdades ou desigualdades fáticas parciais, a determinados tratamentos e ao critério de valoração, que é o elemento apto a afirmar o que é valorativamente igual e desigual.<sup>891</sup> Alexy considera que o conceito de arbitrariedade auxilia a resolução do problema da valoração, mas alerta que a aplicabilidade da igualdade é restrita a "pares de comparação", o que significa que devem ser feitos juízos de igualdade para resolver a questão, não sendo possível resumir a igualdade a uma proibição geral da arbitrariedade.<sup>892</sup>

Alexy propõe duas etapas para examinar a igualdade. Primeiramente, deve-se verificar a presença de um "tratamento desigual e uma igualdade fática parcial que possa servir como base para o exame de igualdade."<sup>893</sup> Na etapa seguinte, deve-se questionar "se a igualdade parcial é substancial, isto é, se existe uma igualdade valorativa."<sup>894</sup> Esse entendimento confere amplo espaço ao Poder Legislativo para o estabelecimento de tratamentos desiguais e aumenta o ônus argumentativo para afastar um tratamento desigual,<sup>895</sup> que só seria afastado em caso de irrazoabilidade. Essa é uma versão considerada fraca da igualdade,<sup>896</sup> pois basta que haja uma "razão suficiente"<sup>897</sup> para a permissibilidade do tratamento desigual. À luz dessa visão, o Poder Judiciário não deve interferir nos tratamentos desiguais impostos, a não ser em casos considerados irrazoáveis.

Alexy explica que a igualdade pode ser aferida tanto a partir do próprio tratamento desigual, quanto a partir das consequências observadas do

---

<sup>889</sup> Ibid., 397.

<sup>890</sup> Ibid., 399.

<sup>891</sup> Ibid., 400.

<sup>892</sup> Ibid., 401-402.

<sup>893</sup> Ibid., 403.

<sup>894</sup> Ibid., 403.

<sup>895</sup> Ele propõe duas fórmulas assimétricas a respeito desse ônus de argumentação, que devem ser atendidas para analisar a violação ou não da igualdade: "(7) Se não houver uma razão suficiente para a permissibilidade de um tratamento desigual, então, o tratamento igual é obrigatório. (9) Se houver uma razão suficiente para o dever de um tratamento desigual, então, o tratamento desigual é obrigatório." Ibid., 430.

<sup>896</sup> Ibid., 406.

<sup>897</sup> Ibid., 408.

tratamento estabelecido pelo Estado, o que é associado às questões de igualdade de direito e de fato.<sup>898</sup> Entretanto, o autor defende que o princípio da igualdade jurídica prevalece sobre o da fática de forma geral, exceto em certas situações, em que há razões suficientes que permitem ou impõem a busca da igualdade de fato,<sup>899</sup> como determinados direitos fundamentais. Isso porque o conceito de igualdade fática é aberto a múltiplas interpretações<sup>900</sup> e sua preponderância poderia levar o Poder Judiciário a ultrapassar suas funções. Esse raciocínio parte do pressuposto de que a igualdade de fato e de direitos são assimétricas e paradoxais, um dilema que se solucionaria com a teoria dos princípios, considerada a “chave teórico-normativa e metodológica,”<sup>901</sup> o que atrai todo o ferramental da ponderação. Marciano Seabra de Godoi critica essa visão, por considerar que a divisão estanque entre os planos fático e jurídico seria insuficiente para explicar o fenômeno da igualdade.<sup>902</sup>

José Joaquim Gomes Canotilho considera que a teoria da proibição do arbítrio por si só é insuficiente, pois deve haver sempre um critério normativo-material que possibilite a valoração da relação de igualdade e desigualdade.<sup>903</sup> O autor entende que há “violação arbitrária da igualdade jurídica quando a disciplina não se basear num: (i) fundamento sério; (ii) não tiver um sentido legítimo; (iii) estabelecer diferenciação jurídica sem um fundamento razoável.”<sup>904</sup> Além disso, Canotilho considera que a igualdade é desprestigiada caso se entenda que seu alcance se limita a afastar comportamentos arbitrários, principalmente diante do direcionamento que busca a construção de uma “liberdade real” mediante igualdade de oportunidades<sup>905</sup> para concretização de direitos econômicos, sociais e culturais. Assim, constituições que privilegiam uma equidade de oportunidades, tal como defendido por Rawls,<sup>906</sup> não se

---

<sup>898</sup> Ibid., p. 416.

<sup>899</sup> Ibid., p. 416.

<sup>900</sup> Ibid., p. 424.

<sup>901</sup> Ibid., p. 423.

<sup>902</sup> GODOI, op. cit., p. 160.

<sup>903</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 428.

<sup>904</sup> Ibid., p. 428.

<sup>905</sup> Ibid., p. 430.

<sup>906</sup> “As desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer duas condições: primeiro, devem estar vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos em condições de igualdade eqüitativa de oportunidades; e, em segundo lugar, têm de beneficiar ao máximo os membros menos favorecidos da sociedade (o princípio da diferença).”(RAWLS, John. **Justiça como equidade: uma reformulação** Tradução de Claudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 60.)

satisfazem com um papel diminuto da igualdade, razão pela qual o Poder Judiciário tem um papel mais intenso para corrigir eventuais desvios.

Na doutrina nacional, em obra clássica escrita ainda à luz da Constituição de 1967, destaca-se Celso Antônio Bandeira de Mello,<sup>907</sup> bastante citado nos votos das decisões do Supremo que tratam da igualdade. O autor propõe que a análise de observância da isonomia deve levar em consideração três pontos: o critério discriminatório, a existência de uma justificativa racional para a sua adoção, considerando o tratamento dispar que se pretende, e, por fim, a relação desse tratamento diferenciado com o ordenamento jurídico. Para Mello, a isonomia é violada se a norma tem um destinatário determinado, ao invés de uma categoria de pessoas ou uma pessoa futura e indeterminada; quando o critério discriminador não reside nos objetos desequiparados, como se dá com a utilização do critério tempo; se o critério diferenciador não guarda pertinência lógica com o tratamento diferenciado; se o critério conduz a efeitos contrários aos elencados na Constituição e se a interpretação da norma adota distinções que não foram, explícita ou implicitamente, assumidas pela norma.<sup>908</sup>

O autor explica que uma análise centrada unicamente no *discrímen* não é capaz de revelar a violação ou não do princípio da igualdade.<sup>909</sup> Por exemplo, o autor ilustra que a destinação a mulheres de vagas de agente penitenciário em presídios femininos, embora seja fundada no sexo, não implica violação da igualdade.<sup>910</sup> Por isso, a investigação sobre o princípio da igualdade deve se voltar à análise da relação do *discrímen* com o tratamento diferenciado e sua compatibilidade com a Constituição. São incompatíveis com a igualdade os tratamentos injustificáveis, pois as discriminações devem ser racional e logicamente fundamentadas. Isso não significa que não há limitações para os fatores de discriminações, pois a lei não pode adotar critério que enseje uma individualização acentuada, nem um elemento que seja externo aos sujeitos, objetos e situações comparadas. Em relação à correlação lógica entre o critério de diferenciação e o tratamento distinto, o autor não cai na armadilha de afirmar

---

<sup>907</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. 8. tiragem. São Paulo, Malheiros Editores, 2000, p. 21-22.

<sup>908</sup> *Ibid.*, p. 46-47.

<sup>909</sup> *Ibid.*, p. 15.

<sup>910</sup> *Ibid.*, p. 17.

que existiria uma relação pura.<sup>911</sup> Ao contrário, admite que essa análise sempre está condicionada aos “ingredientes próprios das concepções da época”<sup>912</sup> e lembra que em determinada época considerava-se que as mulheres não deveriam ter acesso a cargos públicos sem que isso implicasse violação da igualdade.

Mello adverte ainda, ao analisar a consonância da diferenciação com a Constituição, que não é toda diferença de pressuposto fático que justifica uma diferenciação, pois essa deve ser feita à luz de interesses constitucionais. O autor defende que a interpretação do princípio da igualdade deve ser feita com cautela, pois “não há duas situações tão iguais que não possam ser distinguidas, assim como não há duas situações tão distintas que não possuam algum denominador comum em função de que se possa parificá-las.”<sup>913</sup> Disso resulta que os fatores de discriminações devem ser certos, não sendo possível que circunstâncias fortuitas e acidentais, não eleitas pelo legislador, sejam consideradas legítimas para estabelecer tratamentos diferenciados. Por isso, a interpretação deve considerar apenas critérios “professadamente assumidos,” ainda que de modo implícito.<sup>914</sup>

Por sua vez, Humberto Ávila acrescenta elementos para realizar a avaliação da igualdade, que define como a “relação que se dá entre dois ou mais sujeitos, com base numa medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve à realização de uma determinada finalidade.”<sup>915</sup> De acordo com a sua teorização, a relação entre a medida de comparação e o elemento indicativo deve ser de um vínculo de pertinência fundada e conjugada com a finalidade que explica o seu uso.<sup>916</sup> Essa relação é fundada se há uma correlação estatística entre medida de comparação e a finalidade, no sentido de que quanto mais forte é o elemento indicativo, mais intensa é a medida de comparação, e a relação é conjugada se a existência do elemento indicativo influencia significativamente a medida de comparação e se esta exerce

---

<sup>911</sup> Ibid., p. 46-47.

<sup>912</sup> Ibid., p.39.

<sup>913</sup> Ibid., p. 46-47.

<sup>914</sup> Ibid., p. 46-47.

<sup>915</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 198.

<sup>916</sup> Ibid., p. 198.

influência para existência da finalidade.<sup>917</sup> Além disso, o tratamento diferenciado não pode ser baseado em medidas vedadas, mas pode se relacionar a critérios vedados para atingir fins constitucionalmente protegidos.<sup>918</sup>

## 5.2 Isonomia tributária

### 5.2.1 Capacidade contributiva

O art. 150, II, da CF/1988, estabelece que os entes federativos são proibidos de “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.” Embora indique elementos fundamentais para a compreensão da isonomia tributária, esse dispositivo não indica diretamente o critério central para aferição de equivalência de situações. Há consenso, no entanto, de que tal parâmetro é a manifestação de capacidade econômica, pois o art. 145, § 1º, da CF/1988, primeiro dispositivo do capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, na seção “Dos Princípios Gerais”, estabelece que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”

Esse critério básico, que adota um referencial objetivo, impõe que a tributação onere todos os contribuintes que estejam em posições equivalentes em relação à manifestação de riqueza da mesma forma. Trata-se de norma alinhada com a noção republicana posta na Constituição, ao considerar que todos devem contribuir solidariamente para a manutenção do Estado na medida da sua capacidade. O custo do Estado não deve sobrecarregar determinados contribuintes para além da sua capacidade econômica, de modo a prejudicar parte da população em detrimento de outra. Mesmo que não houvesse previsão expressa no texto constitucional da isonomia tributária, o respeito à capacidade contributiva decorre do próprio direito à propriedade, da dignidade da pessoa humana e da igualdade, pois a tributação não pode atingir o mínimo essencial à subsistência nem deveria impor ônus mais severos a quem tem menos,

---

<sup>917</sup> Ibid., p. 199.

<sup>918</sup> Ibid., p. 199.

principalmente diante dos objetivos republicanos de erradicação da pobreza e de redução de desigualdades sociais.

Por isso, em que pese o art. 145, § 1º, faça menção somente a impostos, a capacidade contributiva, entendida por Sacha Calmon<sup>919</sup> como o “motor operacional” da igualdade tributária e por Misabel Derzi<sup>920</sup> como a espinha dorsal da justiça tributária, espraia-se pela estrutura de todo o sistema tributário. De fato, o STF já reconheceu a constitucionalidade da adoção de critérios indicativos da capacidade econômica dos sujeitos passivos ao julgar a Taxa de Fiscalização e Controle dos Serviços Públicos Delegados, estabelecida pelo Estado do Rio Grande do Sul em valor fixo, que considerava o faturamento da pessoa fiscalizada,<sup>921</sup> para fins de definição do valor devido.

Sacha Calmon<sup>922</sup> e Luciano Amaro<sup>923</sup> explicam que uma das facetas da igualdade tributária consiste em não desconsiderar as diferenças de riqueza que se manifestam nas situações escolhidas para serem objeto de tributação, o que significa que determinadas diferenças impõem a existência de tratamento diferenciado. Daí porque Andrei Pitten Velloso<sup>924</sup> destaca que o Poder Legislativo pode violar à isonomia tanto por meio de uma ação quanto por meio de uma omissão parcial. Velloso<sup>925</sup> entende que a igualdade não é regra que se limita a cada espécie tributária, mas que impõe que a carga tributária global seja isonômica e que o sistema deve equilibrar uma série de critérios diferentes para atingir essa finalidade. A Constituição admite ampla liberdade para a definição da carga tributária, outorgando aos entes federativos a prerrogativa de definição de alíquotas, havendo parâmetros para algumas espécies tributárias,<sup>926</sup> o que

---

<sup>919</sup> COELHO, op. cit., 2.17.

<sup>920</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 1361.

<sup>921</sup> Julgamento da taxa de Fiscalização e Controle dos Serviços Públicos Delegados, estabelecida pelo Estado do Rio Grande do Sul em valor fixo que considerava o faturamento da pessoa fiscalizada (BRASIL. STF. ADI 1.948-1 - RS - Medida Liminar. Tribunal Pleno. Relator: Maurício Corrêa. Brasília, DF, Sessão de 04/02/1999, DJ 14/09/2001.

<sup>922</sup> COELHO, op. cit., 6.24.

<sup>923</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 163.

<sup>924</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Desonerações tributárias anti-isonômicas: o papel do Poder Judiciário na concretização de um sistema tributário coerente, isonômico e justo. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**. Belo Horizonte, ano 15, n.º 88, jul./ago. 2017, p.3.

<sup>925</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da Isonomia Tributária**: da Teoria da Igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 212.

<sup>926</sup> O art. 155, § 1º, IV, da Constituição de 1988 dispõe que as alíquotas máximas do ITCMD são definidas pelo Senado Federal; o art. 155, § 2º, V, da Constituição de 1988 estabelece a faculdade do Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas em operações internas e máximas



revela que a igualdade em matéria tributária não exige uma ampla uniformidade matemática.

Uma das técnicas para operacionalizar a isonomia tributária é a progressividade, por meio da qual alíquotas progressivamente maiores são aplicadas à medida que a base econômica objeto da tributação aumenta. Dessa maneira, promove-se a igualdade vertical ao tributar mais aqueles que possuem maiores forças econômicas. Daí porque, a princípio, a progressividade poderia alcançar todos os tributos. Contudo, a Constituição expressamente reconhece essa técnica somente para o imposto de renda, o IPTU e o ITR.

Em dado momento, o Supremo exigia a previsão expressa da progressividade para sua implementação, tendo inclusive considerado inconstitucional a progressividade do IPTU sem fins extrafiscais, que considerava unicamente o valor do imóvel para fins de dimensionar as alíquotas, autorização que ainda não havia sido introduzida explicitamente na CF/1988.<sup>927</sup> Porém, essa posição parece ter perdido força, como demonstra o julgamento que reconheceu a constitucionalidade da progressividade de alíquotas do ITCMD.<sup>928</sup> Nesse caso, a maioria dos ministros considerou que a progressividade da alíquota é uma técnica que se aplica a todos os impostos, pois todos estão sujeitos à capacidade contributiva, em uma evolução jurisprudencial que maximiza a lógica do sistema tributário. O relator, ministro Ricardo Lewandowski, divergiu, pois considerou que a progressividade dependia de expressa autorização constitucional, tal qual havia sido decidido anteriormente em relação ao IPTU progressivo em razão do valor. Até mesmo a progressividade das alíquotas da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP) foram consideradas constitucionais, o que parece ser uma indicação de que essa técnica é possível mesmo em relação a espécies tributárias outras que impostos.<sup>929</sup>

---

para resolver conflitos entre Estados; o art. 155, § 6º, I, estabelece que o IPVA terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal e o art. 156, § 3º, I, estabelece que a lei complementar deve definir alíquotas mínimas e máximas para o imposto sobre serviços.

<sup>927</sup> BRASIL. STF. RE 153.771 MG. Tribunal Pleno. Relator: Carlos Velloso. Redator do acórdão: Moreira Alves. Brasília, DF, Sessão de 20/11/1996, **DJ** 05/09/1997.

<sup>928</sup> BRASIL. STF. RE 562.045 RS. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Ricardo Lewandowski. Redatora Do acórdão: Min. Carmen Lúcia. Brasília, DF, Sessão de 06/02/2013, **DJ** 27/11/2013.

<sup>929</sup> BRASIL. STF. RE 573.675 SC. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, Sessão de 25/03/2009, **DJe** 22/05/2009.

Outra técnica é a pessoalidade, por meio da qual devem ser consideradas as despesas necessárias à conservação da vida do contribuinte e à preservação da renda e do patrimônio, a qual se operacionaliza mediante descontos, abatimentos e deduções, como explica Misabel Derzi.<sup>930</sup> Por sua vez, Sacha Calmon entende que a pessoalidade se destina à busca por tributos que não permitam a transferência do ônus financeiro, para que o efetivo adquirente do substrato econômico seja tributado.<sup>931</sup>

Além desses mecanismos, diferenciações com base em critérios que indicariam uma presunção de maior ou menor capacidade econômica também já foram considerados compatíveis com a isonomia pelo Supremo. Essa foi a conclusão da maioria dos ministros nos julgamentos sobre a utilização da área do imóvel para definir o valor da taxa de fiscalização, localização e funcionamento<sup>932</sup> e de coleta de lixo.<sup>933</sup> No primeiro caso, não houve um aprofundamento em relação à igualdade, tendo o ministro Carlos Velloso, em voto que acompanhou a posição vencedora do relator, afirmado que o critério adotado concretizaria a isonomia tributária, ao passo que a discordância do ministro Marco Aurélio não se manifestou sobre a questão, tendo se limitado a afirmar a impossibilidade de elementos de imposto serem considerados para fins de taxas. Na segunda decisão, o posicionamento majoritário considerou razoável presumir que um imóvel maior produziria mais lixo, ao passo que a dissidência, também do ministro Marco Aurélio, discordou quanto a esse juízo de razoabilidade, por considerar que a atividade desenvolvida no imóvel deveria ser considerada, não o seu tamanho. Houve, portanto, discordância sobre o critério adotado para a diferenciação e sobre a relação do *discrímen* com o tratamento tributário diferenciado estabelecido.

---

<sup>930</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 417.

<sup>931</sup> COELHO, op. cit., 2.17.

<sup>932</sup> BRASIL. STF. RE 220.316-7 MG. Tribunal Pleno. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, Sessão de 12/08/1999, **DJ** 29/06/2001.

<sup>933</sup> Nesse último caso, considerou-se razoável presumir que um imóvel maior produzisse mais lixo, tendo havido discordância quanto a esse juízo de razoabilidade, pois, para um dos ministros, a atividade desenvolvida no imóvel deveria ser considerada, não o seu tamanho. Houve, portanto, discordância sobre a correlação lógica do critério adotado com a diferenciação (BRASIL. STF. RE 232.393-1 SP. Tribunal Pleno. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, Sessão de 12/08/1999, **DJ** 05/04/2002).

No julgamento sobre a restrição da COSIP aos consumidores de energia elétrica,<sup>934</sup> relatado pelo ministro Ricardo Lewandowski, além de considerar que a delimitação dos contribuintes não ofenderia a isonomia, a maioria dos ministros julgou constitucional a adoção do consumo mensal de energia elétrica como critério para definição do valor. O voto vencedor do relator considerou que as regras analisadas foram estabelecidas “sem ofensa ao princípio da isonomia e com respeito à capacidade contributiva dos sujeitos passivos.” Citando Hugo de Brito Machado e Marco Aurélio Greco, a decisão adota a interpretação de que a igualdade na seara tributária deveria ser compreendida “no sentido de proporcionalidade, pois constituiria um verdadeiro absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo tributo,” tendo como função evitar “previsões discriminatórias injustificadas.” O relator chegou a reconhecer “certa plausabilidade” no argumento de que a Constituição não definiu um critério para cobrar mais de determinados contribuintes, mas considerou que o silêncio constitucional sobre a questão outorgava uma liberdade ao legislador, que, no caso, havia escolhido um critério que seria compatível com a igualdade no rateio dos gastos do serviço de iluminação pública, sendo lícita a suposição de que os contribuintes com maior consumo de energia poderiam pagar uma COSIP maior. A decisão significou que era irrelevante se os contribuintes estavam na mesma situação fática em relação ao serviço de prestação de iluminação pública, pois a capacidade contributiva poderia ser adotada em qualquer cenário. A dissidência, do Ministro Marco Aurélio Greco, não discordou sobre essas questões, tendo se pautado na inconstitucionalidade da própria emenda constitucional que introduziu o fundamento normativo da COSIP.

Outro exemplo é a decisão do STF que considerou compatível com a isonomia a concessão de isenção de imposto de renda para portadores de doenças graves aposentados e afastou o pedido da Procuradoria-Geral da República de extensão àqueles em atividade.<sup>935</sup> Dentre outras questões, considerou-se razoável a diferenciação com base no exercício de atividade laboral, pois a presunção de que o aposentado teria menos renda não seria

---

<sup>934</sup> BRASIL. STF. RE 573.675-0SC. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, Sessão de 25/03/2009, DJ 22/05/2009.

<sup>935</sup> BRASIL. STF. ADI 6025 DF. Tribunal Pleno. Relator: Alexandre de Moraes. Brasília, DF, Sessão de 20/04/2020, DJ 26/06/2020.

absurda, e se considerou não violados os princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade e dos valores sociais do trabalho. Um dos fundamentos adotados é que não se tratava de discussão sobre direitos de pessoas com deficiência. A dissidência, por outro lado, considerou que a norma analisada protegia a vulnerabilidade econômica decorrente do tratamento de saúde, que implica altos custos, razão pela qual a capacidade contributiva dos trabalhadores em atividade e dos aposentados é igualmente reduzida pelos custos dos tratamentos e a discriminação não seria razoável, afrontando a dignidade da pessoa humana. Enquanto o voto divergente centrou sua análise da igualdade mediante a comparação da capacidade contributiva dos sujeitos acometidos pela doença, o voto do relator presumiu que aposentados possuem menor poder econômico de forma geral, sem aprofundamento em relação ao princípio da dignidade da pessoa humana.

Como se observa, a jurisprudência sobre a igualdade tributária é construída por meio da investigação das razões que motivaram cada tratamento diferenciado, o que dificulta a replicação das conclusões para outros casos. Além disso, os votos divergentes do ministro Marco Aurélio, no julgamento sobre taxa de coleta de lixo, e do ministro Edson Fachin, em relação à isenção de imposto de renda para trabalhadores com doenças graves, demonstram que os juízos sobre a justeza do critério adotado para fins de diferenciação carregam a subjetividade do intérprete. Em tais casos, o Supremo validou a opção do legislador, admitindo diferentes formas de concretização da isonomia.

Essas decisões ressaltam, também, que a isonomia tributária não se limita à instituição de tributos, pois esse princípio deve ser observado quando está em jogo qualquer tipo de tratamento tributário, seja em relação a benefícios fiscais, seja em relação a regras de estabelecimento, suspensão ou extinção de cobranças tributárias. Qualquer alteração que implique alteração no padrão de cumprimento da obrigação tributária deve ser uniforme, sob o risco de afronta, também, ao princípio da impessoalidade, que veda a concessão de privilégios e discriminações a quem quer que seja, e, na seara econômica, de desequilibrar a concorrência, ao conceder vantagens a um dos competidores do mercado.

A igualdade horizontal, por sua vez, exige que todos na mesma situação, com manifestações objetivas de riqueza similares, sejam igualmente tributados, aproximando-se do princípio da igualdade formal. Por exemplo, no julgamento

sobre o direito de restituição da diferença de ICMS pago a maior no regime de substituição tributária se a base efetiva for menor que a presumida, o Relator considerou que a praticidade não afasta a igualdade, a capacidade contributiva e vedação ao confisco.<sup>936</sup> Embora não tenha ocorrido um aprofundamento em relação à igualdade, do acórdão se conclui que não seria possível observar os contornos do efetivo fato gerador para uns e não para outros. O tema também não foi aprofundado na corrente dissidente.

### 5.2.2 Ocupação profissional ou função exercida

O art. 150, II, da CF/1988, veda que a ocupação profissional ou a função exercida sejam relevantes para fins tributários. Essa proibição se relaciona com o eixo central da tributação, que se centra em manifestação objetiva de força econômica da qual o Estado retira recursos para a coletividade. A utilização de aspectos subjetivos representa um distanciamento do parâmetro objetivo, razão pela qual sempre requerem um grau de justificação maior, como explica Humberto Ávila.<sup>937</sup> Para o autor, uma discriminação fundamentada no exercício de atividade econômica, que altere a escolha de profissão e promova um efeito negativo além de um padrão aceitável, afeta ainda o cerne do princípio da liberdade de profissão e de exercício de atividade econômica. Nessa linha de raciocínios, tratamentos tributários que onerem ou privilegiem empresas de determinados setores da economia exclusivamente por pertencerem a tais setores também não se harmonizam com a isonomia. Afinal, empresas são uma forma de exercício de uma atividade profissional sob uma organização jurídica específica.

Em julgamentos envolvendo pessoas físicas, a maioria das decisões parece não ser objeto de muita controvérsia. Na análise da tributação pelo imposto de renda dos rendimentos dos magistrados, todos os ministros concluíram que a manutenção da cobrança seria um imperativo da isonomia tributária, não sendo possível na atual ordem constitucional a existência de

---

<sup>936</sup> BRASIL. STF. RE 593.849 MG. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 19/10/2016, DJ 05/04/2017.

<sup>937</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5. ed. Saraiva, p. 339, em: BRASIL. STF. RE nº 656.089 MG. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marc Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 06/06/2018, DJ 11/12/2019.

benefícios fiscais dessa natureza.<sup>938</sup> A Corte também afastou uma isenção estadual de ICMS para aquisição de automóveis por oficiais de justiça estadual, com a fundamentação de que não é possível conceder benefícios a categorias do funcionalismo público sem amparo na razoabilidade, tendo havido uma única divergência, que não tratou da igualdade e que considerou possível a isenção por não se vislumbrar um caso típico de guerra fiscal.<sup>939</sup> Mesmo o estabelecimento de tratamento diferenciado entre servidores e pensionistas da União e aqueles dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em razão do estabelecimento de bases de cálculo diferentes para contribuição previdenciária pela Emenda Constitucional n.º 41/2003, foi considerado incompatível com a isonomia por levar em consideração o cargo dos servidores.<sup>940</sup>

O único caso em que tratamentos tributários diferentes envolvendo pessoas físicas em que a Corte ficou, de fato, dividida foi o julgamento em que o tributo não era devido pelo empregado, mas pelo empregador. Trata-se da discussão referente à existência de uma contribuição do empregador rural pessoa física e não para o empregador urbano pessoa física.<sup>941</sup> A corrente majoritária, composta por seis ministros, considerou compatível com a isonomia a existência de tal contribuição, sob o fundamento de que a realidade de ambos é diferente. O voto do redator do acórdão, ministro Alexandre de Moraes, se limita a afirmar que não haveria violação à isonomia, conforme decidido em outro caso. Dentre os votos da posição majoritária, o ministro Gilmar Mendes identifica como critérios de comparação o local e a natureza da atividade, considerados possíveis, e o ministro Luís Roberto Barroso ressalta que a dinâmica das atividades rurais justificaria a diferenciação. Por sua vez, o relator do caso, ministro Edson Fachin, que foi acompanhado por quatro dos seus pares, reconheceu a diferença fática, mas considerou que a diferenciação tributária seria injustificada e mais gravosa ao “sujeito passivo mais fragilizado na realidade empírico-constitucional.” A corrente majoritária não reconheceu a

---

<sup>938</sup> BRASIL. STF. Mandado de Segurança 20.858-9 DF. Tribunal Pleno. Relator: Néri da Silveira. Redator: Néri da Silveira. Brasília, DF, Sessão de 14/03/2002, **DJ** 19/04/2002.

<sup>939</sup> BRASIL. STF. ADI 4.276 Mato Grosso. Tribunal Pleno. Relator: Luiz Fux. Brasília, DF, Sessão de 20/08/2014, **DJ** 18/09/2014.

<sup>940</sup> BRASIL. STF. ADI 3.105-8 DF. Tribunal Pleno. Relator: Ellen Gracie. Redator: Cezar Peluzzo. Brasília, DF, Sessão de 18/08/2004, **DJ** 18/02/2005.

<sup>941</sup> BRASIL. STF. RE 718.874 RS. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Redator do Acórdão: Alexandre De Moraes. Brasília, DF, Sessão de 30/03/2017, **DJ** 03/10/2017.

utilização de critérios subjetivos e, na construção dos raciocínios, admitiu-se a utilização do critério lugar, que pode ser considerados externo às pessoas comparadas. A utilização desse elemento pode ser considerada uma ofensa à igualdade, caso se adote a teorização de Celso Antônio Bandeira de Mello.

Em relação a pessoas jurídicas, a jurisprudência admite majoritariamente diferenciações em relação às atividades econômicas exercidas. A Emenda Constitucional n.º 20/1998 introduziu o §9º do art. 195, segundo o qual passou a ser possível a adoção de alíquotas ou base econômicas diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra. Posteriormente, o dispositivo foi alterado para introduzir ainda o porte da empresa e a condição estrutural do mercado de trabalho. Ao analisar a constitucionalidade de tributação mais gravosa para instituições financeiras e empresas equiparadas, o Supremo considerou não haver afronta à isonomia, pois as exigências gravavam contribuintes com grande volume de receitas, o que representaria uma concretização dos subprincípios da capacidade contributiva e da equidade na forma de participação no custeio da seguridade social, além de ser possível a diferenciação com base na atividade econômica. Por isso, considerou constitucionais a diferenciação de alíquotas de contribuição previdenciária sobre folha de salário para instituições financeiras e assemelhadas, em período anterior à Emenda Constitucional que introduziu essa possibilidade,<sup>942</sup> a alíquota adicional de 2,5% (dois e meio por cento) sobre a contribuição previdenciária sobre folha de salários de instituições financeiras prevista no art. 3º, § 2º, da Lei n.º 7.787/1989,<sup>943</sup> as alíquotas diferenciadas de COFINS pela Lei n.º 10.684/2003,<sup>944</sup> e o estabelecimento de alíquotas e base de cálculos distintas para os contribuintes elencados no art. 22, § 1º, da Lei n.º 8.212/1991, em período anterior ou posterior à introdução do § 9º ao art. 195 pela Emenda Constitucional n.º 20/1998.<sup>945</sup> Considerou-se ainda que essa tributação maior não poderia ser afastada pelo Supremo, sob pena de restar

---

<sup>942</sup> BRASIL. STF. RE 598.572 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 30/03/2016, **DJ** 09/08/2016.

<sup>943</sup> BRASIL. STF. RE 599.309 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, Sessão de 06/06/2018, **DJ** 12/12/2019.

<sup>944</sup> BRASIL. STF. RE 656.089 MG. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marc Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 06/06/2018, **DJ** 11/12/2019.

<sup>945</sup> BRASIL. STF. RE 578.846 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 06/06/2018, **DJ** 06/02/2019.

configurada a atuação do Poder Judiciário como legislador positivo. À exceção do primeiro caso, julgado por unanimidade em 2016, houve voto dissidente nos demais, julgados em 2018, no qual se considerou não ser compatível com a Constituição uma tributação maior para determinado setor da economia sem a demonstração de fins extrafiscais.

O entendimento de que uma tributação maior para determinados setores concretizaria a capacidade contributiva e a isonomia tributária deve ser vista com cautela. Os tributos incidentes sobre as atividades das empresas não são pessoais, no sentido utilizado por Sacha Calmon, pois são repassados nos custos dos serviços para os consumidores, o que significa que os contribuintes de fato não são efetivamente as empresas. Essa tributação diferenciada no âmbito da seguridade social com fins exclusivamente arrecadatórios é considerada inconstitucional por Marçal Justen Filho,<sup>946</sup> para quem é necessário, ao menos, que o critério de diferenciação se relacione com uma efetiva necessidade de tratamento diferenciado, como o fato de uma categoria necessitar de mais benefícios da seguridade. Considerando essa visão, os julgados do Supremo que legitimaram tais diferenciações não observaram a igualdade na matéria tributária, não estando amparados pelo art. 150, inciso II, da CF/1988, uma vez que estabelecem ônus maiores para determinadas ocupações profissionais exercidas por meio de pessoas jurídicas, além de estarem em desarmonia com os julgados envolvendo pessoas físicas.

O Supremo também considerou possível a existência de regimes tributários diferenciados para determinados setores da economia. A não inclusão no Simples Nacional de pequenas empresas formadas por profissionais liberais foi considerada compatível com a isonomia pela maioria dos ministros, sob o

---

<sup>946</sup> “Ademais, a situação de diversidade haveria de estar relacionada aos motivos pelos quais se efetivaria a distinção. Por isso, o tratamento mais severo, no plano da contribuição de seguridade social, dependeria de um evento relevante que justificasse a disparidade de tratamento. Assim, por exemplo, uma certa categoria poderia apresentar uma necessidade mais intensa de acesso aos benefícios da seguridade social. Não se admite, porém, a imposição de tratamento mais grave ou mais atenuado apenas pela simples arbitrariedade do legislador. A intenção de arrecadar mais ou menos não basta para punir ou premiar. Se pretende diferenciar, haverá de adotar critérios de discriminação que sejam (a) compatíveis com a real diferenciação entre os objetos diferenciados e (b) consentâneos com as finalidades que justificam a diferenciação.” (Caderno de Pesquisa Tributária nº 17. Tema: Contribuições Sociais. Co-edição: Centro de Extensão Universitária. Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1992. p. 169) in BRASIL. STF. RE nº 656.089 MG. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marc Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 06/06/2018, **DJ** 11/12/2019.



fundamento de que não precisariam de auxílio do Estado para disputar o mercado de trabalho, além de ser razoável beneficiar pessoas sem habilitação profissional exigida por lei, que seriam mais “fracos” no mercado.<sup>947</sup> A dissidência considerou que houve afronta à igualdade na exclusão de pequenas empresas formadas por profissionais liberais, sob o fundamento que o critério a ser adotado no caso deveria ser somente a receita bruta. Essa decisão reconhece que as pessoas jurídicas são meios pelos quais as pessoas físicas desenvolvem suas ocupações profissionais, mas, mesmo assim, considerou possível que determinadas profissões fossem privilegiadas, em colisão direta do com o art. 150, inciso II, da CF/1988.

Na mesma linha, o Supremo, por maioria, considerou que não violava a isonomia a manutenção no regime cumulativo das contribuições sobre o faturamento de empresas prestadoras de serviços que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado, pois o art. 195, § 9º, da CF/1988, permitiria a diferenciação.<sup>948</sup> Considerou-se que o legislador possui amplo espaço para estabelecer tratamentos diferenciados, inclusive em relação a setores econômicos (comércio, prestadores de serviços e industriais). A dissidência, do Ministério Marco Aurélio, considerou haver afronta à isonomia ao haver uma negativa geral de creditamento sem considerar as peculiaridades dos diversos setores da economia, de modo que empresas com uma estruturação econômica semelhante estariam sujeitas a tratamentos diversos de modo injustificado.

Benefícios exclusivos para o setor de industrialização que adotaram fatores subjetivos também foram considerados constitucionais. O Supremo entendeu, por maioria, que a existência do benefício fiscal de redução de 40% (quarenta por cento) do imposto de importação de pneus para montadoras e fabricantes, previsto na Lei n.º 10.182/2001, que não contemplava empresas de reposição de pneumáticos, era compatível com a isonomia.<sup>949</sup> A corrente majoritária considerou que esses agentes não estavam na mesma situação, pois as montadoras se dedicam à fabricação de veículos automotores e o contribuinte

---

<sup>947</sup> BRASIL. STF. ADI 1.643. Tribunal Pleno. Relator: Maurício Corrêa. Brasília, DF, Sessão de 05/12/2002, **DJ** 14/03/2003.

<sup>948</sup> BRASIL. STF. RE 607.642 RJ. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 29/06/2020, **DJ** 09/11/2020.

<sup>949</sup> BRASIL. STF. RE 405.579 PR. Tribunal Pleno. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, Sessão de 01/12/2010, **DJ** 04/08/2011.

que pleiteou o benefício se dedicava somente à comercialização, ao passo que a norma visava apenas proteger o processo produtivo e não seria possível que o Poder Judiciário ampliasse o rol de beneficiários. A dissidência, formada por quatro ministros, avaliou que a lei permitia que os pneus fossem comercializados e que, em tal circunstância, os contribuintes estariam na mesma situação, razão pela qual a extensão do benefício deveria ser assegurada, em prol da isonomia, sob pena de privilegiar determinados importadores. Apesar de a linha vencedora afirmar que a diferenciação protegia a indústria, a decisão privilegiou contribuintes que também se dedicavam ao comércio, situação na qual a finalidade extrafiscal identificada não se realizava.

O STF também considerou insuficiente a alegação de afronta à isonomia ao julgar a sistemática de créditos do art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001, que elencou várias exclusões da base de cálculo de PIS e da COFINS devidas por cooperativas, aplicáveis apenas em algumas delas. A decisão, acompanhada por todos os ministros, afirma que é possível dar tratamento diferenciado a um determinado segmento e que apenas distinções arbitrárias seriam vedadas.<sup>950</sup> Além disso, o voto afirma ainda que a insuficiência de normas não poderia ensejar violação à isonomia, conforme decisões em mandado de injunções. De modo diferente dos demais casos, a fundamentação da decisão buscou identificar no texto constitucional a existência de fundamento direto para privilegiar determinados setores. Apontou-se a existência de dispositivos da Constituição que fundamentariam as distinções estabelecidas em lei relativas a exclusões da base de cálculo: “atividade garimpeira (art. 174, § 3º), de produção, comercialização, armazenamento e transportes de produtos agrícolas (art. 187, I e VI) e de cooperativas de crédito (art. 192, VIII, e ADCT, art. 47, § 7º)”.

A incidência de ICMS sobre transporte terrestre de passageiros foi considerada possível em um julgamento, apesar de o STF ter concluído de maneira diferente em relação ao transporte aéreo.<sup>951</sup> Com base na isonomia, a autora da ação pleiteou o mesmo tratamento tributário definido em relação ao transporte aéreo para a modalidade terrestre. Porém, o relator Marco Aurélio

---

<sup>950</sup> BRASIL. STF. RE 599.362 RJ. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 06/11/2014, **DJ** 10/02/2015.

<sup>951</sup> BRASIL. STF. ADI 2.669 DF. Tribunal Pleno. Relator: Nelson Jobim. Redator do Acórdão: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 05/02/2014, **DJ** 06/08/2014.

considerou que a decisão anterior foi “excepcionalíssima” e tomada diante de realidade distinta, o que impediria a mera transposição da conclusão da decisão anterior. O voto vencedor considerou que o afastamento da tributação prejudicaria as finanças do Estado, sem que houvesse conflito de interesses entre Estados, como ocorria no caso do transporte aéreo. Da mesma maneira se manifestou o ministro Joaquim Barbosa, que considerou que não foi demonstrada a similitude fática em relação aos “custos, riscos, intensidade de prestação, abrangência, rotatividade, capilaridade, grau de submissão à regulação estatal”. De modo diferente, o ministro Gilmar Mendes considerou que os dispositivos da Lei Complementar n.º 87/1996, que haviam sido considerados insuficientes para regular a tributação do transporte aéreo, padeciam dos mesmos problemas em relação ao transporte terrestre de passageiros. Na mesma linha, o ministro Sepúlveda Pertence chega a firmar que a situação seria “idêntica” à anteriormente analisada pelo tribunal. Observa-se que a corrente majoritária foi construída a partir de juízos de similitude e diferença em relação aos elementos fáticos das situações comparadas, enquanto outros ministros se basearam na similitude em relação às deficiências das regras de tributação. Esse posicionamento ressalta que a legislação não adotou as circunstâncias utilizadas pela Corte para validar a distinção, o que pode ser considerado um problema na interpretação que prevaleceu, que imputou à autora da ação o ônus de demonstrar uma similitude, apesar de nem mesmo a legislação ter feito a diferenciação.

A natureza pública ou privada também foi legitimada pela quase integralidade do Plenário como critério de diferenciação no julgamento que considerou compatível com a isonomia o fato de as sociedades de economia mista e as empresas públicas que exploram atividade econômica recolherem o PASEP e as empresas privadas recolherem o PIS, menos gravoso, considerando as diferenças entre as realidades dos negócios.<sup>952</sup> O ministro Marco Aurélio foi o único a discordar, sob a fundamentação de o art. 173, § 1º, da CF/1988, estabeleceria uma equiparação obrigatória entre tais pessoas jurídicas, que deveriam se sujeitar ao mesmo regime. Sobre o assunto, a

---

<sup>952</sup> BRASIL. STF. RE 577.494 PR. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 13/12/2018, DJ 01/03/2019.

Constituição de fato parece conferir espaço para a diferenciações, ao não prever uma equiparação automática, a ser feita na forma da lei.<sup>953</sup>

Desses casos, conclui-se que as decisões do Supremo sobre diferenciações relacionadas às atividades profissionais e econômicas carecem de coerência. Os posicionamentos parecem limitar o alcance do art. 150, II, da CF/1988, às pessoas físicas, como se pessoas jurídicas não fossem veículos para exercício de profissões, muito embora o próprio Supremo tenha reconhecido essa realidade ao analisar exclusão de determinadas profissões do Simples Nacional. A jurisprudência parece admitir muito mais diferenciações com base em aspectos subjetivos que se afastam do critério central do sistema tributário da CF/1988. Nem a presença de finalidades extrafiscais em hipóteses diferentes do art. 195, § 9º, parece ser norte seguro para justificar as diferenciações, pois mesmo em situações em que estas não estavam presentes houve a manutenção do tratamento distinto. Essa desarmonia faz com que seja necessário o aprofundamento em relação a outros critérios que justifiquem diferenciações tributárias, o que é objeto das seções seguintes.

### 5.2.3 Extrafiscalidade

A capacidade contributiva não é o único critério possível para diferenciações tributárias, diante do espaço expressamente outorgado pela Constituição para adoção de normas tributárias extrafiscais, que possuem finalidades diferentes da arrecadação. Nesse cenário, os tratamentos diferenciados devem ser justificados à luz de outros desígnios constitucionais, como a redução de desigualdades econômicas regionais, justiça social e dignidade humana, o que faz com que a norma de igualdade tributária se concretize de maneira diferente, estando limitada aos contribuintes por ela

---

<sup>953</sup> Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) [...]

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) [...]

compreendidos, que possuem a mesma capacidade contributiva, como explica Schoueri.<sup>954</sup>

Essas diferenciações se relacionam à concretização da igualdade em sua dimensão material, como ressalta Misabel Derzi, que elenca cinco maneiras por meio das quais os critérios de comparação a atendem.<sup>955</sup> A primeira se refere à impossibilidade de promover diferenciações no momento da aplicação da lei.<sup>956</sup> A segunda diz respeito à vedação de criar diferenciações no teor da lei, o que tem o objetivo de abolir privilégios e o arbítrio.<sup>957</sup> A terceira maneira é o dever de distinguir na lei os desiguais, na medida da desigualdade, sendo a capacidade econômica a medida a ser utilizada no Direito Tributário.<sup>958</sup> A quarta é a obrigatoriedade de atenuar as grandes desigualdades econômico-materiais fáticas.<sup>959</sup> A quinta maneira é a possibilidade de adotar derrogações parciais da capacidade contributiva por meio de acolhimento de outros valores constitucionais, por meio de regras que promovam um patamar de vida melhor a todos e o desenvolvimento nacional.<sup>960</sup> Em todos esses casos, a autora registra que a igualdade formal não deixa de ser atendida.<sup>961</sup>

Na Constituição são exemplos de tratamentos diferenciados as imunidades, previstas especialmente no art. 150, VI, e § 2º, que impossibilitam a tributação da renda, patrimônio e de serviços de um ente político por outro, de templos de qualquer culto, partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social e de livros; e de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelos poderes públicos. Há ainda imunidade por incapacidade econômica, que inspirou a assistência jurídica integral aos carentes e o direito aos pobres de registro civil de nascimento e de certidão de óbito.<sup>962</sup>

---

<sup>954</sup> SCHOUERI, op. cit., capítulo VII, 5.1.3.

<sup>955</sup> Cf. atualização em: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2010, p. 858-1859

<sup>956</sup> Cf. atualização em: BALEEIRO, op. cit., p. 858.

<sup>957</sup> Cf. atualização em: BALEEIRO, op. cit., p. 85p.

<sup>958</sup> Ibid.

<sup>959</sup> Ibid.

<sup>960</sup> Ibid.

<sup>961</sup> Ibid.

<sup>962</sup> CF/1988, art. 5º, LXXVI.

Outras hipóteses são as previsões de que o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas deve ter tratamento tributário diferente<sup>963</sup> e de que as empresas de pequeno porte devem ser tributariamente favorecidas, o que passou a constar no texto constitucional com a Emenda Constitucional n.º 42/2003. Essa emenda também introduziu o art. 146-A, que dispõe que a lei complementar poderia instituir critérios de tributação especial para prevenir desequilíbrios de concorrência. O art. 149 traz ainda a possibilidade de instituição de tributos com nítido caráter extrafiscal, como a contribuição de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, como forma de atuação nas respectivas áreas. E o art. 149, § 2º, exclui determinadas receitas de exportação do campo de incidência de algumas contribuições, além de reforçar que estas incidirão sobre importação de produtos e serviços.

A Constituição também traça diretrizes de tratamentos diferenciados que devem ser estabelecidos pelos entes federativos. Tanto o IPI quanto o ICMS estão sujeitos à seletividade quanto à essencialidade do produto<sup>964</sup> e não incidem em operações de exportação. O impacto do IPI deve ser reduzido sobre aquisições de bens de capital<sup>965</sup> e o ICMS não incide em operações interestaduais de petróleo, combustíveis derivados e energia<sup>966</sup> (o que o STF entendeu que afasta apenas a tributação na origem<sup>967</sup>), nem nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora de sons e imagens de recepção livre e gratuita.<sup>968</sup> As alíquotas do ITR, além de serem progressivas, devem desestimular a manutenção de propriedades improdutivas<sup>969</sup> e o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando o proprietário que a explorar não tiver outro imóvel.<sup>970</sup> O IPTU pode ser progressivo de acordo com o cumprimento da função social da propriedade<sup>971</sup> e pode ser fixado considerando o valor, a localização e o uso do

---

<sup>963</sup> CF/1988, art. 146, III, c.

<sup>964</sup> A redação dos dispositivos é diferente. Para o IPI, deve ser seletivo. Para o ICMS, pode ser seletivo.

<sup>965</sup> CF/1988, art. 153, § 3º, IV.

<sup>966</sup> CF/1988, art. 155, § 2º, X, b.

<sup>967</sup> BRASIL. STF. RE 198.088-5 SP. Tribunal Pleno. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, Sessão de 17/05/2000, DJ 05/09/2003.

<sup>968</sup> CF/1988, art. 155, § 2º, X, d.

<sup>969</sup> CF/1988, art. 153, § 4º, I.

<sup>970</sup> CF/1988, art. 153, § 4º, II.

<sup>971</sup> CF/1988, art. 182, § 4º, II.

imóvel,<sup>972</sup> o que pode estar em harmonia ou não com a capacidade contributiva. Em relação ao ITBI, previu-se a não incidência sobre bens e direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e sobre transmissão no caso de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante do adquirente for a compra de bens ou direitos, locação ou arrendamento mercantil.<sup>973</sup>

A Constituição também outorga a faculdade de os entes políticos estabelecerem em lei específica “subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão” de impostos, taxas ou contribuições, observadas as exigências normativas. Originalmente, esse dispositivo tratava apenas de remissão ou anistia, o que indica que sempre existiu a possibilidade de perdoar valores não pagos. Aliomar Baleeiro, ao tratar do instituto da isenção, considera que essa “não é privilégio de classe ou pessoas, mas uma política de aplicação da regra da capacidade contributiva ou de incentivos de determinadas atividades”<sup>974</sup> e que, embora possa conflitar com o princípio da capacidade contributiva, não se trata de uma derrogação “em relação à igualdade, pois o mesmo tratamento deve ser observado em relação a todos por ele compreendido.”<sup>975</sup> Na mesma linha se posiciona Leandro Paulsen, que destaca que são sempre estranhas à estrutura da norma tributária o afastamento da carga tributária, seja por causa da capacidade contributiva, seja para atingir um fim extrafiscal, como estimular o desenvolvimento de um negócio<sup>976</sup>. Não se deve, contudo, ignorar o risco de favorecimento de segmentos econômicos politicamente influentes, o que torna necessário o constante questionamento sobre a pertinência dos tratamentos tributários para que a isonomia tributária seja maximizada.<sup>977</sup>

---

<sup>972</sup> CF/1988, art. 156, § 1º.

<sup>973</sup> CF/1988, art. 156, § 2º, I.

<sup>974</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 1355.

<sup>975</sup> Cf. Ibid, p. 1362.

<sup>976</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 424-425.

<sup>977</sup> “Não se deve esquecer também de que, frequentes vezes - consciente ou inconscientemente -, as soluções preconizadas ou adotadas em matéria de impostos são inspiradas por interesse de classe. E, então, sob o nome pomposo de princípios de justiça em matéria de impostos, formulam-se regras as mais diversas, cujos autores todos afirmam sua preocupação com o interesse geral e com a justiça, mas tendem por vezes a acomodar mais ou menos uma classe, a proteger e a beneficiar mais ou menos uma categoria de indivíduos. Examinando-se o sistema de impostos em vigor num país em determinada época, pode-se dizer, com segurança, qual a

Ao analisar tratamentos tributários diferenciados, o STF reconhece amplo espaço aos entes tributantes para estabelecer distinções. As análises se centram na justificativa das diferenciações e na observância da impessoalidade, oscilando entre a identificação da proporcionalidade ou do arbítrio.

Por exemplo, de forma unânime, o incentivo fiscal paulista para empresas que contratassem empregados com mais de 40 (quarenta) anos, foi considerado compatível com a isonomia por ter atendido a finalidade extrafiscal de diminuir um desequilíbrio social modo abstrato e impessoal.<sup>978</sup> O Supremo também considerou possível a concessão de isenção de IPVA, estabelecida por Roraima, para portadores de doenças graves para atenuar situações de vulnerabilidade, pois a considerou proporcional, com abstração e imparcialidade.<sup>979</sup> Esse caso teve dois votos vencidos, que consideraram a ação incabível, sendo que apenas um deles, o do ministro Marco Aurélio, adentrou no mérito e, ao fazê-lo, considerou o tratamento tributário diferenciado razoável e impessoal.

Também foi considerada compatível com a igualdade a dispensa do adiantamento de custas para a FIFA e demais relacionados no art. 53 da Lei n.º 12.663/2012, pois não houve dispensa o recolhimento dos valores e o benefício não teria sido feito a um beneficiário particularizado, mas foi concedido no âmbito de política pública de realização de eventos, não sendo irrazoável nem arbitrário.<sup>980</sup> Diferentemente, o ministro Joaquim Barbosa considerou que havia exoneração e que a isenção a entidades e empresas privadas teria violado a isonomia, pois carecia de motivação idônea, sobretudo diante da "gigantesca capacidade contributiva" dos envolvidos.

Ao julgar a proibição de adesão ao Simples direcionada a empresas com débitos em aberto, a maioria dos ministros a considerou compatível com a isonomia, sob o fundamento de que essa exigência impediria que os devedores tivessem uma vantagem competitiva em relação aos adimplentes, além de se

---

classe detentora do poder político nele." JÉZE, G. Cours élémentaire de science des finances et lég. française. Paris, 1942, 5. ed., prefácio da 4. ed. p. IV., conforme Misabel Derzi em: BALEEIRO, op. cit, p. 847.

<sup>978</sup> BRASIL. STF. ADI 1.276-2 SP. Tribunal Pleno. Relator: Ellen Gracie. Brasília, DF, Sessão de 29/08/2002, **DJ** 22/11/2002.

<sup>979</sup> BRASIL. STF. ADI 6.074 Roraima. Tribunal Pleno. Relator: Rosa Weber. Brasília, DF, Sessão de 21/12/2020, **DJ** 08/03/2021.

<sup>980</sup> BRASIL. STF. ADI 4.976 DF. Tribunal Pleno. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, Sessão de 07/05/2014, **DJ** 30/10/2014.



tratar de regime facultativo.<sup>981</sup> O ministro Marco Aurélio, único a discordar, considerou que a adoção do critério regularidade fiscal era contrário à Constituição e o comparou a sanções políticas. Seu voto pondera ainda que grandes empresas com dívidas não estariam sujeitas à impossibilidade de usufruir de regimes tributários.

No julgamento sobre o alcance da imunidade das receitas das exportações no caso em que estas se realizam de modo indireto, o julgamento foi unânime para confirmar o afastamento da tributação. Os ministros Edson Fachin e Luiz Fux, que acompanharam o relator, acrescentaram que a imunidade não poderia ser restrita ao produtor rural ou agroindústria, que possuem uma estrutura econômica forte, de modo a excluir o pequeno produtor. Para eles, essa restrição violaria a igualdade, pois apenas o pequeno produtor, por ser pequeno, pagaria tributo.<sup>982</sup>

Outros julgamentos reconheceram a existência de limites para tratamentos tributários diferenciados no âmbito da extrafiscalidade, como na decisão sobre a isenção de IPI para importação de automóvel por pessoas com deficiências, que excluiu aqueles com deficiência auditiva.<sup>983</sup> Ao julgar a ação proposta pela Procuradoria-Geral da República sobre o tema, todos os ministros consideraram que a adoção de uma deficiência como critério para tratamento tributário diferenciado é proibida pelo texto constitucional e promovia uma discriminação. A decisão assegurou a isenção de IPI para as pessoas com deficiência auditiva, sob o fundamento de que o caso envolve direitos constitucionalmente “essenciais”, relativos à dignidade da pessoa humana e aos direitos à mobilidade pessoal, à acessibilidade, à inclusão social e à não discriminação. Frisou-se, porém, que não era o caso de interpretação extensiva de benefício fiscal, mas de adequação de uma política pública à Constituição, e foi fixado o prazo de 18 (dezoito) meses para que o Congresso sanasse essa omissão. Houve uma única divergência, que considerou que o caso era de prazo de 30 (trinta) dias, conforme o art. 103, § 2º da CF/1988.

---

<sup>981</sup> BRASIL. STF. RE 627.543 RS. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 30/10/2013, **DJ** 29/10/2014.

<sup>982</sup> BRASIL. STF. ADI 4.735 DF. Tribunal Pleno. Relator: Alexandre De Moraes. Brasília, DF, Sessão de 12/02/2020, **DJ** 25/03/2020.

<sup>983</sup> BRASIL. STF. ADO nº 30 DF. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 20/08/2020, **DJ** 06/10/2020.

Cabe destacar que no julgamento sobre isenção de imposto de renda para aposentados com doenças graves, abordado anteriormente no tópico 5.2.1, o princípio da dignidade da pessoa humana não foi suficiente para a conclusão de que haveria discriminação em relação aos trabalhadores também adoentados. Em tal caso e na decisão sobre isenção de IPI para pessoas com deficiência auditiva, a dignidade da pessoa humana, fundamento da República presente no art. 1º, III, da CF/1988, foi valorada de modo bastante diferente, sendo relevante para assegurar a isenção de IPI para pessoas com deficiência auditiva, mas não foi suficiente para assegurar a trabalhadores em atividade com doenças graves tratamento similar ao dispendido a aposentados, em julgamento que a capacidade contributiva teve, de forma criticável, peso maior.

Já benefícios fiscais que promoviam uma particularização considerada injustificadamente excessiva foram afastados pelo Supremo. Uma previsão de isenção de IPVA para os filiados de uma cooperativa de transportes específica por pertencerem a uma cooperativa foi avaliada, de forma unânime, como violadora da igualdade.<sup>984</sup> Da mesma forma, um incentivo fiscal estadual concedido ao automobilismo, tão específico ao ponto de que apenas uma pessoa seria beneficiada com mais de 75% (setenta e cinco por cento) dos valores do programa, foi considerado por todos os ministros afrontoso à isonomia e à impessoalidade.<sup>985</sup> A mesma conclusão foi obtida, de modo também unívoco, na análise do estabelecimento de imunidade tributária genérica a veículos de radiodifusão, em que o Supremo considerou que não havia nenhuma diferença fática que a justificaria.<sup>986</sup>

A jurisprudência parece reconhecer amplo espaço para diferenciações no campo da extrafiscalidade, as quais, entretanto, são afastadas nos casos em que se observa direcionamento a determinados contribuintes ou o esvaziamento de outras normas constitucionais. Em outros casos, em que tais diferentes interesses constitucionais foram contrapostos, não parece haver um critério seguro, diante das diferentes valorações realizadas pelos ministros.

---

<sup>984</sup> BRASIL. STF. ADI nº 1655-5 AP. Tribunal Pleno. Relator: Maurício Corrêa. Brasília, DF, Sessão de 03/03/2004, **DJ** 02/04/2004.

<sup>985</sup> BRASIL. STF. ADI 4.259 PB. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 03/03/2016, **DJ** 16/03/2016.

<sup>986</sup> BRASIL. STF. ADI 773 RJ. Tribunal Pleno. Relator: Gilmar Mendes. Brasília, DF, Sessão de 20/08/2014, **DJ** 30/10/2014.

Aparece com frequência o fundamento de que o Poder Judiciário não poderia modificar os critérios adotados ou ampliar o escopo das regras que estabeleceram distinções, pois tais ações extrapolariam a competência do Supremo. Já no caso sobre isenção de IPI que excluía pessoas com deficiência auditiva, o STF admitiu, pela unanimidade, tal competência, embora o relator tenha negado que o caso fosse de alargamento de benefícios fiscais, mas sim de mera interpretação de uma política pública conforme à Constituição. Em alguns votos dissidentes, parte dos ministros parece admitir a possibilidade de extensão em outros contextos, caso se demonstre a similitude entre as situações tratadas de modo díspar.

#### 5.2.4 Origem e destino

O art. 151, inciso I, da CF/1988, proíbe que a União estabeleça tributo que não seja uniforme no território nacional, salvo se o objetivo for a promoção de equilíbrio do desenvolvimento econômico entre as diferentes regiões do Brasil. Na mesma linha, o art. 152 da CF/1988 estabelece que Estados, Distrito Federal e Municípios não podem estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de acordo a procedência ou com o seu destino.

Considerando essas regras, o Supremo considerou, de forma unânime em relação a esse ponto, incompatíveis com a isonomia tributária benefícios fiscais que privilegiavam fornecimento de bens e serviços prestações de serviços de fornecedores localizados no Rio de Janeiro,<sup>987</sup> em Santa Catarina<sup>988</sup> e em Goiás.<sup>989</sup> Em outros casos, diferentemente, considerou-se legítima a adoção de critérios regionais, como no julgamento do incentivo fiscal de IPI para as saídas de açúcar da área de atuação da SUDENE e da SUDAM estabelecido no 2º, da Lei n.º 8.393/1991,<sup>990</sup> em que todos os ministros concordaram que havia amparo constitucional para a diferenciação. Conclusão na mesma linha aparece no

---

<sup>987</sup> BRASIL. STF. ADI 2.376-4- RJ. Tribunal Pleno. Relator: Mauricio Corrêa. Brasília, DF, Sessão de 15/03/2001, **DJ** 04/05/2001.

<sup>988</sup> BRASIL. STF. ADI 3.984 SC. Tribunal Pleno. Relator: Luiz Fux. Brasília, DF, Sessão de 30/08/2019, **DJ** 23/09/2019.

<sup>989</sup> BRASIL. STF. ADI 5.472 GO. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 01/08/2018, **DJ** 14/08/2018.

<sup>990</sup> BRASIL. STF. RE 592.145 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 05/04/2017, **DJ** 01/02/2018.

juízo do crédito de IPI na aquisição direta de insumos oriundos da Zona Franca,<sup>991</sup> no qual, contudo, a isonomia não ocupou o cerne da discussão, que foi centrada na sistemática de não cumulatividade.

Em relação a questões envolvendo operações internacionais, o Supremo também verifica se há amparo constitucional para tratamentos diferenciados. Ao julgar a incidência de ICMS na importação por não contribuinte após a Emenda Constitucional n.º 33/2001, todos os ministros se posicionaram no sentido de que o imposto incide sobre operações domésticas independentemente do destinatário da operação e que não haveria razão para distinguir fornecedores nacionais e estrangeiros.<sup>992</sup>

Na mesma linha, o Supremo entendeu pela exigibilidade de IPI sobre a importação de veículo automotor para uso próprio do importador pessoa natural, pois considerou irrelevante para a incidência quaisquer características do adquirente. Também concluiu que a desoneração implicaria afronta à igualdade tributária, uma vez que a não incidência prestigiaria contribuintes importadores em detrimento dos consumidores de produtos adquiridos no mercado interno, havendo quebra de isonomia ainda entre a indústria nacional e a estrangeira.<sup>993</sup> Na ocasião, o Ministro Barroso ponderou que, no caso de dúvida sobre os limites da competência, a interpretação deveria ser pautada pela igualdade. Já o Ministro Dias Toffoli entendeu que em determinados casos, em que não há similar nacional, as consequências implicariam aumento indevido de tributação e, por isso, a situação dependeria de análise casuística. Esse caso envolveu uma mudança da jurisprudência da Corte, que em decisões anteriores havia admitido a diferenciação, tendo sido a igualdade determinante para a solução da questão. Os votos dissidentes não discordaram em relação à igualdade, tendo se preocupado em relação à amplitude do julgamento e à segurança jurídica em relação aos casos anteriores. Houve proposta de modulação de efeitos, a qual foi negada.

O Plenário também julgou, sem nenhuma discordância, compatível com a isonomia a vedação de crédito de PIS nas operações com pessoas

---

<sup>991</sup> BRASIL. STF. RE 592.891 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Rosa Weber. Brasília, DF, Sessão de 25/04/2019, DJ 20/09/2019.

<sup>992</sup> BRASIL. STF. RE 439.796 RG PR. Tribunal Pleno. Relator: Ellen Gracie. Redator do Acórdão: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 06/11/2013, DJ 17/03/2014.

<sup>993</sup> RE 723.651/PR RG

jurídicas domiciliadas no exterior, prevista no art. 3º, § 3º, incisos I e II, da Lei n.º 10.637/2002. Considerou-se que, além de englobar todos os importadores de bens e serviços no exterior, a proibição estava relacionada com o fato de que as pessoas no exterior não arcaram com o PIS e a permissão de crédito fictício poderia prejudicar a economia nacional.<sup>994</sup> Um dos ministros ponderou ainda que os contribuintes que contratam com empresas estrangeiras não estariam na mesma posição do que aqueles que negociam com empresas nacionais, pois apenas estas são contribuintes do PIS.

Nesses casos, que envolvem aspectos geográficos, observa-se que há uma busca por amparos constitucionais expressos para as diferenciações, diferentemente dos casos de extrafiscalidade em que são admitidos amplamente os tratamentos distintos estabelecidos pelo legislador. Diante da ausência de tais fundamentos para a distinção, as decisões apontam a necessidade de tratamento tributário similar.

#### 5.2.5 Limitação a determinadas realidades

A definição dos contornos de hipóteses de incidência e de normas desonerativas também foi objeto de análise pelo Supremo à luz da igualdade. Em determinados casos, considerou-se não haver violação à isonomia, enquanto em outros a afrontada foi constatada.

O Supremo considerou que não foi demonstrada violação à igualdade na existência de isenção de contribuição sindical patronal para microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples. O relator ministro Joaquim Barbosa, acompanhado pela maioria de seus pares, considerou que a parte recorrente deixou de explorar a semelhança ou a diferença relevante entre sindicatos patronais e de trabalhadores em relação às fontes de custeio.<sup>995</sup> Por sua vez, o ministro Marco Aurélio, única a discordar, considerou que tal isenção não faria sentido, pois os prestadores de serviços das microempresas continuariam obrigados a pagar a contribuição sindical, apesar de terem

---

<sup>994</sup> BRASIL. STF. RE 698.531 ES. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 29/06/2020, **DJ** 13/08/2020.

<sup>995</sup> BRASIL. STF. ADI 4033 DF. Tribunal Pleno. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, Sessão de 15/09/2010, **DJ** 07/02/2011.

presumidamente menor capacidade contributiva. A análise vencedora centrou-se na insuficiência da argumentação apresentada, sem adentrar no mérito, atribuindo à parte o ônus de demonstrar a semelhança, sem que se tenha exigido fundamentação do legislador para estabelecer uma isenção subjetiva. Essa linha argumentativa dá a entender que a demonstração da similitude levaria a um provimento jurisdicional distinto. Já a dissidência comparou as situações e concluiu que a Constituição não resguardaria a diferenciação realizada.

Ao analisar a previsão de exigência prévia e expressa para cobrança de contribuição sindical pela Lei n.º 13.467/2017, o Supremo afastou o argumento de que essa regra violaria a igualdade por permitir que apenas os trabalhadores sindicalizados arquem com as contribuições. Considerou-se que todos os trabalhadores tinham a opção de anuir com a cobrança, além de ter ocorrido a supressão da natureza tributária da contribuição, de modo que a isonomia não poderia ser invocada para prejudicar o contribuinte e expandir o alcance do tributo.<sup>996</sup> A corrente dissidente, capitaneada pelo próprio relator, ministro Edson Fachin, considerou inconstitucional o afastamento da compulsoriedade da contribuição sindical por prejudicar a autonomia financeira das entidades sindicais, em análise não centrada na igualdade.

A igualdade teve destaque no julgamento sobre a pretensão de afastamento da exigência do pagamento de foro, de laudêmio e da taxa de ocupação em relação aos terrenos da marinha e acrescidos, aproveitados por particulares, localizados em ilha costeira com sede de Municípios após a Emenda Constitucional n.º 46/2005. O atendimento do pedido implicaria que a exigência se manteria apenas para aqueles com sede continental, o que foi considerado pela maioria dos ministros do Supremo como violador da isonomia.<sup>997</sup> A relatora, ministra Rosa Weber, concluiu que não existia elemento distintivo apto a permitir esse tratamento diferenciado, pois a única diferença estaria em interpretação literal e fora de contexto de uma alteração constitucional, afastada em seu voto. O único a se posicionar de forma contrária foi o ministro Marco Aurélio, que considerou que a Constituição apenas permitiria

---

<sup>996</sup> BRASIL. STF. ADI 5.794 DF. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Redator Do Acórdão: Luiz Fux. Brasília, DF, Sessão de 29/06/2018, **DJ** 23/04/2019.

<sup>997</sup> BRASIL. STF. RE 636.199 Espírito Santo. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Rosa Weber. Brasília, DF, Sessão de 27/04/2017, **DJ** 03/08/2017.

a cobrança sobre as ilhas costeiras, em posicionamento que não abordou eventuais lesões à igualdade.

Nessas duas últimas decisões, as interpretações sobre o papel da isonomia tributária reconhecidas são contrastantes. Enquanto no caso da contribuição sindical se afirmou que a isonomia tributária não militaria contra os contribuintes, no segundo julgamento a igualdade tributária parece ter sido fator relevante para manter a tributação.

#### 5.2.6 Sucessão de fatos no tempo

A possibilidade de se estabelecer tratamentos tributários diferenciados a fatos e situações ocorridos em momentos distintos é reconhecida em algumas decisões, mas é afastada em outras.

De forma unânime, os ministros consideraram que a fixação do termo inicial da isenção do IOF em operações de câmbio não violou a isonomia, pois os contribuintes que já haviam iniciado a importação não estavam na mesma situação do que aqueles que ainda não tinham dado início a essa operação, não sendo possível, ainda, que o Tribunal alterasse o marco inicial da isenção.<sup>998</sup> Essa posição parece estar alinhada com o entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello, que não admite a utilização do fator tempo como diferenciação, mas considera possível que fatos ocorridos em diferentes situações tenham tratamentos distintos.

Também pela unanimidade, o Plenário do STF considerou que a existência de alíquotas diferentes de contribuições ao PIS e da COFINS para cálculo de crédito sobre bens que já estavam em estoque e para o crédito referente àqueles que seriam vendidos posteriormente às Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.883/2003 não violou a isonomia. Considerou-se que a pretensão de aplicação de alíquota superior para cálculo do crédito implicaria a criação de crédito fictício, além de ter sido aplicada a todos os contribuintes.<sup>999</sup> A decisão também afirma que o Tribunal não poderia alterar a escolha do legislador.

---

<sup>998</sup> BRASIL. STF. EDiv. no RE 175.230-1 SP. Tribunal Pleno. Relator: Néri da Silveira. Brasília, DF, Sessão de 26/04/2002, DJ 16/6/1995. E BRASIL. STF. AI 153334 AgR-EDv-AgR RS. Tribunal Pleno. Relator: Maurício Corrêa. Brasília, DF, Sessão de 30/10/1995, DJ 23/02/1996.

<sup>999</sup> BRASIL. STF. RE 587.108 RS. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 29/06/2020, DJ 02/10/2020.

Na mesma linha, a maioria dos ministros considerou não violar a isonomia as diferenças de tratamento tributário entre os servidores que se aposentarem após a promulgação da Emenda Constitucional n.º 41/2003 e aqueles já aposentados antes do advento de tal alteração, cujo cálculo de contribuição foi estabelecido de forma diferente, pois a diferenciação era proporcional e justificada pelo caráter contributivo do sistema, da obrigatoriedade de equilíbrio atuarial e financeiro e pela solidariedade social.<sup>1000</sup> A relatora, ministra Ellen Gracie, considerou, por sua vez, que haveria afronta à isonomia, pois os contribuintes estariam em situação idêntica, recebendo os mesmo proventos e pensões. Enquanto a corrente majoritária considerou que estavam presentes diferenças suficientes aptas a justificar um tratamento diferenciado, a relatora se posicionou de forma contrária justamente em relação a esse ponto.

Já no julgamento sobre a limitação do direito de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS que contemplava somente o ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004, e não após esse momento, o relator, ministro Marco Aurélio, considerou que a regra violava a isonomia, pois a não cumulatividade se observaria de forma diferente a contribuintes que estavam na mesma situação em razão de critério arbitrário, referente à data.<sup>1001</sup> Com base na teoria de igualdade de Celso Antônio Bandeira de Mello, o voto aponta que não haveria fundamento lógico para a distinção, não se admitindo a diferenciação em relação à tomada de créditos com base na data. A corrente dissidente, liderada pelo ministro Alexandre de Moares, acompanhado por outros quatro ministros, considerou que a norma não violava a isonomia, pois todos que incorporaram bens até 30 de abril de 2004 eram tratados da mesma forma, sendo válido o *discrimen* e inviável que o Supremo entrasse no mérito de políticas fiscais. Nesse caso, a partir da análise dos demais votos que acompanharam o relator, a violação à não cumulatividade parece ter tido mais peso do que a afronta à isonomia no resultado final, apesar de ambos os

---

<sup>1000</sup> BRASIL. STF. ADI 3.105-8 DF. Tribunal Pleno. Relator: Ellen Gracie. Redator: Cezar Peluzzo. Brasília, DF, Sessão de 18/08/2004, **DJ** 18/02/2005.

<sup>1001</sup> BRASIL. STF. RE 599.316 SC. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 29/06/2020, **DJ** 06/10/2020.



fundamentos terem sido incluídos na redação da tese aprovada para fins de repercussão geral.<sup>1002</sup>

Em outro caso, o Supremo também concluiu pela imperatividade de tratamento uniforme para fatos ocorridos em momentos diferentes. Ao julgar a alíquota aplicável sobre valores pagos em razão de decisão judicial, a maioria considerou afrontar a isonomia o fato de determinados contribuintes ficarem sujeitos à alíquota da época própria e outros, que tiveram seu direito resistido e tiveram que ingressar em juízo para ver satisfeito seu direito, ficarem sujeitos à uma alíquota maior, do momento do recebimento, motivo pelo qual o tratamento uniforme seria necessário.<sup>1003</sup> A relatora, por sua vez, entendeu que era possível a diferenciação realizada, sem afronta à isonomia, por razões de praticabilidade. Seu voto destaca que a dinâmica de tributação das pessoas físicas pelo regime de competência seria inviável, pois delas não se exige um regime de escrituração contábil, e o refazimento das declarações de imposto de renda seria um procedimento complexo. Como a exigência de guarda de documentos é temporalmente limitada a 5 (cinco) anos, no caso de quantias referentes a períodos anteriores, seria impossível realizar o cotejo entre os valores recebidos à época e as alíquotas aplicadas. Enquanto a relatora considerou que o tratamento tributário diferenciado seria possível, a corrente vencedora centrou-se na impossibilidade de considerar que a necessidade de propositura de medida judicial para satisfação do direito poderia funcionar como elemento diferenciador apto para fins de definição da tributação. De fato, a utilização de tal critério, que é externo às situações comparadas, não se mostra compatível com a isonomia, por ser circunstancial.

Apesar de haver unanimidade em alguns casos, conclui-se que não há um norte seguro a respeito da violação e da própria operacionalização da igualdade em matéria tributária quando os fatos ocorrem em momentos distintos. Aparentemente, a distinção é uma possibilidade, a qual é afastada para garantir a observância de outras regras, como a não cumulatividade, e para afastar a

---

<sup>1002</sup> Tese firmada: “Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.”

<sup>1003</sup> BRASIL. STF. RE 614.406 RS. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Rosa Weber. Redator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 19/10/2016, **DJ** 27/11/2014.

influência de circunstâncias externas aos fatos geradores. Como cada caso envolve um contexto fático e jurídico específico, a isonomia pode autorizar a distinção ou exigir a uniformidade, o que impede a mera replicação dos elementos considerados pelo Supremo para outras situações.

### 5.2.7 Regimes tributários opcionais

A pesquisa identificou que o STF considera que não afronta a isonomia a existência de consequências tributárias distintas determinadas a partir da escolha de regimes tributários feitas pelo contribuinte, situação que parece sem maiores controversas. Considerou-se, à unanimidade, compatível com a igualdade a existência de alíquotas diferenciadas para COFINS de acordo com o regime de tributação do lucro, pois tal dinâmica vem de uma escolha do contribuinte.<sup>1004</sup> Esse argumento também apareceu no julgamento sobre um benefício fiscal de alíquota zero limitado aos optantes do Simples Nacional, no qual os ministros concluíram de forma unânime que não houve afronta à isonomia, considerando as características desse regime de tributação, o fato de que essa limitação se impôs a todos indistintamente, que o regime do Simples é opcional e que o Supremo não poderia para aumentar o alcance da norma desonerativa.<sup>1005</sup>

Essas decisões unânimes parecem indicar que, no caso de opções realizadas pelos contribuintes, haveria uma liberdade maior ao legislador para criar diferenciações, pois os sujeitos passivos poderiam escolher não se sujeitar a elas e, caso realizem essas opções, não haveria espaço para questionamentos referentes à igualdade tributária. Não é possível ignorar, contudo, que a Constituição não admite diferenciações injustificadas, de modo que, mesmo em relação a consequências tributárias advindas de escolhas de regimes tributários, devem ser observados os critérios possíveis para distinguir e as diferenças de tratamento devem ser realizadas com base em interesses constitucionais.

---

<sup>1004</sup> BRASIL. STF. ADI 3.144 DF. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 01/08/2018, **DJ** 31/10/2018.

<sup>1005</sup> BRASIL. STF. RE 1.199.021 SC. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 08/09/2020, **DJ** 26/10/2020.

### 5.2.8 Política de extinção de crédito tributário

O Supremo também não considera afrontoso à isonomia o estabelecimento de parcelamento de débitos tributários. Ao julgar um parcelamento de IPVA estabelecido por uma lei do Estado de Santa Catarina, o STF afastou a alegação de que a criação de um parcelamento afrontaria a isonomia.<sup>1006</sup> Os ministros consideraram, por unanimidade de votos, que competia ao Legislador a avaliação das vantagens do parcelamento frente aos procedimentos de execução, o que foi feito com impessoalidade.

O parcelamento instituído pela Portaria MF n.º 655/1993, referente a débitos de COFINS, que impedia a adesão por contribuintes que realizaram depósito judicial para discutir tais valores, também foi considerado constitucional à luz da igualdade.<sup>1007</sup> O voto do relator, ministro Luiz Fux, considerou que o depósito judicial, por ser uma garantia, encontra-se fora da esfera de disponibilidade do contribuinte e tem a função de impedir a fluência de multa e de juros, e de sanções referentes ao inadimplemento. Por ser o depósito uma escolha, caberia ao contribuinte tão somente se sujeitar ao regime jurídico dessa garantia, de conversão em renda para a Fazenda no caso de resultado final que lhe seja favorável ou de levantamento pelo contribuinte, caso este tenha êxito. O ministro aponta ainda que a distinção considerava a existência de diferenças relativas à mora dos contribuintes e estava pautada na maximização da eficiência arrecadatória, permitindo a diminuição de demandas executivas.

Além dessa fundamentação, o voto vencedor expressamente considerou que haveria violação à isonomia no caso de desoneração de encargos de mora:

“Tivesse a Fazenda Pública editado um parcelamento que eximisse o sujeito passivo do encargos relativos a mora, aí sim tal medida importaria em ofensa à isonomia, não por distinguir contribuintes em situações idênticas, mas, ao contrário, por não distinguir duas situações completamente diferentes: a do contribuinte que voluntariamente efetuou o depósito judicial do débito, ficando imune aos consectários legais decorrentes da mora, e a do contribuinte que

---

<sup>1006</sup> BRASIL. STF. ADI 2.474-4 SC. Tribunal Pleno. Relator: Ellen Gracie. Brasília, DF, Sessão de 19/03/2003, **DJ** 24/04/2003.

<sup>1007</sup> BRASIL. STF. RE 640.905 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Luiz Fux. Brasília, DF, Sessão de 15/12/2016, **DJ** 01/02/2018.

se ficou inerte em relação aos débitos de COFINS que possuía com o Fisco.”<sup>1008</sup>

Em concordância com o relator, o ministro Teori Zavascki considerou que o depósito é um pagamento sob condição resolutória, o que significaria que o depositante não pode ser tratado da mesma maneira do que aqueles que não realizaram pagamento algum. Na mesma linha, o ministro Luís Roberto Barroso avaliou que a opção realizada pela União fora legítima.

A dissidência foi inaugurada pelo ministro Edson Fachin, que discordou que os contribuintes estivessem situações diferentes. Em sua visão, a existência do depósito seria irrelevante para considerar que a situação jurídica relacionada ao débito seria diferente, por se tratar de circunstância inapta a permitir tratamento diferenciado. O ministro Ricardo Lewandowski, por sua vez, considerou que o princípio da isonomia não permitiria a concessão de tratamento benéfico àquele que descumpriu a lei sem contemplar os contribuintes que cumpriram seus deveres. Seu voto ressaltou que o depósito não se reveste de definitividade, sendo possível ao contribuinte parcelar o débito mesmo que tenha prestado tal garantia. O ministro Marco Aurélio também destacou que depósito não pode ser entendido como pagamento, e que o contribuinte poderia levantá-lo, desde que arcasse com todas as consequências dessa ação.

Um elemento crucial do posicionamento vencedor é de que o parcelamento em questão não implicava qualquer redução de valores que privilegiasse os contribuintes inertes, tendo o relator reconhecido que, se este fosse o caso, estaria configurada a afronta à igualdade. Neste caso, em que a diferenciação discutida não foi feita pelo legislador, mas pelo Poder Executivo, não foi trazido à tona o argumento de que o Supremo não poderia atuar como legislador positivo.

### 5.2.9 Conclusões sobre a jurisprudência do STF

A jurisprudência do STF sobre igualdade na seara tributária indica que a capacidade contributiva é, de fato, o norte a ser adotado em relação a todas as

---

<sup>1008</sup> BRASIL. STF. RE 640.905 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Luiz Fux. Brasília, DF, Sessão de 15/12/2016, DJ 01/02/2018.

espécies tributárias, mas oscila em relação às formas de concretizá-la. Exemplos dessa oscilação são os diferentes posicionamentos a respeito da progressividade, pois, em um dado momento, considerava-se necessária a previsão expressa para adotá-la, o que levou à promulgação de emenda constitucional para atender esse entendimento, ao passo que, em outros casos, tal autorização foi considerada prescindível.

As decisões analisadas consideraram, ainda, possível que o legislador ordinário adote determinados elementos como critérios discriminatórios para presumir uma capacidade econômica, embora tenham sido identificadas discordâncias entre os ministros em relação à pertinência de determinados *discrímens*. É o que ocorreu na utilização dos critérios tamanho do imóvel, para dimensionamento da taxa de coleta de lixo, e ausência de atividade laboral, utilizado para concessão de isenção de imposto de renda para servidores aposentados com doenças graves. Mesmo em casos em que há unanimidade, como no da COSIP, em que o critério volume de consumo de energia elétrica foi adotado para quantificar tal contribuição, observa-se que a construção sobre a pertinência dos elementos discriminatórios frente à igualdade não segue um caminho firme, pois se admitiu critério completamente alheio ao fato gerador.

Em relação a diferenciações relacionadas às atividades econômicas que adotem elementos subjetivos, parece não haver controvérsia apenas em relação às pessoas físicas nos casos em que a profissão é explicitamente adotada. Já em decisão que considere a figura do empregador, a Corte se dividiu no caso sobre a contribuição exclusiva para empregador rural e os ministros não reconheceram a adoção de elementos subjetivos.

Já quanto às pessoas jurídicas, as decisões admitiram tratamentos mais gravosos para determinados setores, havendo amparo constitucional, como no caso das contribuições sociais devidas por instituições financeiras e equiparadas, ou não, como na decisão sobre exclusão de determinadas categorias do Simples, na qual se reconheceu que as pessoas jurídicas são veículos para o desenvolvimento de atividades profissionais. Nesses julgamentos, há dissidências em relação a tais diferenciações, justamente por serem centradas em critérios subjetivos.

O Plenário do Supremo também admitiu diferenciações centradas em aspectos subjetivos das atividades desenvolvidas no julgamento em que

identificou uma finalidade extrafiscal, como no caso de redução de IPI de importação para a indústrias, que permitiu o tratamento tributário diferenciado, mesmo que em determinadas situações o segmento beneficiado atuasse em concorrência contra segmento não completado. Já na decisão sobre a validade das dinâmicas diferenciadas de apuração da base de cálculo de PIS/COFINS para cooperativas, o Supremo buscou amparo em dispositivos constitucionais para justificar as distinções realizadas. De modo destoante, o Supremo manteve até mesmo tratamentos tributários diferentes apesar de não haver diferenciações na legislação analisada, como se observa no julgamento que tratou sobre a tributação de transporte de passageiros, limitada à modalidade terrestre.

Quando as diferenciações são centradas em critérios regionais, parece, ao menos, haver uma segurança mais robusta, pois apenas nos casos em que há autorizações expressas as distinções são admitidas.

Em relação às desonerações, chama a atenção a decisão que parece pressupor que o legislador não precisaria justificar uma isenção subjetiva, cabendo à parte o ônus de demonstrar a similitude entre relações, como se a igualdade na seara tributária fosse a exceção, não a regra.

Já em relação às consequências da isonomia, também há diferentes posicionamentos. No caso sobre a contribuição sindical obrigatória, afirma-se que a igualdade apenas poderia ser manejada de modo favorável ao contribuinte, apesar de o raciocínio contrário aparecer no caso sobre terrenos continentais da Marinha e também nas decisões sobre diferenciações com base em elementos geográficos.

Há também diversidade na jurisprudência sobre tratamentos diferenciados para fatos ocorridos em momentos diferentes, sendo que ora esses são admitidos, ou não o são, o que depende de como o elemento diferenciador é interpretado.

Em relação aos regimes tributários opcionais, o Supremo avalia os critérios de diferenciação e as decisões dão a entender que haveria espaço maior para diferenciações, considerando que os contribuintes não são obrigados a se sujeitar a determinados regimes. Esse fundamento, porém, parece ser adotado para evitar questionamentos, muito embora não se tenha identificado o motivo pelo qual a escolha do contribuinte deveria ser relevante para a conclusão de atendimento ou afronta à igualdade. Essa motivação relativa à escolha

também aparece na análise do parcelamento criado pelo Poder Executivo mediante a Portaria MF n.º 655/1993, que admitiu a utilização do depósito para a disponibilização de parcelamento.

#### 5.2.10 Práticas administrativas reiteradas

O art. 100, III, do CTN, estabelece que as praticadas administrativas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos. No caso da observância das condutas fazendárias pelo sujeito passivo em relação a entendimentos sobre incidência tributária, o parágrafo único desse dispositivo afasta a cobrança de penalidades, juros de mora e atualização monetária. O caráter normativo atribuído a tais práticas significa que estas não podem ser observadas para determinados indivíduos, mas recusada para outros, o que indica que a uniformidade é a regra em relação à aplicação da legislação e às interpretações fiscais adotadas.

Dessa maneira, não é possível utilizar o reconhecimento judicial de um amplo espaço para diferenciações ao Poder Legislativo como fundamento para justificar distinções criadas pelo Poder Executivo. Como explica Misabel Derzi com apoio na teoria de Niklas Luhmann, todos os Poderes estão submetidos à regência do Direito, mas se encontram em localizações diferentes em relação ao sistema jurídico.<sup>1009</sup> O legislador está na periferia do sistema e, por isso, encontra-se mais próximo de outros sistemas.<sup>1010</sup> Essa localização permite a introjeção de soluções no sistema jurídico, em um processo de desenvolvimento de expectativas normativas para solucionar conflitos. Os demais Poderes, diferentemente, encontram-se no centro do sistema, não trabalhando de forma porosa em relação à realidade e “não podem filtrar primária e primeiramente os fatos puros, econômicos e sociais, como se dão no ambiente”.<sup>1011</sup> É por isso que Misabel Derzi afirma que os Poderes Executivos e Judiciário “leem o mundo externo pelos olhos do legislador,” o que a autora entende como imprescindível

---

<sup>1009</sup> Cf. DERZI em BALEEIRO, Direito Tributário Brasileiro, p. 983.

<sup>1010</sup> Ibid.

<sup>1011</sup> Ibid.

para a preservação da tarefa do Poder Legislativo.<sup>1012</sup> Assim, a regulamentação e a edição de atos concretos têm a função de viabilizar a execução das leis.<sup>1013</sup> Preservadas as funções de cada poder, preserva-se também a segurança jurídica, entendida pela autora como necessária para que a igualdade se torne possível.<sup>1014</sup>

Considerando as atribuições do Poder Executivo frente ao sistema jurídico, observa-se um espectro de atuação muito mais limitado do que o do Legislativo para criar diferenciações, que devem ser compatíveis com o espaço definido em lei, não se outorgando a Fazenda a prerrogativa de observar as práticas reiteradas para determinados contribuintes e responsáveis tributários, mas não para outros. Em relação à transação tributária, as cláusulas mais comuns se enquadram no art. 100, III, do CTN, de modo que se entende que há um ônus maior para justificar tratamentos distintos eventualmente adotados em relação aos devedores que optem pela transação e que todas as cláusulas já celebradas também podem ser pactuadas por outros sujeitos passivos.

### **5.3 Parâmetros para analisar a igualdade em relação à transação tributária**

Para analisar a igualdade em relação à transação tributária, é necessário examinar os seguintes aspectos: (i) as hipóteses em que esse instrumento pode ser adotado e aquelas em que seu manejo é proibido; (ii) as concessões recíprocas, o que contempla as condições estabelecidas, as formas de pagamento, a apresentação de garantias e as hipóteses de rescisão; e (iii) os efeitos em relação à extinção do litígio e do crédito tributário. Nesta dissertação, propõe-se a análise das leis federais que versam sobre a transação tributária e dos seus respectivos regulamentos, bem como das modalidades por adesão e dos acordos individuais.

Dentre as ferramentas teóricas e metodológicas referentes à igualdade, foram identificadas duas linhas principais. Uma delas, que tem como um dos principais expoentes Robert Alexy, parece admitir um raio de atuação mais

---

<sup>1012</sup> Ibid.

<sup>1013</sup> Ibid.

<sup>1014</sup> Cf. DERZI em BALEEIRO, op. cit., p. 982.



amplo para estabelecimento de diferenciações pelo legislador, que são consideradas compatíveis com a isonomia desde que sejam minimamente justificadas. As distinções apenas seriam afastadas no caso de arbitrariedade, em que não há razões para as diferenciações ou por não atenderem os requisitos de juízos de proporcionalidade. A outra, adotada por Celso Antônio Bandeira de Mello, parece demandar justificativas mais fortes, ao exigir que o critério de discriminação tenha uma correlação direta com o tratamento diferenciado, o que parece limitar o espaço para distinções. Essa segunda abordagem não enfatiza o papel do Poder Legislativo em relação à criação das desigualdades, diferentemente da primeira, que parece pressupor que há um ônus argumentativo maior para afastar as diferenciações, justamente por serem escolhas políticas votadas pelos representantes do povo.

Ambas as teorias são vagas e são adotadas em decisões do Supremo Tribunal Federal, até mesmo de forma conjunta, em raciocínios que não ressaltam suas diferenças. Além disso, nenhuma delas é apta a afastar completamente a subjetividade do intérprete, que inexoravelmente estará presente, seja nos juízos de proporcionalidade, seja na avaliação da correlação lógica, como a própria literatura reconhece.

Considerando que esta dissertação pretende analisar não somente disposições legais e regulamentares, mas também os próprios instrumentos de adesão e os acordos individuais, a segunda abordagem se revela a mais adequada. Como as transações são ofertadas, celebradas e formatadas em grande medida pelo Poder Executivo, não se mostra como a opção mais acertada avaliar a atuação desse órgão com base em uma teoria que admite espaço maior para diferenciações justamente por serem feitas pelo Poder Legislativo. Uma das principais dimensões da concretização da isonomia é “a igualdade perante a lei”, que se volta justamente para o momento da aplicação das normas e parece limitar o espectro de diferenciações possíveis.

Ainda que também esteja contemplado no objeto deste estudo as diferenciações feitas por lei, a teorização de Celso Antônio Bandeira de Mello também as compreende, o que revela a suficiência da escolha metodológica. Além disso, essa teoria foi desenvolvida à luz da realidade jurídica brasileira, ao passo que a teoria de Robert Alexy, ainda que aplicada por muitos juristas

brasileiros, foi desenvolvida a partir da compreensão de outro ordenamento jurídico.

Dessa forma, a análise se desenvolve a partir da identificação de quatro aspectos: (i) existência de tratamentos diferenciados ou uniformes; (ii) identificação do critério discriminatório; (iii) exame da correlação-lógica de tal discrimen com o tratamento diferenciado; e (iv) verificação da compatibilidade dessa distinção com os interesses constitucionais.

Em relação aos tratamentos, verifica-se se há espaço para diferenciações. Caso essa não seja uma possibilidade, considera-se violada a igualdade. Concluindo pela admissão de distinções, avalia-se, em se tratando de diplomas diferentes, se é obrigatória a existência de regras uniformes entre eles. Caso não seja, as diferenças são consideradas compatíveis com a isonomia. Já em relação aos contemplados pelos mesmos diplomas, examina-se se há distinção ou uniformidade e se estas são obrigatórias ou facultativas.

No caso de distinções, passa-se à segunda etapa, em que o objeto da análise é o critério diferenciador, realizada mediante duas avaliações. Analisa-se a sua aptidão para promover a diferenciação, o que é feito por meio da avaliação de sua caracterização como interno ou externos às situações comparadas. A dificuldade desse exame consiste na definição das situações comparadas, pois ela é crucial para o apontamento da interioridade ou exterioridade do critério. Se a diferença é considerada circunstancial e inapta para o estabelecimento de tratamentos diferenciados, considera-se que há uma violação à isonomia. Caso seja interno, analisa-se a sua admissão pelo ordenamento jurídico. Nesse exame, investiga-se se o critério tem amparo expresso e se já foi admitido ou recusado pelo Supremo Tribunal Federal. No caso de discordância em relação à aplicabilidade da conclusão da Suprema Corte à análise realizada, as razões são apresentadas.

Uma vez que o critério tenha sido avaliado como admitido, em um terceiro momento analisa-se a sua correlação lógica com o tratamento diferenciado. Trata-se do ponto de maior sensibilidade e de limitação da análise, em função da impossibilidade de se afastar completamente a subjetividade. No caso em que tal correlação não seja identificada, considera-se não demonstrado o atendimento à isonomia, o que não exclui outras interpretações sobre o seu atendimento.

Na hipótese em que se concluiu que a correlação é atendida, verifica-se, por fim, a compatibilidade com o ordenamento jurídico, mediante as identificações de amparos constitucionais e legais, diretos ou não. Nas situações em que se identifica que análises semelhantes foram realizadas pelo STF, as conclusões dos julgamentos são indicadas e cotejadas com as regras da transação tributária.

Como sintetizado na seção 5.2.9, foi identificada considerável diversidade jurisprudencial do Supremo sobre a operacionalização da igualdade no direito tributário. Diante dessa conclusão, considerando ainda que a maioria das decisões analisadas se referem a distinções estabelecidas pela via legislativa e que parte considerável das análises dessa dissertação envolve diferenciações promovidas pelo Poder Executivo, as menções aos posicionamentos jurisprudenciais são feitas com as devidas cautelas.

Em síntese, a igualdade será considerada atendida nos casos em que forem identificados (i) tratamentos uniformes, obrigatórios ou facultativos; (ii) tratamentos diferenciados possíveis, diante dos critérios obrigatórios e da competência para estabelecer condições diferentes, (iii) tratamentos estabelecidos considerando fatores de diferenciação possíveis, com relação de pertinência e compatibilidade com o ordenamento. Por outro lado, a igualdade será considerada violada nas situações em que se verifica (i) tratamento ou critérios incompatíveis com o ordenamento jurídico; (ii) ausência de identificação de critérios discriminatórios aptos a fundamentarem os tratamentos estabelecidos; (iii) ausência de pertinência entre o *discrimen* com o tratamento estabelecido; (iv) ausência de estabelecimento de uniformidade obrigatória; e (v) ausência de diferenciação obrigatória.

Caso se identifique que o tratamento abstratamente previsto, mas depende da forma de concretização adotada pelas autoridades administrativas, essa peculiaridade será apontada ao final. Também serão indicados os casos em que a análise da igualdade não foi possível.

## **6 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL À LUZ DA IGUALDADE**

Este capítulo analisa a transação tributária federal à luz da igualdade, considerando os parâmetros teóricos e metodológicos apontados na seção 5.3, do capítulo anterior. A análise foi dividida em seis seções. A primeira parte é

dedicada à Lei n.º 13.988/2020 e suas respectivas regulamentações. A segunda seção aborda transações por adesão concretas estabelecidas pela Receita Federal e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Em relação a esse órgão foram analisados tanto os editais criados considerando a regulamentação geral, quanto as modalidades estabelecidas em portarias editadas no contexto da pandemia. Em seguida, passa-se ao exame de termos de transações tributárias individuais e às regras das transações tributárias específicas para empresas em recuperação judicial, criadas pela Lei n.º 14.112/2020, e para o setor de evento, disciplinada na Lei n.º 14.148/2021. Por fim, apresentam-se as conclusões sobre a validade das regras da transação tributária federal considerando a isonomia.

## **6.1 Disposições gerais**

Esta seção inicial aborda a disciplina normativa geral da transação tributária federal e das modalidades estabelecidas na Lei n.º 13.988/2020, na Portaria ME n.º 247/2020, na Portaria PGFN n.º 6.757/2022, específica para este órgão, e na Portaria RFB n.º 208/2022.

### **6.1.1 Disposições comuns**

#### **6.1.1.1 Sigilo e publicidade**

O art. 1º, § 3º, da Lei n.º 13.988/2020 estabelece a obrigatoriedade de divulgação dos termos de transação celebrados, com a disponibilização das informações que permitam o atendimento do princípio da isonomia, sem que sejam divulgadas as informações sigilosas. Apresentada de modo exemplificativo como uma das ações necessárias para o alcance da isonomia, essa previsão viabiliza a ciência a respeito dos tratamentos, uniformes ou diferenciados, estabelecidos mediante a transação. Ao estabelecer a necessidade de um padrão em relação à divulgação e ao sigilo das informações, a regra estabelece uniformidade que se harmoniza com a igualdade.

Não há, contudo, igual obrigatoriedade de divulgação das cláusulas propostas pelos devedores e recusadas pela União. A ausência desse dever

impede que os devedores tenham conhecimento do tratamento dado aos demais devedores e da fundamentação das recusas. Dessa forma, aumenta-se o risco de divergência de tratamentos díspares incompatíveis com a igualdade, uma vez que disposições declinadas a determinados proponentes podem vir a ser aceitas em relação a outros sujeitos passivos. Trata-se de lacuna normativa que prejudica a observância da igualdade.

#### 6.1.1.2 Tratamentos personalizados

##### 6.1.1.2.1 Redução do montante principal

A lei prevê que as transações de controvérsias disseminadas e relevantes e de pequeno valor podem ofertar reduções de 50% (cinquenta por cento) do valor total do crédito, incluindo o montante principal, ao passo que a transação na cobrança permite redução de até 65% (sessenta e cinco por cento) ou 70% (setenta por cento), sem atingir o montante principal. Como a Constituição outorga ao legislador ordinário a possibilidade de criar remissões e anistias, sem impor percentuais, essas diferenças são possíveis. Identifica-se que a lei elegeu determinadas características das discussões como critério para conferir esses diferentes tratamentos.

No caso da transação de controvérsias, a Lei n.º 13.988/2020 indica que devem ser selecionadas questões que sejam objeto de alta indagação. Há três critérios discriminatórios cumulativos a serem observados: controvérsia,<sup>1015</sup> disseminação e relevância. Os elementos que apontam se uma questão é controversa, disseminada e relevante devem estar presentes em um conjunto de discussões, de modo que seja possível separá-lo do universo de questões que não possuam essas características. Esses critérios, portanto, dizem respeito às situações comparadas, o que permite classificá-los como internos.

---

<sup>1015</sup> Questões controversas necessariamente implicam o reconhecimento fazendário de que o direito defendido pelo contribuinte possui consistência. Essa afirmativa não é um juízo de prognóstico, que a lei busca afastar, pois esse necessariamente depende de uma análise casuística, mas tão somente a identificação de um pressuposto para essa modalidade de transação. Além de controversa, a questão envolvida deve ser relevante e disseminada.

Em relação a essas discussões, há reconhecimento pelo próprio Fisco de que o direito defendido pelo contribuinte possui consistência (o que não é um juízo de prognóstico, que a lei busca afastar, pois esse necessariamente depende de análise casuística, mas tão somente a identificação de pressuposto para essa modalidade de transação). Reconhece-se, portanto, que há o risco de o Fisco restar vencido e arcar com honorários advocatícios se a discussão for judicial mediante uma ação ordinária. Além disso, esse risco não é isolado, mas disseminado e relevante. Dessa forma, observa-se que esses critérios guardam pertinência com a renúncia parcial do valor do montante principal. Isso porque esse tratamento diferenciado oferece maneira mais célere de extinguir as discussões, o que o torna, a princípio, compatível com o princípio da duração razoável do processo, e possivelmente mais econômico, o que concretiza o princípio da eficiência. Levando em consideração, ainda, que o CTN prevê a transação, que necessariamente implica renúncia parcial da Fazenda em relação a suas pretensões, esse tratamento diferenciado se harmoniza com o ordenamento jurídico.

Contudo, para que haja pleno atendimento da isonomia, é necessário que o processo de escolha da questão a ser transacionada seja transparente e que os critérios adotados em cada seleção sejam disponibilizados. Houve a indicação de determinados parâmetros na regulamentação, mas não foi estabelecida a exigência de explicitação dos fatores determinantes para a definição da tese a ser definida, o que prejudica o pleno exame de atendimento da igualdade.

Em relação à redução do montante principal como contrapartida nas transações do contencioso de pequeno valor, adota-se como critério discriminatório o valor da discussão. Esse é um critério interno a um grupo de discussões, cuja utilização guarda relação de pertinência com o tratamento diferenciado. Discussões que envolvem valores menores podem ter custos altos, o que significa que é possível que valha a pena abrir mão de parte de um pequeno valor para extingui-las. A solução mais célere e menos custosa tem amparo no princípio da eficiência e no CTN, o que torna esse tratamento diferenciado compatível com o ordenamento jurídico.

Por sua vez, a transação na cobrança oferece descontos apenas sobre penalidades e juros. O que diferencia essa modalidade das demais é a

irrelevância do tipo e do tamanho da discussão. Observa-se pertinência entre esse critério e a ausência de descontos em relação ao montante principal, pois, como os eventuais questionamentos sobre o principal são irrelevantes, parece haver uma presunção mais forte de que este seja devido e que seja injustificada a renúncia de qualquer montante. Essa solução também se mostra compatível com o princípio da eficiência e com a possibilidade de ofertar concessões, prevista no CTN.

Registra-se, contudo, que essa conclusão não afasta que eventualmente o legislador estabeleça a possibilidade de redução do principal mesmo na transação da cobrança, pois as diferenças não se mostram obrigatórias, mas facultativas. O que se pondera, tão somente, é que as distinções entre os diferentes tipos de transações, a partir dos elementos diferenciadores identificados, se compatibilizam com a igualdade em relação à existência ou ausência de redução do montante principal. Se, por exemplo, diante da constatação de que a exclusão de todos os acréscimos e juros é insuficiente diante de uma situação concreta, em que não há patrimônio disponível nem perspectiva de ingressos no futuro, parece cabível a redução do principal.

#### 6.1.1.2.2 Adesão parcial ou integral

As transações tributárias em regra são caracterizadas pela voluntariedade, como se depreende do próprio art. 171 do CTN, o que significa que, a princípio, há liberdade para que os devedores incluam na transação somente os valores sobre os quais há interesse em transacionar. Entretanto, não se proíbe a exigência de adesão integral de todos os débitos, que pode fazer sentido diante das regras de um determinado tipo de transação. Na Lei n.º 13.988/2020, a adesão integral é um requisito da transação de controvérsias relevantes e disseminadas.

Essa exigência se justifica em razão do propósito dessa modalidade de finalizar a discussão em relação a determinado tema, afastando a discordância em prol do alinhamento. Os critérios discriminatórios adotados pela lei (controvérsia, disseminação e relevância) são internos, como explicado no tópico anterior. Identifica-se coerência entre estes e o tratamento legal, pois não se pretende meramente extinguir processos e débitos, mas impedir a perpetuação

da contenda também em relação a fatos futuros. Permitir a adesão parcial significaria que a controvérsia permanece. Nesse caso, o tratamento estabelecido pode ser, a princípio, considerado uma forma de concretização do princípio da eficiência, sendo possível considerá-lo compatível com interesses constitucionais. A conclusão não exclui a possibilidade de que outros tratamentos tributários também possam guardar coerência com os critérios adotados. Mesmo adotando a controvérsia, a relevância e a disseminação, a lei poderia admitir a adesão parcial mediante garantia dos créditos excluídos, por exemplo.

Em relação à modalidade de pequeno valor, a adesão integral não é exigida, o que parece se explicar não somente pela voluntariedade geral das transações, mas pelo fato de que a relevância se centra no valor da discussão. O que se pretende é extinguir controvérsias de valores que talvez nem paguem seus custos financeiros e demandam tempo. Caso o devedor pretenda continuar alguma das discussões, exigir que as demais continuem seria contrário à razão de ser desse tipo de transação, afastando-se, ainda, do princípio da eficiência. Observa-se, assim, pertinência lógica entre o valor discutido e a possibilidade de adesão parcial, além de compatibilidade com a ordem jurídica.

Em relação à transação da cobrança, a lei também não demanda adesão integral. Esse tratamento também se harmoniza com a voluntariedade das transações, e parece ser ainda mais justificado pelo fato de que na modalidade da cobrança a discussão é irrelevante para o estabelecimento de concessões. Caso o devedor, por exemplo, tenha o interesse de manter determinada discussão referente a um débito específico, mas transacionar todos os outros, a lei admite essa diferenciação. A Portaria PGFN n.º 6.757/2022, por sua vez, exige a adesão integral em relação a todas as inscrições elegíveis. Como essa regulamentação prevê que os descontos e os prazos dessa modalidade levem em consideração a capacidade de pagamento, que é o resultado de um cálculo que considera todos os ativos e dívidas do devedor, revela-se coerente a exigência de adesão integral.

Já as portarias que regulamentaram as transações da PGFN no contexto da pandemia da Covid-19 permitiram a adesão parcial, o que talvez esteja relacionado à deterioração econômica do período. Na mesma linha, a Portaria RFB n.º 208/2022 prevê a possibilidade de adesão parcial. Esse tratamento é



possível, mas, no caso de adoção da capacidade de pagamento como critério para mensurar as concessões, a exigência de justificativa para não incluir determinados débitos parece ser importante para assegurar a isonomia entre os contribuintes. Não se mostra adequado que alguns devedores paguem apenas alguns débitos, embora a capacidade de pagamento global tenha sido considerada para definir descontos e prazos, e outros paguem todos os débitos. É preciso que haja um elemento discriminatório apto a justificar a exclusão, como também conclui Mariana Pinho.<sup>1016</sup> Assim, a conclusão sobre o atendimento ou inobservância da igualdade depende da como se calcula a capacidade de pagamento, abordada na seção 6.1.2.1, na qual se explica que as regras do cálculo não são integralmente disponibilizadas. Tal fator impede uma conclusão sobre atendimento à igualdade quanto à adesão parcial se considerada a capacidade de pagamento, como no caso das transações pandêmicas.

Portanto, em relação às regras de adesão integral e parcial, não se identificou quebra da isonomia nas regras legais, mas se verificou o risco de sua violação no caso de adesão parcial em transações que adotem a capacidade de pagamento.

#### 6.1.1.2.3 Garantias

A Lei n.º 13.988/2020 estabelece que é possível exigir o oferecimento ou manutenção de garantias na transação da cobrança, desde que haja possibilidade material de oferecê-las. Como a lei apenas trata dessa possibilidade em relação a essa modalidade, parece que o estabelecimento de tal requisito não existe em relação às demais. Entretanto, diante do amplo espaço atribuído pelo legislador para que as autoridades administrativas estabeleçam os requisitos, não se exclui, de antemão, a possibilidade de que tais exigências estejam presente em relação aos demais tipos de transação.

As garantias apenas podem ser exigidas se houver possibilidade material. Parece haver correlação entre o critério possibilidade e o tratamento

---

<sup>1016</sup> PINHO, Mariana Corrêa de Andrade. Capacidade de pagamento como expressão do princípio da igualdade na transação tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-9.4.

estabelecido, pois todos os devedores poderão caucionar o débito de acordo com sua capacidade. Embora isso signifique que alguns caucionem os débitos integralmente e outros não, há respaldo na segunda parte do art. 145, § 1º, da CF/1988, que dispõe que a capacidade econômica seja considerada. Porém, não é possível requerer garantias de uns e não de outros se for materialmente possível, do que se depreende que há um dever de exigí-las, sob pena de quebra de isonomia.

Além da questão da exigibilidade, a lei prevê que as modalidades de transação na cobrança e de contencioso tributário de pequeno valor podem contemplar o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrações, opção inexistente na transação de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Esse tratamento diferenciado parece levar em consideração como critério discriminatório a finalidade qualificada desta última transação, que visa encerrar discussões sobre dada matéria, mesmo futuras e não apenas regularizar créditos. Dessa forma, observa-se pertinência entre esse critério e ausência de previsão sobre modificações relacionadas às garantias, que podem ser realizadas fora do contexto da transação, se for o caso, via negócio jurídico processual.

Assim, avalia-se que as regras referentes à transação são compatíveis com a isonomia, o que não exclui que outros tratamentos eventualmente editados também sejam considerados em acordo com a igualdade.

### 6.1.1.3 Tratamentos uniformes

#### 6.1.1.3.1 Concessões fazendárias

A Lei n.º 13.988/2020 estabelece a possibilidade de formas especiais de pagamento, como moratória, diferimento e parcelamento,<sup>1017</sup> para todas as categorias de débitos, independentemente da recuperabilidade, do valor envolvido e do tipo de discussão. Também estabelece a proibição de acumular as reduções oferecidas em editais com quaisquer outras oferecidas na legislação. Embora não haja a mesma proibição expressa em relação às

---

<sup>1017</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 3, § 2º. Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 8º, II e III. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 9º, II e III.

transações individuais, as regras específicas não preveem a possibilidade de acumulação nessa hipótese. Como não se observa a imperatividade de tratamento diferenciado, esses tratamentos uniformes, abstratamente previstos, atendem a igualdade.

#### 6.1.1.3.2 Suspensão de exigibilidade, dos processos administrativos e das execuções fiscais

A Lei n.º 13.988/2020 estabelece que o requerimento de transação e a formalização da transação não suspendem a exigibilidade do crédito tributário transacionado. Já o art. 14-A do Decreto n.º 70.235/1972, incluído pela Lei n.º 13.140/15, estabelece que a submissão de litígio sobre crédito tributário devido por órgão ou entidade de direito público da administração pública federal à composição extrajudicial pela Advocacia-geral da União, é reclamação para fins de suspensão do crédito tributário. Esse tratamento diferenciado não parece incluir a transação.

As propostas de transação, por sua vez, suspendem os processos administrativos enquanto perdurar a apresentação. Como os créditos já estão com a exigibilidade suspensa, essa suspensão não altera o status de regularidade fiscal. Por outro lado, as execuções fiscais não são suspensas pela proposta de transação, o que se justifica, pois nessa situação os créditos são exigíveis e, durante a oferta, ainda não há qualquer garantia ao Fisco. O critério discriminatório é, portanto, a situação de exigibilidade do crédito tributário, que guarda pertinência lógica direta com o tratamento diferenciado.

Admite-se, por outro lado, a suspensão convencional das partes, a depender do caso. Dessa forma, antes da celebração da transação, a suspensão da execução fiscal deve ser justificada, e divulgada, para que haja atendimento da isonomia. Uma vez firmada a transação, há a previsão de que as partes concordam com a suspensão da execução fiscal até o fim da transação, o que se mostra coerente, pois não se justifica a continuidade dos atos constritivos diante do acertamento sobre a forma de quitação entre devedor e credor.

Essas previsões asseguram uniformidade e, diante da inexistência do dever de tratamento diferenciado, mostram-se compatíveis com a igualdade.

### 6.1.1.3.3 Autorização para compensações

A Portaria PGFN n.º 6.757/2022 e a Portaria RFB n.º 208/2022 estabeleceram a necessidade de que o devedor autorize compensações de créditos referentes a restituições e precatórios federais expedidos com valores de parcelas vencidas ou vincendas da transação. A autorização é uma maneira de buscar evitar a configuração da compensação de ofício, que não é válida em relação a débitos com exigibilidade suspensa, como decidiu o STJ no Recurso Especial n.º 1.213.082/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos.<sup>1018</sup>

Essa previsão tolhe a autonomia das partes e vulnerabiliza o direito à propriedade, na medida que retira automaticamente do devedor a capacidade de dispor de um ativo. Porém, o art. 185-A, do CTN, estabelece que cabe ao Poder Judiciário tornar bens indisponíveis e o § 1º dispõe que tal medida se limita aos valores exigíveis,<sup>1019</sup> o que significa que a União Federal exige autorização para um ato não permitido pelas normas gerais de direito tributário. A Constituição tampouco respalda a indisponibilidade administrativa, como entendeu o STF no julgamento da ADI n.º 5886.<sup>1020</sup> Na ocasião, em votação apertada e com três correntes distintas, decidiu-se pela inconstitucionalidade da indisponibilidade de bens do devedor na via administrativa por considerá-la desproporcional, uma vez que há outros meios menos gravosos para satisfação dos interesses fazendários e que preservam os direitos de propriedade e de exercício da atividade econômica. Considerou-se, também, ser necessária a observância da reserva de jurisdição, assim como do contraditório e da ampla defesa para realização de tal medida.

Ao assegurar os valores exclusivamente para a União Federal, essa disposição negligencia os eventuais outros credores, inclusive os fiscos estaduais e municipais, o que faz com que a transação deixe de cumprir seu propósito de auxiliar devedores em situações de crise financeira, por impossibilitar o equacionamento das dívidas como um todo. A situação é ainda mais problemática para os devedores falidos, uma vez que a medida representa

---

<sup>1018</sup> BRASIL. STJ. REsp 1.213.082 PR. Primeira Seção. Relator: Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, Sessão de 10/8/2011. **DJe** de 18/8/2011.

<sup>1019</sup> Código Tributário Nacional, art. 185-A, § 1º.

<sup>1020</sup> BRASIL. STF. ADI 5886. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Redator para acórdão: Roberto Barroso. Brasília, DF, Sessão de 09/12/2020. **DJe** 04/04/2021.

uma burla à ordem de pagamento da legislação falimentar, e para aqueles em recuperação judicial, pois a indisponibilidade de valores pode prejudicar a consecução do plano de recuperação. Não se recusa a possibilidade de aceite do contribuinte em relação à utilização de tais valores em transações concretas. Porém, torná-la obrigatório, sem a possibilidade de recusa, não parece se compatibilizar com os direitos à propriedade e ao devido processo legal, nem com o art. 185-A do CTN e com a decisão vinculante sobre compensação de ofício de débitos suspensos, que é o que se tem, na prática.

A regulamentação traz previsão parecida para as transações celebradas com Municípios e Estados, que devem conter autorização para dedução dos valores de repasses das cotas nos Fundos de Participação. Além de permitir a indisponibilidade administrativa e uma espécie de compensação de ofício para quitação de débitos suspensos, essa exigência viola a autonomia financeira dos entes federativos, vulnerabilizando o federalismo.

Considerando que este trabalho adota como premissa a necessidade de que os tratamentos diferenciados sejam respaldados pelo ordenamento para que se observe a igualdade, conclui-se que as disposições em questão não atendem a isonomia, por serem incompatíveis com a legislação complementar e com a Constituição.

#### 6.1.1.3.4 Impossibilidade de levantamento de saldo de precatório

Caso seja utilizado precatório para quitar os valores transacionados e haja saldo posterior, a regulamentação da PGFN condiciona o seu levantamento à inexistência de inscrições em dívida ativa, mesmo que estejam parceladas ou garantidas. Tal tratamento não é possível se há suspensão da exigibilidade, conforme decisões do Superior Tribunal de Justiça, assunto abordado na seção 4.2.2.4.2.1.

Mesmo que tal interpretação judicial não seja vinculante e ainda que haja uniformidade em relação aos transatores, a transação não pode ser um instrumento para afastar as regras do CTN a respeito de suspensão de exigibilidade, que não podem ser válidas para uns e não para outros. Dessa maneira, considera-se que essa regra é incompatível com a isonomia.

#### 6.1.1.4 Devedor contumaz

A Lei n.º 13.988/2020 impede a celebração de transação com devedor contumaz, conforme definido em lei específica. Como essa legislação ainda não foi editada, não há a definição dos critérios discriminatórios que possibilitem essa exclusão, o que impossibilita a análise sobre observância da igualdade.

Apesar disso, os critérios a serem definidos devem ser coerentes com o propósito de afastar as vantagens e as renúncias fazendárias dos devedores cujo inadimplemento contumaz seja, de alguma maneira, qualificado como mais grave e persistente do que outros cenários de inadimplemento. Devem dizer respeito, portanto, às condutas dos devedores, de modo que seja possível assegurar a transação para uns e negar a outros. Um dos objetivos da exclusão dos devedores contumazes da transação é evitar que o Poder Público seja duplamente prejudicado, por ter deixado de receber valores em razão de um comportamento qualificado como grave e para que não renuncie a parte de suas prerrogativas e do montante ao qual faz jus. Além disso, busca-se evitar que o Estado legitime um inadimplemento contumaz, que prejudica acentuadamente a coletividade e distorce a noção de que todos devem pagar os tributos na medida da sua capacidade. Dessa forma, esse tratamento diferenciado que exclui devedores contumazes está conectado com o próprio princípio da capacidade contributiva, sendo, a princípio, compatível com o ordenamento jurídico. Entretanto, uma análise conclusiva sobre a compatibilidade da exclusão dos devedores contumazes da transação com a isonomia depende dos critérios discriminatórios eventualmente adotados.

Como apontado no item 4.2.1.6.1, do capítulo 4, há autores que chegaram à conclusão contrária, no sentido de que a exclusão de devedores contumazes viola a isonomia, por considerarem que a conduta não poderia ser considerada. Entretanto, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal já entendeu que o simples fato de haver débitos em aberto possibilita impedir a adesão de empresas ao Simples Nacional por causa da proteção à concorrência, como abordado na seção 5.2.3, a mesma conclusão parece aplicável à transação federal, cuja lei afirma a necessidade de preservação da livre concorrência e da livre iniciativa econômica.

## 6.1.2 Transação na cobrança

### 6.1.2.1 Capacidade de pagamento

A Lei n.º 13.988/2020 não conceitua a capacidade de pagamento, instituto utilizado para mensuração de descontos e de prazos. A regulamentação a define como a capacidade do sujeito passivo de quitar todas os débitos inscritos sem descontos no prazo de 5 (cinco) anos, calculada a partir de informações prestadas pelo próprio devedor ou por terceiros a União Federal e à Administração Pública. Se a capacidade de pagamento for insuficiente, há a possibilidade de descontos e de prazos diferenciados.<sup>1021</sup> O cálculo, portanto, serve para comparar a suficiência patrimonial de diferentes devedores e, nessa medida, pode-se considerá-lo como um critério interno. Há pertinência entre o critério adotado e o tratamento diferenciado, pois quanto menor for a capacidade de pagamento, maiores serão os descontos e maiores os prazos. Há fundamento direto no art. 145, § 1º, da CF/1988, de acordo com o qual se deve observar capacidade econômica do contribuinte. O desenho normativo abstratamente definido, portanto, atende a igualdade. Essa também é a conclusão de Mariana Pinho, que considera que o uso da capacidade de pagamento como elemento diferenciador se justifica para evitar generalização e criação de incentivos fiscais para quem pode liquidar seus débitos integralmente.<sup>1022</sup>

Porém, para que haja atendimento da igualdade, é necessária a divulgação da metodologia de cálculo da capacidade do pagamento, com a indicação do peso conferido a cada variável utilizada pelo Fisco. Ainda que seja possível que diferentes estimativas sejam feitas, a depender da dinâmica de cada setor da economia, a transparência é necessária para assegurar que as capacidades de pagamentos dos devedores são calculadas da mesma forma. Entretanto, não há a indicação na regulamentação de como os cálculos são realizados. Da mesma maneira, não são definidas precisamente as hipóteses

---

<sup>1021</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 21, §1º. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 20, § 1º.

<sup>1022</sup> PINHO, Mariana Corrêa de Andrade. Capacidade de pagamento como expressão do princípio da igualdade na transação tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-9.3.

em que a capacidade econômica considerará um conjunto de empresas e pessoas físicas. Essa insuficiência impede atestar o atendimento à igualdade.

#### 6.1.2.2 Recuperabilidade dos créditos

A Lei n.º 13.988/2020 autoriza a concessão de descontos em relação aos valores de multa, juros e encargos legais de créditos inscritos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, de acordo com critérios da autoridade fazendária.<sup>1023</sup> O art. 14, V, estabelece que, além do insucesso de meios de cobrança ordinários, devem ser adotados critérios preferencialmente objetivos, como a idade da dívida inscrita, a capacidade contributiva e os custos da cobrança individual. As regulamentações da PGFN e da Receita Federal acrescentam a suficiência e liquidez das garantias relativas aos débitos, a perspectiva de êxito, o histórico de parcelamentos e, no caso do primeiro órgão, o tempo de suspensão de exigibilidade por decisões judiciais.

A Constituição não definiu diretamente o modo pelo qual os entes federados podem oferecer reduções, mas assegurou a possibilidade de remissões e anistias. Os elementos elencados buscam separar os créditos de fácil e de difícil cobrança, que demandariam uma atuação mais intensa do Poder Público para chegar ao erário ou em relação aos quais se reconhece uma incapacidade quase total de que o devedor tenha meios para quitação. Não são apenas os débitos que são comparados, mas também as atividades administrativas e a capacidade do devedor.

Em relação aos débitos, utiliza-se a idade e a existência de garantia. Sob uma ótica, seria possível considerar que tais fatores são externos às dívidas, pois a antiguidade e a prestação de caução são elementos que, por si só, nada revelam sobre os valores. Por outro lado, ambos os critérios estão relacionados à situação de exigibilidade dos débitos. Dívidas mais antigas são, em razão do próprio decurso do tempo, mais propensas a serem fulminadas pela prescrição, e aquelas suspensas por decisões judiciais por longos períodos podem representar um cenário de estabilização em desfavor da Fazenda. Em um raciocínio tipológico, pode-se afirmar que o status de exigibilidade desses

---

<sup>1023</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, I. Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 8º, I. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 9º, I.



valores se esvai e, sob essa ótica, tais critérios podem ser considerados internos. Além disso, identifica-se também a coerência entre a utilização de elementos que indicam débitos que se tornam menos exigíveis e o oferecimento de descontos. Porém, para que haja o atendimento à isonomia é necessário que se defina como a antiguidade da dívida influencia na concessão de descontos.

No que tange à atuação administrativa, o critério custo pretende selecionar os débitos em relação aos quais os dispêndios financeiros dos mecanismos de cobrança não se justificam. O caráter interno desse discrimen parece notório, porque sem recursos a atividade do Poder Público não se desenvolve, assim como a coerência com o oferecimento de descontos, na medida em que tornam a recuperação de valores mais econômica e rápida. Em relação à perspectiva de êxito, o que se pretende é possibilitar que a Administração direcione seus recursos, limitados, à recuperação de quantias mais certas do que duvidosas. Nessa medida, o critério pode ser considerado interno, considerando que as avaliações da Administração são parte da atividade administrativa. Também se verifica a pertinência de sua adoção, ao oferecer descontos em relação a valores cuja recuperabilidade é objeto de dúvidas pela própria Fazenda.

Contudo, em relação a ambos os critérios, a compatibilidade com a igualdade depende da forma que se concretizarem. Sem que se saiba a forma com que os custos para cobrança de cada débito são aferidos e influenciam a concessão de descontos, ou os elementos considerados pela Fazenda para traçar suas expectativas em relação ao êxito das cobranças, não é possível avaliar efetivamente o atendimento à igualdade, pois os critérios discriminatórios se tornam vazios e dão margem à acomodação de diferentes possibilidades.

Em relação ao devedor, adota-se a capacidade de pagamento e o histórico de parcelamentos. O primeiro critério, já analisado no tópico 6.1.2.1, revela-se possível e compatível com a igualdade, se também houver a divulgação da metodologia de cálculo. O segundo leva em consideração a conduta do devedor, o que pode ser entendido como um critério tanto interno quanto externo e que parece compatível com a decisão do STF a respeito da proteção da concorrência. A compatibilidade com a isonomia também depende da forma como esse critério é concretizado e da divulgação da influência de cada conduta em relação à definição dos descontos.

Todos os critérios e os tratamentos são, pelo menos abstratamente, compatíveis também com o princípio da eficiência, na medida que pretendem otimizar a atividade da administração. Também se conciliam, a princípio, com a isonomia, mas a efetiva observância da igualdade depende da forma como que forem implementados, bem como da explicitação de tais critérios, sob pena de haver o risco de tratar desigualmente devedores em situações distintas em relação aos próprios critérios e de não possibilitar o tratamento igual àqueles em situações similares.

Portanto, as regulamentações devem possuir regras que explicitem como é estimado o custo individual da cobrança, como os descontos de um débito em aberto ou suspenso por mais tempo são maiores em relação àqueles em aberto ou suspensos por menos tempo, como identificar o grau de insucesso das medidas de cobrança anteriores e da perspectiva de êxito e, ainda, explicitar como é calculada a capacidade de pagamento. A ausência de divulgação do modo como estes critérios impactam a caracterização da recuperabilidade da dívida impede a avaliação e, conseqüentemente, a concretização da igualdade. Nesse caso, como é necessária uma análise personalizada da realidade de cada devedor, a concessão de tratamentos diferenciados é imperativa, não opcional. E a verificação desses tratamentos diferenciados depende da explicitação de quais critérios foram levados em conta para os descontos, bem como cada critério influenciou na quantificação final.

A legislação e a regulamentação indicam que a União tem a faculdade de adotar os critérios anteriormente analisados, o que não significa que é possível escolher em cada caso quais critérios devem ser considerados ou não. A alternância de critérios se justifica porque nem em todos são aplicáveis para qualquer crédito. Assim, tem razão Halley Henares Neto ao destacar que cabe à Administração estabelecer antecipadamente o rol de cenários possíveis.<sup>1024</sup> Além dessa estipulação prévia, a forma de cálculo e de impacto de cada critério deve ser divulgada, de forma abstrata, sob pena de impossibilitar a verificação da concessão de descontos individualmente.

Nos diplomas analisados, há indicação de como a idade da dívida inscrita, suficiência e liquidez das garantias relativas aos débitos e o tempo de suspensão

---

<sup>1024</sup> HENARES NETO, op. cit., p. 242.

de exigibilidade por decisões judiciais repercutem na classificação de recuperabilidade do débito, o que permite a observância dos requisitos para atendimento à igualdade. Em relação aos demais, não foi identificado igual indicativo, o que impede conclusão semelhante.

A Lei n.º 13.988/2020 presume ainda como irrecuperáveis os créditos de empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência.<sup>1025</sup> O art. 145, § 1º, da Constituição, que indica que a capacidade de pagamento deve ser considerada, possibilita esse tratamento. Adota-se como critério um indicador da saúde financeira e econômica da empresa, um aspecto que pode ser avaliado como interno, que diz respeito à própria condição de existência financeira das empresas. Observa-se pertinência com o oferecimento de descontos, pois uma situação econômica pior indica uma menor capacidade de pagamento. Além disso, trata-se de critério interno aos devedores, por considerar seus patrimônios.

A regulamentação acrescenta à categoria de créditos irrecuperáveis aqueles de pessoas físicas falecidas<sup>1026</sup> e de pessoas jurídicas com inscrição no CNPJ baixada, inapta ou suspensa por inexistência de fato, omissão contumaz, não localização, omissão de declaração e ainda encerramento de falência.<sup>1027</sup> Esse tratamento também é possível e autorizado pelo art. 145, § 1º, da CF/1988, pois também adota como referência a capacidade de pagamento. Como os titulares de tais débitos não possuem mais atividade econômica, não há geração de renda. Assim, o falecimento ou a extinção podem ser considerados internos aos devedores, pois dizem respeito à própria existência desses. Observa-se ainda a pertinência de tais critérios com a presunção de irrecuperabilidade e oferecimento de descontos, pois a ausência de geração de renda diminui as chances de arrecadação e aumenta o risco de extinção por prescrição.

Nessa medida, a presunção de irrecuperabilidade para as situações que indicam de modo objetivo a dificuldade financeira, observa-se a isonomia.

---

<sup>1025</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, § 5º.

<sup>1026</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 25, V. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 23, IV.

<sup>1027</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 25, III e IV. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 23, II e III.

### 6.1.2.3 Redução e prazos máximos

A transação na cobrança permite redução de até 65% (sessenta e cinco por cento) do crédito tributário, sem atingir o montante principal, em 84 (oitenta e quatro) meses para as pessoas jurídicas em geral. Esse percentual aumenta para 70% (setenta por cento) em até 145 (cento e quarenta e cinco) meses no caso de pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei n.º 13.019/2014 e instituições de ensino. Esse período não se aplica às contribuições sociais dos empregados sobre a folha de salários e rendimentos equiparados e do empregado, para as quais o prazo máximo é de 60 (sessenta) meses, considerando o art. 195, § 1º da CF, que limita a moratória e o parcelamento para esses tributos.<sup>1028</sup> Como se observa, a legislação adota critérios subjetivos para a outorga de reduções maiores a determinados devedores.

Em relação às pessoas naturais, o fator discriminatório parece ser a natureza dos devedores. Reduções e prazos maiores do que os conferidos às pessoas jurídicas em geral se justificam para amenizar repercussões patrimoniais que possam afetar a vida do devedor e de sua família, na medida em que a renda obtida pelas pessoas físicas, em regra, prioriza o atendimento de necessidades básicas, como alimentação e cuidados com a saúde. A ordem jurídica ampara essa proteção, considerando os princípios da dignidade da pessoa humana, fundamento da República,<sup>1029</sup> e da proteção do mínimo existencial. Assim, há relação de pertinência entre essa justificativa e a possibilidade de conceder descontos maiores.

Adota-se também o volume financeiro faturado pelas empresas, critério intrínseco à realidade das pessoas jurídicas que desenvolvem atividades econômicas, privilegiando microempresas e empresas de pequeno porte. Esse elemento tem relação direta com as vantagens estabelecidas, pois, como há menor movimentação de recursos, é coerente presumir que tenham uma disponibilidade financeira menor para quitar débitos em aberto. Esse tratamento

---

<sup>1028</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 11, § 3º. Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 17. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 16.

<sup>1029</sup> CF/1988, art. 1º, III.

diferenciado encontra amparo expresso na Constituição, cujo art. 179 prevê que a lei deve reduzir ou eliminar obrigações, dentre as quais as tributárias, para essas sociedades. O tratamento favorecido também é previsto no art. 170, inciso IX, da CF/1988. O art. 146, inciso III, alínea “d”, da CF/1988, que dispõe que lei complementar definirá tratamento favorecido para essas sociedades, incluindo regime especial simplificado, mas esse dispositivo não é suficiente para fundamentar o tratamento diferenciado na transação, pois a distinção não é prevista em lei complementar.

Em relação às sociedades cooperativas, o critério discriminatório adotado é o tipo de pessoa jurídica, que é interno à realidade de qualquer pessoa jurídica. Além disso, trata-se de *discrímen* admitido pelo art. 174, § 4º, da CF/1988, que prevê que a lei deve apoiar e estimular o cooperativismo e outras formas de associativismo, o que indica que também há fundamento constitucional para justificar esse tratamento diferenciado. O art. 146, inciso III, alínea “c”, dispõe que a lei complementar estabelecerá o tratamento tributário adequado ao ato cooperativo, o que não se encaixa na transação tributária, que disciplina um tratamento mais amplo.

Também são contempladas pelas reduções maiores as organizações da sociedade civil de que trata a Lei n.º 13.019/2014, dentre as quais há cinco tipos específicos de cooperativas: (i) as previstas na Lei n.º 9.867/1999, chamadas cooperativas sociais, destinadas à integração social dos cidadãos; (ii) as integradas por pessoas em situação de risco ou vulnerabilidade pessoal ou social; (iii) as alcançadas por programas e ações de combate à pobreza e de geração de trabalho e renda; (iv) as voltadas para fomento, educação e capacitação de trabalhadores rurais ou capacitação de agentes de assistência técnica e extensão rural; e (v) as capacitadas para execução de atividades ou de projetos de interesse público e de cunho social. As vantagens diferenciadas a essas cooperativas são englobadas pelo tratamento dispensado a sociedades cooperativas de maneira geral, cujo amparo constitucional está no art. 174, § 4º, da CF/1988. A Lei n.º 13.019/2014, no entanto, enfatiza a atuação voltada ao combate à pobreza e a promoção do bem de todos, objetivos fundamentais da República.<sup>1030</sup> Nessa medida, esse tipo de atuação, voltada a finalidades

---

<sup>1030</sup> CF/1988, art. 3º, III e VI.

específicas, se revela como um critério apto para diferenciações dentro do universo das próprias cooperativas. Por considerar a razão de ser de tais organizações, trata-se de critério interno. Além disso, há relação entre tais fatores de desigualação e tratamentos privilegiados, pois representam maior disponibilização de recursos para alcançar objetivos fundamentais eleitos pela Constituição.

A Lei n.º 13.019/2014 contempla ainda as organizações da sociedade civil de que trata, dentre as quais as entidades privadas sem fins lucrativos que não distribuem qualquer tipo de valor a qualquer pessoa e que aplicam seus recursos para atingir seus objetivos sociais ou constituir fundo. Nesse caso, o critério discriminatório parece ser exclusivamente a ausência de finalidade lucrativa, elemento interno às realidades das pessoas jurídicas que permite segregá-las. Nessa medida, há coerência entre esse critério com reduções e prazos maiores, pois a atividade não gera lucros a particulares, havendo uma presunção de menor capacidade contributiva. Assim, a atenuação das dívidas diminui o risco de comprometimento de tais organizações.

Também são tratadas pela Lei n.º 13.019/2014 as organizações religiosas dedicadas a atividades ou a projetos de interesse público e de cunho social diferentes daquelas com fins exclusivamente religiosos. Os fatores discriminatórios parecem ser o caráter religioso e a atuação em tais projetos, ambos internos à natureza e à atividade de pessoas jurídicas. O primeiro parece ter amparo na imunidade tributária para serviços prestados por templos de qualquer culto,<sup>1031</sup> o que exige a vinculação dessas organizações a esses templos. O segundo está em harmonia com o objetivo republicano de promover o bem de todos.<sup>1032</sup> A possibilidade de descontos e períodos maiores para quitação a esses devedores significa a atenuação do impacto financeiro das dívidas tributárias no desenvolvimento de suas atividades. Como tais organizações, em regra, não possuem caráter lucrativo, aplicam-se as considerações similares às feitas em relação às organizações sociedade civil de que trata a Lei n.º 13.019/2014.

As Santa Casas de Misericórdia também são elencadas pela Lei n.º 13.988/2020 como beneficiárias de melhores condições na transação. Essas

---

<sup>1031</sup> CF/1988, art. 150, VI, b.

<sup>1032</sup> CF/1988, art. 3º, VI.

instituições são tradicionais hospitais filantrópicos vinculados originalmente a uma irmandade católica.<sup>1033</sup> A princípio, há um direcionamento específico a determinados contribuintes, inconciliável com igualdade na seara tributária, uma vez que beneficia esse tipo de hospital filantrópico religioso simplesmente por serem as instituições que são. As Santa Casas de Misericórdia não são abordadas pelo texto constitucional, que estabelece a laicidade do Estado.<sup>1034</sup> Apesar de a CF/1988 estabelecer a imunidade tributária religiosa para serviços prestados por templos de qualquer custo - que poderia ser adotada como argumento, diante da vinculação desses hospitais a igrejas católicas -, bem como o dever do Estado de assegurar a saúde,<sup>1035</sup> o direcionamento a instituições específicas pode ser interpretado como arbitrário, pois há outras instituições de natureza e propósitos idênticos. Entretanto, como explicado, todas as organizações religiosas que se dedicam a atividades de cunho social e de interesse público recebem o mesmo tratamento, o que, princípio, engloba hospitais filantrópicos mantidos por qualquer religião. Além disso, qualquer organização sem fins lucrativos recebe o mesmo tratamento, independentemente da área de atuação, o que também abarca as Santas Casas de Misericórdia. Dessa maneira, a lesão a igualdade é apenas aparente.

Há, ainda, previsão de tratamento diferenciado para instituições de ensino. O critério adotado é a atividade, que é interno a qualquer pessoa jurídica. Entretanto, a existência de tratamentos tributários a determinados segmentos não é resguardada pela Constituição, cujo art. 150, II, veda que a ocupação profissional seja adotada como referencial. Como as pessoas jurídicas são meios de desenvolvimento de escolhas profissionais, considera-se que se trata de discrimen proibido. Apesar disso, o STF admite diferenciações dessa natureza, quando se identifica a presença de fim extrafiscal. No caso, o tratamento diferenciado pode ser fundamentado no dever do Estado de promover e incentivar a educação.<sup>1036</sup> Assim, o dever de incentivo a esse segmento poderia ser interpretado como uma exceção ao art. 150, II, da

---

<sup>1033</sup> A história de misericórdia das Santas Casas. **CMB**, 23, abr. 2020. Disponível em: <https://www.cmb.org.br/cmb/index.php/institucional/quem-somos/historico>. Acesso em 25 abr. 2022.

<sup>1034</sup> CF/1988, art. 19, I.

<sup>1035</sup> CF/1988, art. 196.

<sup>1036</sup> CF/1988, art. 205.

CF/1988. O oferecimento de descontos e prazos maiores para quitação de dívidas seria uma maneira de possibilitar que mais recursos sejam empregados na atividade-fim dessas pessoas jurídicas.

Dessa forma, os prazos e reduções maiores assegurados na Lei n.º 13.988/2020 adotam critérios internos pertinentes e em harmonia com o ordenamento jurídico, o que significa que há observância da igualdade. A técnica legislativa de mencionar as Santas Casas de Misericórdia é inadequada, pois promove uma diferenciação acentuada na lei, apesar de serem contempladas por previsões mais genéricas. Também se reconhece como possível a interpretação de que a existência de tratamentos tributários para instituições de ensino seja avaliada como lesiva à igualdade, mas, diante da identificação de amparo constitucional para essa diferenciação, não se concorda com tal conclusão.

Esses tratamentos diferenciados não se mostram obrigatórios, mas possíveis. É por isso que no caso das contribuições sociais dos empregados sobre a folha de salários e rendimentos equiparados e do empregado, em que o prazo máximo é uniformemente de 60 (sessenta) meses em razão da limitação do art. 195, § 1º, da CF/1988, não há violação da igualdade.

#### 6.1.2.4 Diferenciação dos prazos

No caso da transação da cobrança, os prazos são mensurados de acordo com a capacidade de pagamento. Esse critério permite prazos maiores para aqueles com menor capacidade de liquidar o passivo, o que guarda pertinência com o tratamento diferenciado e com a segunda parte do § 1º do art. 145 da CF/1988. Aplicam-se, dessa forma, as conclusões do tópico 6.1.2.1.

No caso das transações por controvérsia e de pequeno valor, os prazos são pré-determinados e aumentam à medida que o desconto diminui. O critério adotado é a conduta dos devedores, que permite compará-los e privilegiar aqueles que recolhem mais rapidamente os valores aos cofres públicos. Observa-se pertinência com o tratamento estabelecido, pois as renúncias fazendárias são maiores para aqueles que renunciam mais rapidamente ao seu patrimônio. Essa distinção é compatível com o ordenamento, sendo assegurada pelo art. 171 do CTN, que admite diferentes concessões recíprocas.



#### 6.1.2.5 Possibilidade de transação individual

As hipóteses de cabimento de transação individual não foram definidas na Lei n.º 13.988/2020, a qual outorgou ao Poder Executivo a definição das situações em que a transação apenas é admitida via adesão e nas quais se autoriza o não conhecimento de ofertas individuais. A transação por proposta individual pode envolver a utilização de formas mais variadas de pagamento. Nessa modalidade, não há descontos nem prazos maiores, os quais podem ser requeridos e ofertados a qualquer tempo e fixados de acordo com a capacidade de pagamento.

Considerando apenas os débitos tributários, os diplomas regulamentadores utilizaram quatro critérios para autorizar a transação por proposta individual: valor da dívida inscrita, causa do status de regularidade fiscal, situação financeira-econômica do devedor e a natureza do devedor, pública ou federativa. O passivo fiscal deve ser superior a 10 (dez) milhões de reais, no caso da modalidade geral, ou totalizar quantia entre 1 (um) e 10 (dez) milhões de reais, no caso do acordo simplificado. No âmbito da PGFN, um débito igual ou superior a 1 (um) milhão suspenso por decisão judicial ou garantido por penhora, carta de fiança ou seguro garantia também pode ser objeto de oferta individual. Independente de valor, devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial podem oferecer proposta de transação. Da mesma forma, usufruem dessa prerrogativa Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas entidades de direito público da administração indireta, além das autarquias, fundações e empresas públicas federais.

A utilização do critério valor permite comparar diferentes dívidas a partir de suas próprias características. Observa-se pertinência com a diversificação das formas de pagamentos, pois se permitem mais formas de quitação para maiores quantias em aberto. Essa pertinência também se observa em relação ao tratamento diferenciado de receber proposta individual, pois uma atuação com foco na recuperação de maiores valores em aberto justifica a adoção de estratégias diferenciadas de cobrança para maximização da arrecadação.

Por outro lado, não se identifica a pertinência entre o critério valor e a disponibilidade ininterrupta de gozar de prazos e de descontos de multas e juros definidos de acordo com a capacidade de pagamento. A lógica da lei é de que quanto maior a dívida, mais disponíveis estão os descontos e prazos personificados, o que significa privilegiar grandes devedores pelo simples fato de deverem mais. Contribuintes com dívidas menores aos patamares fixados podem usufruir, a qualquer momento, de parcelamentos com descontos, mas a sua situação individual não é considerada. Assim, a utilização do critério valor para definição de acesso ininterrupto aos descontos e prazos especiais não atende à igualdade.

O risco de afronta à isonomia na Lei n.º 13.988/2020 também foi identificado por Luis Claudio Cantanhede,<sup>1037</sup> e, antes da edição desse diploma legal, Onofre Alves Batista Júnior já havia se manifestado no sentido de que a transação tributária deve estar aberta a todo e qualquer contribuinte, para evitar que apenas os mais ricos e poderosos tenham acessos às autoridades.<sup>1038</sup> Por sua vez, Mariana Pinho considera que o modelo por adesão democratizaria o acesso às categorias de pequeno e médio porte, evitando o que José Casalta Nabais chamava de “*apartheid* fiscal”, em que os contribuintes são separados entre os que pagam tributos com base na capacidade contributiva e os que conseguem modelar a forma e o quanto devido por meio de pressão e *lobby*.<sup>1039</sup>

A alteração do limite mínimo de 15 (quinze) para 10 (dez) milhões de reais e a criação da transação simplificada para débitos entre 1 (um) e 10 (dez) milhões maximizaram a transação em relação ao cenário anterior, ao permitir seu acesso a mais contribuintes. Porém, a lógica da regulamentação se mantém, privilegiando aqueles que possuem dívidas maiores com base no montante em aberto. As mudanças introduzidas pelos diplomas regulamentadores de 2022 indicam ainda que os devedores com passivos maiores terão mais espaço para propor e usufruir de cláusulas específicas do que aqueles com passivos menores. Mesmo que se entenda que dívidas maiores exigem cautelas mais específicas, manteve-se um amplo espaço de discricionariedade em relação aos

---

<sup>1037</sup> CASTANHEDE, op. cit., RB-8.1.

<sup>1038</sup> BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 550.

<sup>1039</sup> PINHO, op. cit., RB-9-2.

contribuintes que devem mais, justamente por causa da dimensão da dívida, sem a introdução de regras para assegurar uniformidade de tratamento.

A suspensão de exigibilidade por decisão judicial e a garantia via penhora, carta de fiança, seguro garantia (desde que o débito seja igual ou superior a um milhão), também são adotados como elementos discriminatórios para disponibilizar a transação individual. Esses discrímens não comparam os débitos em si, mas causas específicas do estado de regularidade tributária, aptas a selecionar aqueles com menor liquidez. Há pertinência em utilizar tais fatores para oferta de formas mais diversificadas de pagamento, pois, dessa maneira, além de extinguir o conflito, auferem-se liquidez até então não presente. Essa justificativa também explica a pertinência com o oferecimento de proposta individual pelo Fisco em tais cenários.

Em relação à situação financeira-econômica, trata-se de critério objetivo referente ao status de saúde financeira do devedor, como explicado no tópico 6.1.2.2. Há pertinência com todos os tratamentos diferenciados, pois devedores em situações piores, que possuem menor capacidade de pagamento, passam a ter a possibilidade de utilizar meios de pagamento diversificados, e a receber e ofertar transação enquanto dura o cenário de crise. Há amparo constitucional direto na segunda parte do § 1º do art. 145 da Constituição.

A natureza do devedor também é adotada como critério para oferecimento da proposta individual. Membros da federação e suas entidades têm mais formas de pagamento, disponibilidade ininterrupta de transacionar e podem receber ofertas individuais, privilegiando-se os devedores de natureza federativa e pública. Observa-se uma conexão desse critério com os tratamentos diferenciados, pois o montante que entrará nos cofres federais, por meio da transação, é público. No caso de transações com outros entes e os respectivos membros da administração indireta, os valores saem de uma coletividade de menor extensão territorial para outra maior, que, de acordo com as regras do federalismo fiscal, distribui recursos aos demais entes federativos. Não faz sentido um tratamento mais severo para cobrar valores de entes federativos que, em razão da dinâmica federativa fiscal, acabarão recebendo eventualmente parte dos recursos arrecadados pela esfera federal. O amparo desse tratamento diferenciado é o próprio federalismo, estabelecido no art. 1º da CF/1988. Na mesma linha, as transações com pessoas jurídicas da administração pública

indireta beneficiam a própria União, que as mantém ou participa da sua manutenção.

Os tratamentos analisados podem ser considerados como formas de concretização do princípio da eficiência que rege a Administração Pública. Observa-se compatibilidade com a igualdade das regras analisadas, à exceção da utilização do critério valor para possibilitar o acesso ininterrupto da transação tributária a grandes devedores.

#### 6.1.2.6 Aceitação da transação individual

A Lei n.º 13.988/2020 indica como parâmetros para aceitação da transação os mesmos critérios exemplificativos que podem ser adotados para definição de recuperabilidade das dívidas e concessão de descontos: insucesso dos meios ordinários de cobrança, idade da dívida ativa, capacidade contributiva do devedor e custos da cobrança judicial. São elementos internos que permitem comparar a atuação da administração pública, os débitos e a situação econômica dos devedores, como explicado na seção 6.1.2.1.

A regulamentação indica os seguintes aspectos a serem analisados: (i) estágio atual das execuções fiscais, existência de exceção, embargos ou qualquer outra ação proposta contra o crédito,<sup>1040</sup> ou a fase do contencioso administrativo;<sup>1041</sup> (ii) existência de garantias;<sup>1042</sup> (iii) existência de débitos não ajuizados de inscrição pendente, débitos inscritos ou ajuizados por outra unidade da PGFN,<sup>1043</sup> ou a situação fiscal do devedor perante a Receita Federal;<sup>1044</sup> (iv) histórico fiscal do devedor, especialmente concessão de parcelamentos anteriores, ordinários ou especiais, eventuais ocorrências de fraude, inclusive à execução fiscal, ou de outras hipóteses de infração à legislação para frustrar a recuperação de créditos devidos;<sup>1045</sup> (v) aderência da proposta à atual situação econômico-fiscal e à capacidade de pagamento do devedor e suas projeções de geração de resultados.<sup>1046</sup> Os critérios adotados permitem comparar discussões,

---

<sup>1040</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, I.

<sup>1041</sup> Portaria RFB n.º 208/2022, art. 49, I.

<sup>1042</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, II e III. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 49, II.

<sup>1043</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, IV e V.

<sup>1044</sup> Portaria RFB n.º 208/2022, art. 49, V.

<sup>1045</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, VI. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 49, III.

<sup>1046</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 54, VII. Portaria RFB n.º 208/2022, art. 49, IV.

garantias, passivos fiscais, condutas de devedores e sua situação econômica, a partir de elementos internos a tais realidades.

Verifica-se pertinência, pelo menos a nível abstrato, entre tais discrímens definidos em lei e os tratamentos diferenciados. Dívidas mais antigas estão sujeitas a serem extintas pela prescrição, o que justifica a negociação individual para arrecadação dos valores. Também se justifica que débitos sem perspectiva de recuperação ou de cobrança dispendiosa sejam objeto de cobrança acordada, na medida em que o caminho alternativo pode não ser economicamente viável para a Administração Pública. Também se justifica a aceitação de proposta individual nos casos de comprometimento da situação financeira dos devedores, uma vez que o risco de inadimplência definitiva e eventual necessidade de cobrança de acordo com as leis falimentares aumentam.

Também se observa essa relação de pertinência no tocante aos critérios discriminatórios definidos nos diplomas infralegais. Quanto mais avançada a execução fiscal, mais próximo se está do adimplemento, o que justifica a análise do interesse de a Fazenda aceitar ou não a oferta. Se foi apresentada defesa e o trâmite processual ou procedimental está avançado, mais próximo se está da resolução do litígio e a transação pode não ser conveniente. Se todos os débitos estão suficientemente garantidos, as renúncias fazendárias podem não se justificar. Se houve concessão de condições especiais anteriormente e houve sucesso, o histórico favorável justifica a confiança da Fazenda de que a estipulação de novas condições especiais será honrada, mas se o contribuinte já se comportou de modo a prejudicar a Fazenda, renúncias fazendárias maiores não se justificam. Se o plano de pagamento definido é realista e leva em consideração todas as fontes de receita do contribuinte, a Fazenda passa a ter uma segurança maior quanto à arrecadação.

Todos os discrímens analisados se baseiam na eficiência arrecadatória e na capacidade de pagamento, possuindo amparo constitucional. Para que haja atendimento da igualdade, entretanto, é necessário que seja explicitado como cada um desses critérios impacta o aceite da transação, o que não se tem na regulamentação. Essa explicitação é necessária, pois, diante da definição de que os tratamentos devem ser personalizados, a diferenciação é obrigatória. Devedores que apresentaram defesa não podem ser tratados da mesma

maneira daqueles que não a apresentaram, por exemplo. Dessa forma, a insuficiência da regulamentação impede atestar a plena observância da igualdade.

#### 6.1.2.7 Desdobramento da oferta fazendária

A Lei n.º 13.988/2020 não estabelece a obrigatoriedade de que a Fazenda ofereça transação individual a concorrentes que também estejam em dificuldade financeira, o que tem o potencial de ofender a isonomia e a livre concorrência. Não se exige um tratamento uniforme. Apesar disso, os concorrentes têm acesso aos termos acordados e podem requerer a transação individual, o que mitiga esses riscos.

#### 6.1.2.8 Autorização para utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa

A lei possibilita o uso de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL para quitar parte da dívida transacionada em caráter excepcional, tendo sido atribuída a RFB e a PGFN o critério exclusivo para autorizá-lo, no âmbito de suas competências.

A PGFN definiu que deve ser demonstrada a imprescindibilidade da utilização de tais créditos, os quais podem ser utilizados para quitar débitos, se não houver créditos líquidos e certos. Foram utilizados critérios referentes ao montante, à classificação dos débitos e à situação econômica do devedor. São elementos internos às situações comparadas, como explicados na seção 6.1.2.5. Também há pertinência entre tais discrímens e os tratamentos, pois permitem formas de quitação diferenciadas para passivos fiscais maiores e para devedores em maior dificuldade do ponto de vista objetivo. A exclusão da possibilidade dessa concessão no caso da transação simplificada e por adesão, no âmbito da PGFN, parece justificada, diante da necessidade de apresentação de parecer contábil referente a esses créditos e de ulterior homologação pela Fazenda. Os critérios, a princípio, atendem a isonomia.

Porém, a ausência de definição do que se entende por imprescindibilidade de utilização de tais créditos não permite a identificar com

precisão as hipóteses de cabimento dessa concessão. A ausência de indicação de tais situações prejudica o pleno atendimento da igualdade, diante dos riscos de tratamentos injustificadamente sem uniformidade, deixando espaço para que circunstâncias muito específicas ou fortuitas sejam determinantes para conceder ou negar a concessão.

A Receita Federal, por sua vez, não adotou os critérios de imprescindibilidade, nem afastou a utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa das transações por adesão e dos acordos individuais simplificados. Essas diferenças não implicam violações à isonomia, diante da competência dos órgãos para estabelecerem critérios diferentes.

#### 6.1.2.9 Ausência de relevância da discussão

A existência de insurgência por parte do contribuinte é irrelevante para definição das concessões, sendo importantes apenas como parâmetros para aceitação da transação individual. Dessa maneira, aqueles que não se insurgem e os que discutem os débitos, talvez por longos períodos, são tratados da mesma maneira, muita embora os custos envolvendo as cobranças possam ser diferentes, sobretudo por causa da chance de condenação da Fazenda em honorários sucumbenciais.

Essa uniformidade de tratamento tem, assim, o potencial de violar a igualdade, pois ignoram elementos importantes para definição das concessões da transação tributária, que, tem, conforme o art. 171 do CTN, o objetivo imediato de extinguir litígios. A existência de insurgência, contudo, não é um critério obrigatório para definição das concessões à luz do CTN, a não ser no caso em que houve trânsito julgado em ação ordinária favorável à Fazenda, pois contribuintes que já sucumbiram estariam na mesma posição dos que ainda discutem.

#### 6.1.2.10 Alteração do estado de direito

Não há para a transação na cobrança, nem para a transação no contencioso de pequeno valor, a previsão de que a transação perde seus efeitos

no caso de uma alteração do estado de direito que fulmine o débito transacionado, como se tem na transação de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Ainda que se entenda que tal previsão possa estar relacionada aos efeitos prospectivos da transação de tal modalidade, não há razão que justifique a ausência de observância desse entendimento em relação à exigência dos débitos nas demais, como também concluiu Daniel Gomes.<sup>1047</sup>

Se os débitos deixam de ser devidos, a categoria do acordo por meio do qual foram transacionados é irrelevante, pois se trata de aspecto circunstancial e alheio à exigibilidade. Assim, o tipo de transação não tem a aptidão de ser utilizado como elemento discriminatório para possibilitar a observância ou não de alterações no estado de direito em relação a determinados devedores, não sendo admissível uma interpretação que restrinja a norma sobre perda de efeitos da transação à modalidade de controvérsia jurídica relevante e disseminada, sob pena de prejuízo à igualdade.

### 6.1.3 Transação de relevante e disseminada controvérsia jurídica

#### 6.1.3.1 Suficiência de inscrição em dívida ativa

A Lei n.º 13.988/2020 assegura a possibilidade de adesão à transação de relevante e disseminada controvérsia jurídica mesmo que esta seja apenas potencial, quando há somente inscrição em dívida ativa e nenhuma discussão administrativa ou judicial. O objetivo, aparentemente, seria contemplar os créditos que haviam sido discutidos administrativamente, mas cujas execuções fiscais não forem ajuizadas.

Porém, a utilização de tal critério, ainda que permita comparar dívidas, não parece guardar pertinência com o tratamento concedido. Créditos inscritos em dívida ativa possuem presunção de certeza e liquidez<sup>1048</sup> e a inscrição, por si só, impossibilita a verificação da submissão da discussão às premissas fáticas e jurídicas estabelecidas no edital como requisitos para adesão à transação.

Embora, nessa situação, seja obrigatória a homologação judicial, o que, em tese, diminui riscos de lesões à igualdade, a utilização de tal critério é

---

<sup>1047</sup> GOMES, op. cit., RB-20.5.

<sup>1048</sup> Lei n.º 6.830, art. 3º.



insuficiente para observá-la. Se o propósito é contemplar aqueles devedores em relação aos quais a Fazenda ainda não propôs execução, diminuindo a litigiosidade, o caso seria de adoção de algum critério que contemplasse também os débitos referentes a discussões administrativas encerradas e que se encontram no período de trânsito entre a RFB e a PGFN.

#### 6.1.3.2 Setor econômico ou produtivo

A Lei n.º 13.988/2020 afirma que o edital de transação por adesão deve versar preferencialmente sobre controvérsia limitada a um setor econômico ou produtivo ou a um grupo delimitado de sujeitos passivos.<sup>1049</sup> A lei, entretanto, não indica que o setor econômico ou produtivo possa ser utilizado como critério discriminatório, o que encontraria vedação no art. 150, II, da Constituição, que impossibilita que o tipo de ocupação profissional ou função seja eleito para conferir tratamento tributário diferenciado, como explicado no capítulo anterior.

Assim, ainda que a controvérsia seja limitada a um setor da economia, a simples adoção da atividade exercida não pode ser utilizada. Desde que esta premissa seja respeitada, e considerando que não se identifica outro óbice constitucional, há atendimento à igualdade.

#### 6.1.3.3 Status da discussão e períodos de competência

A lei autoriza a limitação dos créditos contemplados na transação por meio da utilização da etapa da discussão administrativa ou judicial como critério. Esse critério permite comparar as discussões de acordo com suas próprias características, ainda que momentâneas, e guarda pertinência com o oferecimento de concessões fazendárias. Por exemplo, se uma discussão judicial já foi julgada em duas instâncias, estando pendente apenas nas instâncias superiores, a resolução do litígio, em tese, está próxima e o oferecimento de concessões pode ser considerado injustificado. Se, por outro lado, determinada discussão está em estágio inicial, concessões maiores podem se justificar para terminar o litígio de forma mais célere.

---

<sup>1049</sup> Lei n.º 13.988/2020, art. 16, § 2º.

O período de competência dos fatos geradores também é eleito pela lei como possível critério para delimitar a transação. Avalia-se tal critério como interno às dívidas e que tem pertinência com o oferecimento de concessões fazendárias, pois determinada controvérsia pode ser temporalmente limitada em razão de alterações normativas, por exemplo. Dessa maneira, se uma discussão versa sobre fatos geradores regidos por regras distintas e a União Federal entende que a controvérsia relevante e disseminada contempla apenas os fatos sujeitos a determinada regra, é justificável a delimitação temporal. Não parece ser aplicável o entendimento adotado pelo STF em algumas decisões que consideraram arbitrárias a utilização de aspectos temporais para concessão de tratamentos distintos, pois, nesse caso, o que se tem é a consideração do elemento temporal do próprio fato gerador.

#### 6.1.3.4 Proibição de efeito prospectivo que resulte em tratamento diferenciado

A lei proíbe que a transação possa implicar tratamento tributário mais vantajoso em relação ao futuro. Isso significa que todas as concessões que envolvam as condutas futuras dos contribuintes devem representar o mesmo tratamento que é dispendido àqueles que não aderem à transação. Essa uniformidade é decorrência do caráter geral das leis e está de acordo com a isonomia.

#### 6.1.3.5 Ausência de consideração de prognóstico

A legislação não indica o prognóstico de êxito como critério possível para selecionar as demandas que podem ser contempladas pela transação ou definir o percentual do desconto. A ausência dessa indicação é justificável em razão da exigência legal de que o edital especifique as condições fáticas e jurídicas dos casos que podem ser objeto de transação. Dessa maneira, como, em tese, todos os contribuintes estarão na mesma situação fática e jurídica, justifica-se o tratamento uniforme.

#### 6.1.4 Transação do contencioso tributário de pequeno valor

A modalidade de transação no contencioso tributário de pequeno valor se destina a débitos de até 60 (sessenta) salários mínimos de sujeitos pessoas naturais, microempresas e empresas de pequeno porte, excluindo as demais pessoas jurídicas. Esses destinatários estão entre aqueles que recebem descontos e prazos maiores na transação da cobrança. Da mesma forma como se explicou em relação àquela transação, na seção 6.1.2.3, esse tratamento diferenciado não ofende a isonomia.

Exige-se a pendência de impugnação, de recurso ou de reclamação administrativa ou no processo de cobrança de dívida ativa, não sendo incluída a mera inscrição em dívida ativa, como ocorre em relação à transação de controvérsia relevante e disseminada. A categoria “processo de cobrança” parece abarcar todos os instrumentos de cobrança, como protestos extrajudiciais. Os critérios discriminatórios permitem selecionar procedimentos e processos, sendo, portanto, internos às discussões e às medidas de cobrança adotadas, e guardam pertinência com o propósito de solucionar as contendas, sendo compatíveis com a definição do CTN da transação enquanto instrumento de extinção de litígio. Dessa forma, observa-se compatibilidade com a igualdade.

## **6.2 Transações por adesão**

O objeto desta seção é a análise das transações tributárias por adesão firmadas com base na Lei n.º 13.988/2020.

Em relação às transações na cobrança, foram considerados o Edital PGFN n.º 1/2019 e o Edital PGFN n.º 2/2021, assim como as modalidades estabelecidas no contexto da pandemia da COVID-19: Portaria PGFN n.º 9.924/2020 (Transação Extraordinária), Portaria PGFN n.º 14402/2020 (Transação Excepcional), Portaria PGFN n.º 18.731/2020 (Transação Excepcional Simples) e Portaria PGFN n.º 214/2022 (Programa de Regularização Fiscal do SIMPLES para Microempreendedores, ME e EPP).

Eventualmente, são mencionadas regras da Portaria PGFN n.º 1.696/2021 (Transação da Pandemia) e da Portaria PGFN n.º 21.562 (Programa de Retomada Fiscal), editadas por causa da pandemia. Esses diplomas não são autônomos e funcionam como meio de prorrogar as modalidades existentes e

permitir a inclusão de novos débitos. Não são compreendidas na análise transações que não abarcam dívidas tributárias, como as que tratam apenas de FGTS e de crédito rural. Portarias revogadas e que foram substituídas, como a Portaria PGFN n.º 7.820/2020, substituída menos de um mês depois pela Portaria PGFN n.º 9.924/2020, também não são abordadas.

Quanto às transações de contencioso de pequeno valor, são analisados os Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 e os Editais PGFN n.º 16/2020 e n.º 1/2022. No caso das transações do contencioso de relevante e disseminada controvérsia, foram tratados os Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022.

## 6.2.1 Objeto

### 6.2.1.1 Seleção

Determinadas transações adotaram limites máximos de valores de débitos transacionáveis. O valor de 15 (quinze) milhões de débitos em aberto de contribuições sociais e de 15 (quinze) milhões referentes aos demais débitos inscritos aparece no Edital PGFN n.º 1/2019<sup>1050</sup> e no Edital PGFN n.º 2/2021,<sup>1051</sup> ao passo que a Transação Excepcional adotou o limite de 150 (cento e cinquenta) milhões.<sup>1052</sup> Não há valores máximos nas outras hipóteses de transação na cobrança, nem nos de relevante e disseminada controvérsia. As transações do contencioso de pequeno valor são por si mesmas limitadas a 60 (sessenta) salários mínimos.

A definição de um valor máximo para utilizar a transação na cobrança é possível, diante da competência atribuída à autoridade para definição das regras de transação. Trata-se de critério interno, que permite comparar passivos fiscais, e que não impede que contribuintes com dívidas maiores usufruam das mesmas condições para quitação dos débitos tributários. A diferença é o veículo, pois nesses casos a transação se dará mediante oferta individual, uma opção que parece ser justificada. Montantes maiores em aberto podem sinalizar maior

---

<sup>1050</sup> Cláusula 1.1.

<sup>1051</sup> Cláusula 1.1.

<sup>1052</sup> Portaria PGFN n.º 14402/2020, art. 8º.

dificuldade de pagamento, o que justificaria análise mais personalizada para avaliar a viabilidade dos acordos.

O Edital PGFN n.º 1/2019 adota ainda a titularidade e o status de exigibilidade para limitar os débitos.<sup>1053</sup> Os débitos deveriam ser da titularidade de pessoas jurídicas com CNPJ baixado, inapto e suspenso ou de pessoa física falecida, possuir mais de 15 (quinze) anos sem garantia ou sem suspensão, ou estar suspenso por decisão há mais de 10 (dez) anos. O Edital PGFN n.º 2/2021, por sua vez, contemplou débitos com mais de 10 (dez) anos com suspensão por decisão.<sup>1054</sup> Nesses casos, os critérios utilizados selecionam contribuintes com uma potencial capacidade de pagamento menor, pois em todas as situações não há expectativa de geração de nova receita, como explicado no tópico 6.1.2.2. No caso de débitos sem garantia líquida há muito tempo, maior é o período sem arrecadação e maior é o risco de prescrição, o que justifica o tratamento, como também tratado no tópico 6.1.2.2.

Por sua vez, a transação da pandemia prevista na Portaria PGFN n.º 1.696/2021 adotou critérios temporais para limitar os débitos. Os débitos deveriam ser inscritos até 31/05/2021, e vencidos entre março e dezembro de 2020, para pessoas jurídicas e equiparados, optantes do Simples, com inadimplência causada pelos efeitos da pandemia.<sup>1055</sup> Essa modalidade também abrangeu débitos de IRPF de 2020, garantindo a transação para pessoas físicas,<sup>1056</sup> mas como a Portaria abrangeu tanto pessoas jurídicas, quanto físicas, a titularidade dos débitos não parece ter sido um critério utilizado para o oferecimento da transação. Em relação ao *discrímen* temporal, apesar de a lei apenas mencionar a possibilidade de seleção por períodos para a modalidade de transação de controvérsia jurídica, não se trata de critério proibido para a transação, além de guardar pertinência lógica para fins de delimitação das próprias concessões fazendárias, que precisam ser calculadas levando em consideração um universo delimitado de débitos. Como se trata de dados temporais relativos aos próprios débitos, não parece ser o caso de aplicação do

---

<sup>1053</sup> Cláusula 1.2.

<sup>1054</sup> Cláusula 1.1.

<sup>1055</sup> Portaria PGFN n.º 1.696/2021, art. 2º, I e II.

<sup>1056</sup> Portaria PGFN n.º 1.696/2021, art. 2º, III.

entendimento de algumas decisões do STF que consideraram arbitrárias a utilização de limites temporais para tratamentos diferenciados.

As modalidades não direcionadas ao Simples Nacional excluía débitos desses optantes, o que se justifica em razão da necessidade de regras específicas. O Edital PGFN n.º 1/2019 excluía multas do art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430, e do art. 80, §6º, da Lei n.º 4.502/1964, conforme proibição que contava na medida provisória vigente à época.<sup>1057</sup>

Em relação às transações referentes a controvérsia específica, o edital da de participação em lucros e resultados (PLR) limitou seu objeto às contribuições previdenciárias e as destinadas a outras entidades e fundos, exigidas por descumprimento à Lei n.º 10.101/2000.<sup>1058</sup> No caso da transação do ágio, foram contemplados todos os tributos oriundos de discussões específicas de aproveitamento fiscal de despesas de amortização de ágio e de adição dessas despesas na apuração da base de cálculo da CSLL.<sup>1059</sup> Os critérios adotados buscaram delimitar a transação às controvérsias, como determina a lei. Porém, a generalidade das hipóteses de cabimento e das condições fáticas tem o potencial de ocasionar violação à igualdade, tratando do mesmo modo contribuintes que não estão em situação similar, o que revela a insuficiência enquanto critérios discriminatórios.<sup>1060</sup>

Com essa ressalva, em todos os demais casos, observa-se atendimento à isonomia, uma vez que os critérios adotados são possíveis e houve pertinência entre os elementos e as transações oferecidas.

#### 6.2.1.2 Migração de débitos

A inclusão de débitos parcelados ou transacionados anteriormente foi autorizada nas transações da PGFN, mas recusada nas da RFB. Essa diferença não viola a isonomia, sendo apenas condições diferentes em modalidades

---

<sup>1057</sup> Cláusula 2.11.

<sup>1058</sup> Edital de Transação por Adesão RFB/PGFN n.º 11/2021, cláusula 1.1.

<sup>1059</sup> Edital de Transação por Adesão RFB/PGFN n.º 9/2022, cláusulas 1.2 e 1.2.1.

<sup>1060</sup> A generalidade também gerou dúvidas sobre o enquadramento dos casos nas hipóteses elencadas e sobre a cindibilidade das discussões, o que levou à edição do Parecer Conjunto SEI nº 37/2022/ME para abordar tais dúvidas e discriminar diferenças entre teses.

geridas por órgãos distintos e que se observam em relação a todos os contribuintes, não havendo a obrigatoriedade de tratamento uniforme.

## 6.2.2 Condições de pagamento

### 6.2.2.1 Entrada

À exceção da Transação de Eventos, tratada na seção 6.5, todas as modalidades disciplinadas em editais e portarias estabelecem um percentual mínimo de entrada a ser pago, de modo que o desconto apenas se aplica em relação ao restante. Em relação às transações na cobrança, o menor valor de entrada foi previsto na Transação Excepcional<sup>1061</sup> e na Transação Excepcional do Simples,<sup>1062</sup> de 0,334% (zero vírgula trezentos e trinta e quatro por cento) do valor total em 12 (doze) meses. Há ainda percentuais de 1% (um por cento) em até 3 (três) parcelas iguais ou sucessivas,<sup>1063</sup> 1% (um por cento) em 8 (oito) parcelas,<sup>1064</sup> 2% (dois por cento),<sup>1065</sup> 4% (quatro por cento),<sup>1066</sup> 5% (cinco por cento)<sup>1067</sup> e 10% (dez por cento).<sup>1068</sup> Essas diferenças entre as modalidades são possíveis e autorizadas pela lei.

O Edital PGFN n.º 2/2021 adota como regra um valor de entrada mínima reduzido em 50% (cinquenta por cento) para microempresa e empresa de pequeno porte e pessoa física falecida,<sup>1069</sup> o que não viola a isonomia, conforme explicado no tópico 6.1.2.3. Outros diplomas não fazem essa diferenciação, o que também é possível, nos termos da lei, e não implica tratamento efetivamente mais oneroso, diante do baixo valor geral de entrada. As Transações

---

<sup>1061</sup> Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 9º, I e II.

<sup>1062</sup> Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 9º.

<sup>1063</sup> Portaria PGFN n.º 9.924/2020, art. 4º, I.

<sup>1064</sup> Portaria PGFN n.º 214/2022, art. 9º.

<sup>1065</sup> Edital PGFN n.º 2/2021, cláusulas 2.2 e 2.4.

<sup>1066</sup> Edital PGFN n.º 2/2021, cláusulas 2.1 e 2.3.

<sup>1067</sup> Edital PGFN n.º 1/2019 (cláusulas 2.1, I, II, III, IV, VI e VII e 2.2, I, II, III, IV, VI e VII).

<sup>1068</sup> Chama a atenção o percentual mínimo de 10% (dez por cento), adotado no Edital PGFN n.º 1/2019 (cláusulas 2.1, V, e 2.2, V) para débito com mais de mais de 10 anos com suspensão por decisão, desde que não seja de microempresa e empresa de pequeno porte e pessoa física que não seja de microempresa e empresa de pequeno porte e pessoa física, pois um novo edital para esse tipo de débito foi criado em 2011, o Edital n.º 2/2021, que fixou o valor mínimo em 4% (quatro por cento), o que pode sinalizar que o percentual alto de mínimo de entrada tenha prejudicado a adesão à transação.

<sup>1069</sup> Edital PGFN n.º 2/2021, cláusulas 2.2 e 2.4.

Excepcional e Excepcional Simples têm o mesmo percentual mínimo de entrada, indicando a presunção de que todos os negócios foram afetados pela pandemia.

O Edital PGFN n.º 1/2019<sup>1070</sup> e a Transação Extraordinária preveem<sup>1071</sup> que o percentual de entrada dobra caso haja parcelamento anterior rescindido. Trata-se de tratamento mais gravoso para os devedores que não honraram condições especiais de pagamento anteriormente concedidas. O critério adotado é o histórico de adimplemento, que permite comparar os contribuintes e que guarda pertinência com o tratamento que privilegia contribuintes que sempre honraram as condições especiais de pagamento, como explicado no tópico 6.1.2.6.

Nas transações de contencioso de pequeno valor, os percentuais são de 1% (um por cento),<sup>1072</sup> 5% (cinco por cento)<sup>1073</sup> e de 6% (seis por cento).<sup>1074</sup> Nas transações de controvérsia, o percentual é de 5% (cinco por cento).<sup>1075</sup> Em todos os casos, os critérios utilizados eram possíveis.

#### 6.2.2.2 Reduções máximas

As transações por adesão asseguram diferentes tipos de reduções e prazos. Nas transações da cobrança, há modalidades com nenhuma redução<sup>1076</sup> e com reduções máximas, sem atingir o principal, de 50% (cinquenta por cento) - seis modalidades do Edital PGFN n.º 1/2019,<sup>1077</sup> duas do Edital PGFN n.º 2/2021<sup>1078</sup> e quatro na Transação Excepcional<sup>1079</sup> - e de 70% (setenta por cento) - oito modalidades do Edital PGFN n.º 1/2019<sup>1080</sup> e duas do Edital PGFN n.º 2/2021,<sup>1081</sup> três na Transação Excepcional,<sup>1082</sup> Transação Excepcional

---

<sup>1070</sup> Cláusula 2.4.

<sup>1071</sup> Portaria PGFN n.º 9.924/2020, art. 7º.

<sup>1072</sup> Edital PGFN n.º 1/2022, cláusula 2.1.

<sup>1073</sup> Edital PGFN n.º 16/2020, cláusula 2.1.

<sup>1074</sup> Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021, cláusulas 6.1.

<sup>1075</sup> Editais de Transação por Adesão RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusulas 3.1).

<sup>1076</sup> Portaria PGFN n.º 9.924/2020, art. 4º.

<sup>1077</sup> Cláusula 2.1, I, III e V, e cláusula 2.2, I, III e V.

<sup>1078</sup> Cláusulas 2.1 e 2.3.

<sup>1079</sup> Art. 9º, I, c, II, a, V e VI.

<sup>1080</sup> Cláusula 2.1, II, IV, VI e VII, e cláusula 2.2, II, IV, VI e VII.

<sup>1081</sup> Cláusulas 2.2 e 2.4.

<sup>1082</sup> Art. 9º, I, a, III e IV.



Simples<sup>1083</sup> e Portaria PGFN n.º 214/2022<sup>1084</sup>). Nas transações de contencioso de pequeno valor e de controvérsia, a redução máxima é de 50% (cinquenta por cento), inclusive o principal.<sup>1085</sup>

As reduções máximas se dão com prazos menores de pagamento, o que indica que o critério discriminatório adotado é a rapidez do adimplemento. Esse critério permite comparar as opções dos pagamentos e tem pertinência com a vantagem oferecida, pois quem paga em menos tempo atende o interesse principal da Fazenda com menores chances de insucesso, que aumentam à medida que a transação se alonga.

As maiores reduções se dão para microempresas e empresas de pequeno porte, pessoas naturais, e aqueles cuja situação cadastral no sistema CPF seja a de titular falecido (Edital PGFN n.º 1/2019<sup>1086</sup> e Edital PGFN n.º 2/2021,<sup>1087</sup> exceto a última hipótese), Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas, demais organizações da sociedade civil tratadas pela Lei n.º 13.019/2014, e instituições de ensino (Edital PGFN n.º 2/2021<sup>1088</sup>) e optantes do Simples Nacional (Portaria PGFN n.º 214/2022<sup>1089</sup>). Pelas razões explicadas no item 6.1.2.3, há atendimento à igualdade.

As Transações Excepcional e<sup>1090</sup> Excepcional Simples,<sup>1091</sup> e a Portaria PGFN n.º 214/2022<sup>1092</sup> elegem o grau de recuperabilidade das dívidas para atribuição de descontos, a partir da verificação da situação econômica e da capacidade de pagamento dos devedores inscritos, considerando os impactos da COVID. O impacto é calculado mediante a comparação da receita bruta mensal de 2020 a partir de março com o mesmo período de 2019.<sup>1093</sup> Os descontos e prazos são ofertados de acordo com a possibilidade de adimplemento, quando o cálculo aponta que a capacidade de pagamento do contribuinte é suficiente para liquidação integral do passivo fiscal. Trata-se de

---

<sup>1083</sup> Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 9º.

<sup>1084</sup> Art. 9º.

<sup>1085</sup> Editais PGFN n.º 16/2020 e n.º 1/2022 (cláusulas 2.1, I), Editais RFB/PGFN n.º 1/2020 e n.º 1/2021 (cláusulas 6.1, a) e Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusulas 3.1, a).

<sup>1086</sup> Cláusula 2.1, VII, e cláusula 2.2, VII.

<sup>1087</sup> Cláusulas 2.2 e 2.4.

<sup>1088</sup> Cláusulas 2.2 e 2.4.

<sup>1089</sup> Art. 9º.

<sup>1090</sup> Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 3º, § 2º.

<sup>1091</sup> Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 3º, § 2º.

<sup>1092</sup> Portaria PGFN n.º 214/2022, art. 3º, § 2º.

<sup>1093</sup> Portaria PGFN n.º 18.731/2020 e n.º 14.402/2020 (art. 3º, § 3º).

diferenciação que atende a igualdade, ao possibilitar maiores descontos e prazos para aqueles mais impactados pela pandemia. Em relação ao cálculo da capacidade de pagamento, aplicam-se as mesmas considerações da seção 6.1.2.1. Já em relação à mensuração do impacto da pandemia, os diplomas infralegais são suficientes para atendimento da isonomia.

### 6.2.2.3 Prazos máximos

Os prazos máximos de cada modalidade são ofertados para aqueles a quem são oferecidos os maiores descontos. No Edital PGFN n.º 1/2019, os períodos de 100 (cem) meses e 53 (cinquenta e três) meses foram ofertados para microempresas, empresas de pequeno porte e pessoas naturais.<sup>1094</sup> No Edital PGFN n.º 2/2021, uma modalidade conferiu 110 (cento e dez) meses para microempresas, empresas de pequeno porte, pessoas naturais, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas, demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei n.º 13.019/2014, e instituições de ensino.<sup>1095</sup> Para esses mesmos devedores e para os optantes do Simples Nacional contemplados pelas Transações Extraordinária,<sup>1096</sup> Excepcional,<sup>1097</sup> Excepcional Simples<sup>1098</sup> e Portaria PGFN n.º 214/2022,<sup>1099</sup> o prazo máximo foi de 145 (cento e quarenta e cinco) meses. Em todos esses casos, não há violação à igualdade, conforme explicado no item 6.1.2.1.

Nos Editais PGFN n.º 1/2019<sup>1100</sup> e Edital PGFN n.º 2/2021,<sup>1101</sup> há o mesmo prazo máximo de 60 (sessenta) meses para todos em relação a débitos previdenciários. As modalidades de contencioso de pequeno valor têm 60 (sessenta) meses, sendo a entrada em 5 (cinco) parcelas e outras 55 (cinquenta e cinco) mensais sucessivas,<sup>1102</sup> entrada em 3 (três) parcelas e mais 57 (cinquenta e sete) mensais sucessivas<sup>1103</sup> e entrada em 8 (oito) parcelas e 52

---

<sup>1094</sup> Cláusula 2.1, II, IV, VI e VII e cláusula 2.2, II, IV, VI e VII.

<sup>1095</sup> Cláusula 2.2, d.

<sup>1096</sup> Portaria PGFN n.º 9.924/2020, art. 4º, § 2º, I e II.

<sup>1097</sup> Portaria PGFN n.º 9.924/2020, art. 9º, I, “e”, III e IV.

<sup>1098</sup> Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 9º.

<sup>1099</sup> Portaria PGFN n.º 214/2022, art. 9º.

<sup>1100</sup> Cláusula 2.2.

<sup>1101</sup> Cláusulas 2.3 e 2.4.

<sup>1102</sup> Edital PGFN n.º 16/2020, cláusula 2.1.

<sup>1103</sup> Edital PGFN n.º 1/2022, cláusula 2.1, VI.

(cinquenta e duas) mensais posteriores.<sup>1104</sup> As duas modalidades de transação de controvérsia também têm prazo máximo de 60 (sessenta) meses, sendo entrada em 5 (cinco) parcelas e mais 55 (cinquenta e cinco) mensais sucessivas.<sup>1105</sup> Assegurou-se, de modo uniforme, a máxima concessão possível, o que é compatível com a igualdade.

#### 6.2.2.4 Diferimento

Há previsão de diferimento de 3 (três) meses para pagamento a partir da adesão na Transação Extraordinária.<sup>1106</sup> Trata-se de tratamento possível, concedido de modo abstrato, o que se compatibiliza com a igualdade.

#### 6.2.2.5 Definição de valores das parcelas

A Transação Excepcional<sup>1107</sup> e a Excepcional Simples<sup>1108</sup> definem o valor de cada parcela como o maior valor entre 1% (um por cento) da receita bruta do mês anterior e o resultado da divisão do montante consolidado pela quantidade de parcelas solicitadas. Esse tratamento personalizado adota como critério discriminatório a situação econômica, elemento apto a comparar os devedores, e que tem relação com a definição das condições de pagamento.

Em alguns editais, o valor da parcela mínima para pessoa natural é de R\$ 100,00 (cem reais) e para pessoa jurídica é de R\$ 500,00 (quinhentos reais).<sup>1109</sup> Em outros, além da pessoa física, a parcela mínima de R\$ 100,00 (cem reais) alcança microempresas e empresas de pequeno porte, sendo o mínimo de R\$ 500,00 (quinhentos reais) exigível para demais pessoas jurídicas.<sup>1110</sup> O mínimo de R\$ 100,00 (cem reais) também se aplicava para instituições de ensino, Santa

---

<sup>1104</sup> Cláusulas 6.1, d, dos Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021.

<sup>1105</sup> Editais de Transação por Adesão RFB/PGFN n.º 11/2021 (cláusula 3.1, III) e n.º 9/2022 (cláusula 3.1, III).

<sup>1106</sup> Portaria PGFN n.º 9.924/2020, art. 4º, III.

<sup>1107</sup> Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 9º, I e II.

<sup>1108</sup> Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 9º.

<sup>1109</sup> Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 (cláusulas 6.3), e RFB/PGFN n.º 11/2021 e RFB/PGFN n.º 9/2022 (cláusulas 3.6).

<sup>1110</sup> Editais PGFN n.º 1/2019 (cláusula 2.3, II), PGFN n.º 2/2021 (cláusula 2.5, II), Transação Extraordinária (Portaria PGFN n.º 9.924/2020, art. 4º, § 2º, II), Excepcional (Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 9º, § 2º, II).

Casa, Cooperativas e demais organizações na Transação Extraordinária.<sup>1111</sup> Na Portaria PGFN n.º 214/2022, o mínimo geral é de R\$ 100,00 (cem reais), exceto para microempreendedores, que é de R\$ 25,00 (vinte e cinco).<sup>1112</sup> A lei assegura a possibilidade de diferentes transações e os tratamentos mais benéficos para determinados devedores são compatíveis com a isonomia, pelas razões explicadas anteriormente no tópico 6.1.2.3.

Em todas as transações, há a definição de que incide SELIC sobre cada parcela mais 1% (um por cento).<sup>1113</sup> Trata-se de definição uniforme obrigatória, ao reproduzir o índice de correção aplicável aos créditos tributários federais, e que atende a igualdade.

#### 6.2.2.6 Aproveitamento de depósitos

Em quatro transações, há cláusulas no sentido de que depósitos vinculados aos débitos serão automaticamente convertidos em renda para a União, e as condições de pagamento serão aplicadas sobre o saldo remanescente.<sup>1114</sup> Se for possível a redução do principal, como no caso das transações de controvérsias e de contencioso de pequeno valor, e se houve depósito de valores de multas, como em todas as modalidades, há uma redução dos descontos com base na existência de uma garantia líquida. Isso significa que os contribuintes que ofereceram garantias com maior liquidez são prejudicados.

O critério adotado é apto a comparar diferentes situações, mas não se identifica a pertinência em oferecer descontos menores a quem adotou a conduta mais favorável ao credor. Quando os valores são depositados em juízo, tornam-se imediatamente disponíveis à Fazenda Nacional, de modo que não seria vantajoso dar descontos sobre valores que já estão em seu poder. Entretanto, tais valores não são transferidos à titularidade federal.

---

<sup>1111</sup> Portaria PGFN n.º 9.924/2020, art. 4º, § 2º, I.

<sup>1112</sup> Portaria PGFN n.º 214/2022, art. 9º, § 1º.

<sup>1113</sup> Edital PGFN n.º 1/2019 (cláusula 5.6), Excepcional (Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 14, § 2º), Excepcional Simples (Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 14, § 2º), Portaria PGFN n.º 214/2022 (art. 14, § 2º), Edital RFB n.º 1/2021, Edital PGFN n.º 16/2020 (cláusula 5.6), Edital PGFN n.º 1/2022 (cláusula 5.6), Editais RFB n.º 1/2020 e 1/2021 (cláusulas 6.4), Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusulas 3.5).

<sup>1114</sup> Editais n.º RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 (cláusulas 6.6) e Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusulas 3.4).

Como apontado no tópico 5.2.8, o STF considerou constitucional impedir a adesão a parcelamentos de devedores que realizaram depósito judicial, sob o argumento de que essa restrição observaria todos os aspectos da isonomia, inclusive a pertinência lógica, pois seria razoável e prestigiaria a racionalização na cobrança do crédito público. O caso, contudo, envolvia apenas parcelamento, e o voto do relator, Luís Fux, afirmou expressamente que no caso de redução de valores moratórios por meio da adoção da garantia como critério, a isonomia estaria violada. Essa conclusão também se aplica às regras da transação.

#### 6.2.2.7 Conhecimento da capacidade de pagamento e pedido de revisão

Nas transações em que se adota a capacidade de pagamento como critério de definição do prazo e dos descontos, o devedor apenas a conhece no momento da adesão e é possível pedir a sua revisão. Esse tratamento uniforme é possível, considerando as amplas competências das autoridades fazendárias para regulamentar a transação.

#### 6.2.3 Garantia

As transações preveem a manutenção automática dos gravames decorrentes de arrolamento de bens, de medida cautelar fiscal e das garantias,<sup>1115</sup> além de tratarem da possibilidade de alienação por iniciativa particular de bens penhorados ou oferecidos em garantia.<sup>1116</sup> Há tratamento uniforme compatível com a isonomia.

No Edital PGFN n.º 1/2019, indica-se a necessidade de proposta individual no caso de garantia de uma inscrição,<sup>1117</sup> o que não existe nas demais. Trata-se apenas de condição específica de uma modalidade, o que está dentro das possibilidades de regulamentação.

---

<sup>1115</sup> Extraordinária (Portaria PGFN n.º 9.924/2020, art. 6º), Excepcional (Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 23), Excepcional Simples (Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 23), da Pandemia e Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusulas 2.7).

<sup>1116</sup> Extraordinária (Portaria PGFN n.º 9.924/2020, art. 6º, parágrafo único), Excepcional (Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 23, parágrafo único), Excepcional Simples (Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 23, parágrafo único),

<sup>1117</sup> Cláusula 2.8.

## 6.2.4 Honorários

As modalidades por adesão silenciam sobre os honorários devidos nas causas movidas pelos sujeitos passivos que são extintas em decorrência das transações. Trata-se de tratamento uniforme que se compatibiliza com a isonomia.

## 6.2.5 Exigências

### 6.2.5.1 Desistência de ações e parcelamentos

Em relação às transações na cobrança, o Edital PGFN n.º 1/2019<sup>1118</sup> prevê que a desistência de ações e parcelamentos anteriores ocorra antes da adesão e o Edital PGFN n.º 2/2021 tem a mesma disposição em relação às discussões judiciais.<sup>1119</sup> Já na Transação Extraordinária, a desistência pode ser comprovada em 60 (sessenta) dias,<sup>1120</sup> enquanto na Transação Excepcional,<sup>1121</sup> Excepcional Simples,<sup>1122</sup> Portaria PGFN n.º 214/2022, é permitida a comprovação em 90 (noventa) dias.<sup>1123</sup>

Nas transações de contencioso de pequeno valor dos Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021,<sup>1124</sup> o efeito de desistência é automático e não há exigência de protocolo de petição para manejá-la, ao passo que os Editais PGFN n.º 16/2020<sup>1125</sup> e n.º 1/2022<sup>1126</sup> exigem desistência prévia de parcelamento e formalização de desistência dos processos, com apresentação do comprovante em 60 (sessenta) dias. Nas transações de controvérsia jurídica, os Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 preveem desistência automática em relação às discussões administrativas<sup>1127</sup> e exigência de comprovação de desistência

---

<sup>1118</sup> Cláusulas 2.6 e 6.I, I, d.

<sup>1119</sup> Cláusulas 4.1, II.

<sup>1120</sup> Portaria PGFN n.º 9.924/2020, art. 5º, parágrafo único.

<sup>1121</sup> Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 13, parágrafo único.

<sup>1122</sup> Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 13, parágrafo único.

<sup>1123</sup> Portaria PGFN n.º 214/2022, art. 13, parágrafo único

<sup>1124</sup> Cláusulas 2.2 dos Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021.

<sup>1125</sup> Cláusulas 2.4 e 6.8.

<sup>1126</sup> Cláusulas 2.4 e 6.1, II.

<sup>1127</sup> Cláusulas 2.3.

judicial,<sup>1128</sup> em 60 (sessenta) dias para o primeiro edital<sup>1129</sup> e sem especificação de prazo para o segundo, o que indica necessidade de apresentação no momento da adesão.

Apesar das diferenças, a desistência se observa em relação a todos os aderentes de todas as modalidades. Uma das distinções entre os débitos dos devedores em discussão administrativa e judicial é a administração por órgãos diferentes. A exigência identificada de desistência de ações antes da adesão é criticável, pois deixa o devedor em posição vulnerável no caso de não concretização do acordo. Entretanto, não se observa violação à igualdade.

#### 6.2.5.2 Confissão

Apesar de não imporem a desistência expressa, os Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 exigem confissão.<sup>1130</sup> Nos termos da Lei n.º 13.988/2020, essa exigência é inerente a todas as modalidades de transação, sendo válidas, desde que interpretadas à luz dos precedentes do STJ analisados na seção 3.2.3.2. Essa ressalva é necessária, pois a transação não é um instrumento apto a se sobrepor as regras do CTN, que não se encontram na esfera de disponibilidade de qualquer das partes. Caso contrário, a confissão seria um critério discriminatório que separaria os devedores entre aqueles cuja tributação é regida pelo ordenamento jurídico, com necessária observância da verdade material, e aqueles sujeitos a cobranças ilegais e inconstitucionais, o que seria incompatível com as premissas da igualdade adotadas neste trabalho.

#### 6.2.5.3 Apresentação de decisão e certidão de objeto e pé

Foi estabelecida a necessidade de apresentar a decisão e a certidão de objeto e pé para adesão à modalidade de débitos suspensos por decisão há mais de 10 (dez) anos, previstas nos Editais PGFN n.º 1/2019<sup>1131</sup> e n.º 2/2021.<sup>1132</sup> Essa exigência também aparece nas transações de contencioso de pequeno

---

<sup>1128</sup> Cláusulas 7.1, XII.

<sup>1129</sup> Cláusulas 7.1, XII.

<sup>1130</sup> Cláusulas 2.3 dos Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021.

<sup>1131</sup> Cláusula 6.1, I, c.

<sup>1132</sup> Cláusula 4.1, I, d.

valor dos Editais PGFN n.º 16/2020<sup>1133</sup> e n.º 1/2022,<sup>1134</sup> e de controvérsia jurídica relevante e disseminada<sup>1135</sup> dos Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022. Essas condições são possíveis e levam em consideração a natureza das transações, em que características e fatos dos processos são relevantes. Os critérios, portanto, são internos às modalidades e são pertinentes com a necessidade de apresentação de tais documentos.

#### 6.2.5.4 Prestação de informações

Os Editais PGFN n.º 1/2019<sup>1136</sup> e n.º 2/2021 preveem a necessidade de informar o número das inscrições em dívida ativa englobadas pela transação e das execuções fiscais, no caso de ajuizamento. Essa exigência também aparece na transação de contencioso de pequeno valor Edital PGFN n.º 16/2020<sup>1137</sup> e de controvérsia jurídica relevante e disseminada dos Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022.<sup>1138</sup>

Os Editais PGFN n.º 2/2021<sup>1139</sup> e os Editais RFB/PGFN n.º 11/2021<sup>1140</sup> e n.º 9/2022 estabelecem o dever de apresentar a qualificação dos sócios da pessoa jurídica proponente, de seus controladores, administradores, gestores e representantes legais.

A Transação Excepcional estabeleceu a necessidade de prestar informações sobre os sócios das pessoas jurídicas proponentes, seus diretores, gerentes e administradores.<sup>1141</sup> Também deveriam ser informados a receita bruta mensal, a quantidade de empregados com vínculo formal, de admissões e desligamento mensais em 2020, a quantidade de contratos de trabalhos suspensos em 2020, e o valor total dos bens, direitos e obrigações das pessoas jurídicas no mês anterior à adesão.<sup>1142</sup> No caso de proponente pessoa física, deveriam ser informados endereço completo, número do PIS, nome empresarial

---

<sup>1133</sup> Cláusula 6.1, I, c.

<sup>1134</sup> Cláusula 6.1, I, c.

<sup>1135</sup> Edital de Transação por Adesão RFB/PGFN n.º 11/2021, cláusula 4.5, b.

<sup>1136</sup> Cláusula 6.1, I, a.

<sup>1137</sup> Cláusula 6.1, I, a.

<sup>1138</sup> Cláusulas 5.1, c.

<sup>1139</sup> Cláusula 4.1, I, a.

<sup>1140</sup> Cláusulas 5.1, b.

<sup>1141</sup> Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 16, § 1º, I, b.

<sup>1142</sup> Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 16, § 1º, I, “c” a “g”.



e CNPJ dos empregadores atuais e de últimos empregadores, se tivesse ocorrido rescisão de contrato de trabalho em 2020, rendimento bruto mensal, valor total de bens, direitos, dívidas e ônus reais da última Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física.<sup>1143</sup>

De modo semelhante, na Transação Excepcional Simples<sup>1144</sup> e na Portaria PGFN n.º 214/2022,<sup>1145</sup> as informações a serem prestadas diziam respeito ao endereço, nome, CPF e endereço dos sócios, diretores, gerentes e administradores, receita bruta mensal de 2019 e 2020, quantidade de empregos, admissões, desligamentos mensais a partir de 2020, contratos de trabalho suspensos e valor total de bens, direitos e obrigações anteriores ao mês da adesão.

A exigência de divulgar informações de terceiros não está presente em todas as transações e não foi identificado o fundamento legal nem o critério discriminatório apto a explicar o porquê de serem exigidas em determinados casos e não em outros, o que impossibilita concluir o atendimento à igualdade. Não se verifica a pertinência entre esse tipo de exigência e a transação, que tem seu escopo limitado às partes. Já quanto às demais exigências, que se referem a informações próprias, há pertinência, pois trazem dados a serem utilizados para definir os contornos das transações.

#### 6.2.5.5 Requerimento de homologação judicial

Os Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 preveem a necessidade de comprovar em 90 (noventa) dias o requerimento de homologação judicial no caso de transação envolvendo valores superiores a 30 (trinta) salários mínimos.<sup>1146</sup> Trata-se de definição autorizada pela Lei. A escolha de um valor como critério para tal exigência é possível, pois permite comparar diferentes passivos fiscais e é coerente, pois, no caso de transações envolvendo valores maiores, o envolvimento de um terceiro para confirmá-la traz mais segurança às partes.

---

<sup>1143</sup> Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 16, § 1º, II.

<sup>1144</sup> Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 16, § 1º.

<sup>1145</sup> Portaria PGFN n.º 214/2022, art. 16, § 1º, I, b.

<sup>1146</sup> Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021, cláusulas 4.1,d, e 4.2.

## 6.2.6 Adesão

O Edital PGFN n.º 1/2019 não permitiu a adesão parcial,<sup>1147</sup> o que foi permitido expressamente em outras modalidades.<sup>1148</sup> Esses tratamentos se harmonizam com a possibilidade de criação de diferentes regras para cada transação, conforme tópico 6.1.1.2.2.

Determinadas cláusulas são uniformes em diferentes transações. A adesão se dá pelo Regularize<sup>1149</sup> ou pelo portal da RFB,<sup>1150</sup> a depender do órgão que administra o débito transacionado. O aderente deve consentir expressamente com a implementação de endereço eletrônico para envio de comunicações ao seu domicílio tributário, com prova de recebimento.<sup>1151</sup> Nas transações com várias modalidades foi permitida de forma homogênea a adesão a mais de uma delas.<sup>1152</sup> As Transações Excepcional e Excepcional Simples indicam a possibilidade aderir a apenas uma das modalidades,<sup>1153</sup> mas asseguram a possibilidade de adesão de modalidades editadas com base na Portaria PGFN n.º 9.917/2020.<sup>1154</sup> Em regra, o deferimento do pedido fica condicionado ao pagamento da primeira parcela da entrada de cada modalidade<sup>1155</sup> e há possibilidade de impugnar o indeferimento de adesão.<sup>1156</sup>

Nas transações de débitos em discussão administrativa, enquanto estiver em análise, o requerimento de adesão suspende a tramitação dos processos

---

<sup>1147</sup> Cláusula 4.2.

<sup>1148</sup> Excepcional (Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 14); Excepcional Simples (Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 14), Portaria PGFN n.º 214/2022 (art. 11, parágrafo único).

<sup>1149</sup> Excepcional (Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 10), Excepcional Simples (Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 10); Portaria PGFN n.º 214/2022; Edital PGFN n.º 16/2020, Edital PGFN n.º 1/2022 (cláusulas 4.1), e Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusulas 5.1).

<sup>1150</sup> Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 (cláusulas 3.1) e Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusulas 4.1).

<sup>1151</sup> Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 (cláusulas 2.4) e Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusulas 2.6).

<sup>1152</sup> Edital PGFN n.º 1/2019 (cláusula 4.3), Edital PGFN n.º 16/2020 (cláusula 4.1), Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusulas 5.7).

<sup>1153</sup> Excepcional (Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 18, § 1º), Excepcional Simples (Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 18, § 1º) e Portaria PGFN n.º 214/2022 (art. 18, § 1º).

<sup>1154</sup> Excepcional (Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 29), Excepcional Simples (Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 29) e Portaria PGFN n.º 214/2022 (art. 27).

<sup>1155</sup> Edital PGFN n.º 1/2019 (cláusula 5.3), Edital PGFN n.º 16/2020 (cláusula 5.3), Transação Excepcional (Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 14, § 1º) e Excepcional Simples (Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 14, § 1º), Edital PGFN n.º 1/2022 (cláusula 5.3), e Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusulas 5.4).

<sup>1156</sup> Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 (cláusulas 3.3) e Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e 9/2022 (cláusulas 5.6).

administrativos fiscais referentes aos débitos transacionados.<sup>1157</sup> Trata-se de previsão compatível com a lei, conforme explicado no tópico 6.1.1.3.2.

Há previsão de consolidação na data da adesão<sup>1158</sup> e após conferência de documentos pela Fazenda,<sup>1159</sup> sendo que há transações em que ambas as regras aparecem.<sup>1160</sup> Essas diferenças não implicam violação à igualdade, pois não se confere efetivamente tratamento diferenciado e, mesmo que fosse o caso, a lei admite diferenças entre os editais de adesão e diferentes modalidades.

As transações disciplinam quem deve fazer a adesão, a depender do titular do débito. Em regra, a adesão a ser feita pelo devedor principal. No caso de devedor pessoa jurídica, deverá ser feita pelo responsável perante o CNPJ.<sup>1161</sup> Para pessoa jurídica em situação inapta ou baixada<sup>1162</sup> e de redirecionamento da cobrança para o titular ou para os sócios,<sup>1163</sup> a adesão pode ser feita pelo representante legal ou por qualquer sócio. Se for o caso de pessoa jurídica inapta ou baixada, o aderente fica responsável, perante a RFB, pelo pagamento do débito.<sup>1164</sup> No caso de devedor pessoa física cuja situação cadastral no sistema CPF seja “titular falecido”, a adesão se dá em nome do falecido pelos sucessores ou representantes.<sup>1165</sup> No caso de débito em inscrição no CPF do espólio, a adesão à transação poderá ser feita pelo inventariante ou pelo representante legal da pessoa falecida.<sup>1166</sup> Esses tratamentos diferentes se justificam por causa da situação dos titulares dos débitos.

Na situação de ausência de apresentação de algum documento, há previsão expressa de notificação para sanar a falta em 10 (dez) dias no Edital

---

<sup>1157</sup> Edital RFB n.º 1/2020, Edital RFB n.º 1/2021, e Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusulas 4.2).

<sup>1158</sup> Edital PGFN n.º 1/2019 (cláusula 5.1), Edital PGFN n.º 16/2020 (cláusula 5.1), Edital PGFN n.º 1/2022 (cláusula 5.1)

<sup>1159</sup> Edital PGFN n.º 2/2021 (cláusula 4.4), Edital PGFN n.º 1/2022 (cláusulas 6.3), Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusula 5.2).

<sup>1160</sup> Edital PGFN n.º 16/2020 (cláusulas 5.1 e 6.3),

<sup>1161</sup> Edital PGFN n.º 1/2019; Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 (cláusulas 8.1), Edital PGFN n.º 16/2020 (cláusula 4.3), Edital RFB/PGFN n.º 11/2021 (cláusula 5.8), Edital RFB/PGFN n.º 9/2022 (cláusula 5.8), Edital PGFN n.º 1/2022 (cláusula 4.3).

<sup>1162</sup> Edital PGFN n.º 1/2022 (cláusula 4.3), Edital PGFN n.º 1/2019, Edital PGFN n.º 16/2020 (cláusula 4.4), e Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusula 5.9)

<sup>1163</sup> Edital PGFN n.º 1/2019, Edital PGFN n.º 16/2020 (cláusula 4.4), Edital RFB/PGFN n.º 11/2021 (cláusula 5.10),

<sup>1164</sup> Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 (cláusulas 8.2) e Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusulas 5.9).

<sup>1165</sup> Edital PGFN n.º 1/2019, Edital PGFN n.º 16/2020 (cláusula 4.5), Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusula 5.11).

<sup>1166</sup> Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 (cláusulas 8.3).

PGFN n.º 2/2021,<sup>1167</sup> Edital RFB/PGFN n.º 11/2021 e Edital RFB/PGFN n.º 9/2022.<sup>1168</sup> No caso da Transação Excepcional, é possível nova adesão no curso do prazo da transação.<sup>1169</sup>

Apesar de esses tratamentos não terem sido identificados em todas as transações, não há violação à isonomia, mas apenas formatação de regras específicas para cada caso dentro do espaço de discricionariedade atribuído pela lei às autoridades envolvidas.

### 6.2.7 Rescisão

Aparecem como hipótese de rescisão nas transações por adesão: não pagamento integral da entrada, inadimplemento de determinado número de parcelas, fraude à execução, decretação de falência ou extinção, descumprimento de obrigações com o FGTS, utilização de pessoa interposta, e não apresentação de documentação.<sup>1170</sup> Essas hipóteses, porém, não aparecem em todas as modalidades.

Os Editais PGFN n.º 1/2019 e n.º 1/2022 não indicam como causa de rescisão a utilização de pessoa interposta. O Edital PGFN n.º 2/2021 não indica falta de pagamento de entrada, e esse edital e os Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 não indicam o descumprimento de obrigações com o FGTS.

Já os Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 incluem a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação como causa de rescisão.<sup>1171</sup> Esses editais<sup>1172</sup> e o Edital PGFN n.º 1/2022<sup>1173</sup> incluem também a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto a pessoa ou quanto ao objeto do conflito e hipóteses rescisórias adicionalmente previstas no respectivo termo de transação.

---

<sup>1167</sup> Cláusula 4.5.

<sup>1168</sup> Cláusulas 5.5.

<sup>1169</sup> Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 19, parágrafo único.

<sup>1170</sup> Edital PGFN n.º 1/2019 (cláusula 8.1), Excepcional (Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 19), Excepcional Simples (Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 19), Edital PGFN n.º 2/2021 (cláusula 6.1), Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 (cláusulas 7.1, d); Edital RFB/PGFN n.º 11/2011.

<sup>1171</sup> Cláusulas 7.1, VII.

<sup>1172</sup> Cláusulas 7.1, VIII e IX.

<sup>1173</sup> Cláusula 8.1, VI, VII.

Por sua vez, a Transação Extraordinária apenas faz referência às hipóteses da Portaria PGFN n.º 9.917/2020,<sup>1174</sup> então vigente, e o Edital RFB n.º 1/2021 faz referência à Portaria ME n.º 247/2020. A Transação Excepcional, Excepcional Simples, Portaria PGFN n.º 204/2022 e o Edital RFB/PGFN n.º 11/2021<sup>1175</sup> e Edital RFB/PGFN n.º 9/2022<sup>1176</sup> não listam todas as situações, mas fazem referência a descumprimento de qualquer das condições da modalidade e da legislação de regência.

Observa-se uma ausência de padronização na listagem dos casos de rescisão. Entretanto, as mais pormenorizadas são desdobramentos de disposições mais gerais, não se identificando uma violação à igualdade, sob esse aspecto.

Determinadas modalidades preveem como hipótese de rescisão a falta de pagamento de 3 (três) parcelas consecutivas ou 6 (seis) alternadas<sup>1177</sup> enquanto outras indicam o inadimplemento de 3 (três) parcelas consecutivas ou alternadas,<sup>1178</sup> e ainda de 2 (duas) parcelas, se as demais estiverem pagas.<sup>1179</sup> Nesse caso, não foi identificado um critério para a definição dessas diferentes hipóteses, mas não há violação à igualdade, considerando a possibilidade de regras distintas entre os editais.

Há uniformidade na fixação do prazo de 30 (trinta) dias para sanar ou impugnar a rescisão,<sup>1180</sup> o que atende a igualdade.

Algumas modalidades preveem que, se forem prestadas informações inverídicas e se simulou ou omitiu informações sobre impactos da pandemia, será encaminhada representação para fins penais ao Ministério Público Federal para apurar crimes tipificados na Lei n.º 8.137/1990 e art. 299 do Código

---

<sup>1174</sup> Portaria PGFN n.º 9.924/2020, art. 8º.

<sup>1175</sup> Cláusula 7.1, X.

<sup>1176</sup> Cláusula 7.1, X.

<sup>1177</sup> Edital PGFN n.º 1/2019 (cláusula 8.1, II), Edital PGFN n.º 2/2021 (cláusula 6.1, I), Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 (cláusulas 7.1, b), Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusulas 7.1, II).

<sup>1178</sup> Excepcional (Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 19, II) e Excepcional Simples (Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 19, II).

<sup>1179</sup> Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 (cláusulas 7.1, c) e Editais RFB/PGFN n.º 11/2021 e n.º 9/2022 (cláusulas 7.1, III).

<sup>1180</sup> Edital PGFN n.º 1/2019 (cláusula 8.4), Excepcional (Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 20, § 2º), Excepcional Simples (Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 20, § 2º); Edital PGFN n.º 1/2022 (cláusula 8.4), Editais RFB n.º 1/2020 e n.º 1/2021 (cláusulas 7.4), Edital RFB/PGFN n.º 11/2011, Edital RFB/PGFN n.º 9/2022).

Penal.<sup>1181</sup> Apesar da especificação, esse encaminhamento também é cabível em relação às demais modalidades, como passou a constar no art. 69, § 1º, da Portaria PGFN n.º 6.757/2022.<sup>1182</sup>

### 6.3 Transações individuais

Nesta seção foram considerados 90 termos de transação tributária disponibilizados em 25 de março de 2022 no Portal Regularize, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, identificadas no Apêndice. Desses acordos, dezesseis foram firmadas no âmbito da Procuradoria Regional da Fazenda Nacional (PRFN) da 1ª Região, treze na 2ª Região, vinte e quatro na 3ª Região, doze na 4ª Região e vinte e cinco na 5ª Região. Não fizeram parte do exame as transações que versavam exclusivamente sobre débitos não tributários. Ao longo da explanação, exemplos das situações descritas são referenciados em notas de rodapé, que indicam as transações pelo nome do devedor e a respectiva cláusula.

#### 6.3.1 Objeto

##### 6.3.1.1 Abrangência da transação

A maioria das transações individuais não indica débitos excluídos. Uma parte expressamente indica que a totalidade dos débitos foi transacionada<sup>1183</sup> e a outra, ao invés de mencionar a contemplação integral, opta por elencar quais débitos são transacionados.<sup>1184</sup> De modo diferente, alguns acordos excepcionam

<sup>1181</sup> Transação Excepcional (Portaria PGFN n.º 14.402/2020, art. 26), Excepcional Simples (Portaria PGFN n.º 18.731/2020, art. 26) e Port. PGFN n.º 214/2022 (art. 25).

<sup>1182</sup> Portaria PGFN n.º 6.757/2022, art. 69, § 1º.

<sup>1183</sup> AG Resinas (cláusula 2.2), Comp Line (cláusula 2ª), Dibute (cláusula 1.2), HM Hotéis e Turismo (cláusula 1.2), Bonanza (cláusula 1ª) e Diniz Engenharia (cláusula 1ª), Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 2ª), Grupo Disbrave (cláusulas 1ª e 2ª), Fainor (cláusula 1ª, § 1º), Grupo Gran Concursos (cláusula 1ª, parágrafo único), Grupo Trombetta (cláusula 1ª, parágrafo único), Sanave (cláusula 3ª), GAP (cláusula 1ª, § 2ª), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 2.2), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 1ª), Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 1ª), Geosistemas (cláusula 1ª), GMAB Participações (cláusula 1ª, § 2ª), INFAN (cláusula 1ª), Porto do Recife (cláusula 1ª), Provider (cláusula 1ª) e Quesalon (cláusula 1ª).

<sup>1184</sup> Grupo Araújo (cláusulas 1 e 2), José Fornieles Robles (preâmbulo), Mafrial (cláusula 3ª), Atlântica (cláusula 2.2), Abril Comunicações (cláusula 2.2), Frigorífico Nocolini (cláusula 1ª),

débitos parcelados,<sup>1185</sup> suspensos por decisão judicial e pelo efeito suspensivo de embargos e em mandado de segurança<sup>1186</sup> e garantidos.<sup>1187</sup> São ainda excepcionados débitos a serem regularizados mediante negócio jurídico processual,<sup>1188</sup> pagamento,<sup>1189</sup> verificação de prescrição intercorrente e de extinção,<sup>1190</sup> valores em relação aos quais há sentença extintiva;<sup>1191</sup> e dívidas objeto de PRDI.<sup>1192</sup> Outras transações delimitam o objeto ao apontar que o acordo diz respeito a débitos que originariamente eram imputados a outras empresas,<sup>1193</sup> os de empresas adquiridas,<sup>1194</sup> bem como aqueles cuja corresponsabilidade foi reconhecida judicialmente, mesmo sem trânsito em julgado.<sup>1195</sup> Em uma transação de empresa em recuperação judicial, alguns valores são excluídos, mas é exigida garantia.<sup>1196</sup>

Percebe-se que a maioria das transações confere tratamento uniforme aos devedores transigentes, ao não excluir débitos sem amparo da legislação. A Portaria PGFN n.º 6.757/2022, assim como a Portaria PGFN n.º 9.917/2020, não permite transação individual parcial, mas autoriza a exclusão de débitos parcelados, garantidos ou suspensos. Por outro lado, verifica-se que esse rol não tem sido entendido como taxativo, pois débitos em vias de regularização ou

---

Braminex (cláusula 1.1), CAARJ (cláusula 1.1), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 2.2), Mopi (cláusula 2.2), Ribeiro Engenharia (cláusula 2.2), Indústria de Papéis Sudeste (cláusulas 1.1 e 1.2), Superpesa (cláusula 1.2), Abengoa (cláusula 1.1), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 1.1), Express (cláusula 1.1), GME (cláusula 2.2), IESA (cláusula 1.1), Kenerson (cláusula 1ª, § 1º), Kronos (cláusula 2.2), Mococa (cláusula 1ª, § 1º), Norte Buss (cláusula 2.2), Plaster (cláusula 2.2), Progen (cláusula 2.2), Massa Falida de Telos (cláusula 1ª), Massa Falida de Emílio Romani (cláusula 1ª, § 1º), Cerealista Superior (cláusula 1ª, § 1º), Embalagem Carton Pack (cláusula 1ª), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 1ª, § 1º), Marlon Bonilha (cláusula 1ª), Metalúrgica Buzin (cláusula 1ª), Frigorífico Nicolini (cláusula 1ª), Metalúrgica Riosulense (cláusula 1ª), Grupo Hospital José Alberto Maia (cláusula 1ª, §§ 1º e 2º), Colégio Santa Maria (cláusula 1ª, §§ 1º e 2º), Construtora Andrade Guedes (cláusula 1ª, § 1º), Jetlog (cláusula 1ª) Karne Keijo (cláusula 1ª, § 1º), Município de Patos (cláusula 1ª, §§ 1º e 2º), Natal Hospital (cláusulas 1ª e 2ª do aditivo), Pernambuco Química (cláusula 1ª, §§ 1º e 2º), Saraiva Equipamentos (cláusula 1ª, §§ 1º e 2º) e Saraiva Transportes (cláusula 1ª, §§ 1º e 2º).

<sup>1185</sup> Venícola Perini (cláusula 1ª, § 3º), Globoaves (cláusula 1ª, § 4º), Sustentare (cláusula 2.4), Royal Fic (cláusula 2.3), Vetorial Siderurgia (cláusula 2.3), Valpasa (cláusula 1ª, § 3º) e Pernambuco Química (cláusula 1ª, § 3º).

<sup>1186</sup> Cata (cláusula 1ª, § 1º) e Fazenda Milano (cláusulas segunda e terceira).

<sup>1187</sup> Grupo Ruas (cláusula 1.2.2).

<sup>1188</sup> Grupo Sete (cláusula 2ª, § 2º).

<sup>1189</sup> Usina Santa Rosa (cláusula 1.3) e Grupo Ruas (cláusula 1.2.4), dentre outros.

<sup>1190</sup> Viação Piracicabana (cláusulas 1.5.1, 1.5.2 e 1.5.3).

<sup>1191</sup> Sustentare (cláusula 2.3).

<sup>1192</sup> Vetorial Siderurgia (cláusula 2.4).

<sup>1193</sup> Grupo Galois (cláusula 1ª).

<sup>1194</sup> Bimbo (cláusula 1.1).

<sup>1195</sup> Grupo Ruas (cláusula 1.2.1)

<sup>1196</sup> Triunfo (cláusula 1ª, § 2º).

em relação aos quais há sentença indicando a não exigibilidade também são excluídos.

As exclusões da transação adotam como critério discriminatório a existência de situação de regularização e de pronunciamento do Poder Judiciário sobre a sua exigibilidade, sendo, portanto, fundamentadas. São fatores relativos à situação dos próprios débitos que guardam pertinência com o tratamento diferenciado, pois tais dívidas não ficam em aberto por simples escolha do devedor ou pelo aceite injustificado pela Fazenda Nacional sem relação com a sua exigibilidade. Por outro lado, caso se entenda que o rol de exclusões previsto na regulamentação é taxativo, não há respaldo normativo para as exclusões identificadas que não se enquadram precisamente nos termos da regra infralegal. Em relação a estas, não se afasta completamente a conclusão de que o regramento foi aplicado de modo diferente para determinados contribuintes, mas, diante da ausência de divulgação dos termos de transação recusados pela Fazenda, também não é possível afirmá-la. A ausência de violação à igualdade depende de que as exclusões não previstas em lei sejam asseguradas aos demais sujeitos passivos, o que não é possível confirmar diante dos dados analisados.

#### 6.3.1.2 Possibilidade de inclusão de novos débitos

Alguns acordos preveem a possibilidade de incluir na transação débitos que se encontram sob a administração da Receita Federal e que, por isso, não foram incluídos em dívida ativa e não são elegíveis. Há cláusulas que estabelecem um período ou data-limite de inscrição em dívida ativa<sup>1197</sup> ou de apresentação de requerimento próprio,<sup>1198</sup> outras que não estabelecem um

---

<sup>1197</sup> Grupo Via (cláusula 2ª, § 2ª), Grupo Disbrave (cláusula 2ª, § 2º), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusulas 5.1 e 5.2), Provider (cláusula 4ª, § 1º), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 6ª) e Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 6ª).

<sup>1198</sup> Cata (cláusula 1ª, § 2º), Fainor (cláusula 1ª, § 5º), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 6ª), Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 6ª) e Quesalon (cláusula 4ª, § 3º).



prazo<sup>1199</sup> e, ainda, elencam expressamente quais débitos poderão ser incluídos<sup>1200</sup> e vedam a inclusão de outros, diferentes dos listados.<sup>1201</sup>

À primeira vista, a previsão que autoriza a inclusão de novos débitos parece ser uma disciplina que confere tratamento diferenciado não autorizado pelo ordenamento, ao possibilitar a superação de um requisito legal. Porém, o que parece haver, na verdade, é um compromisso de celebração de nova transação, com o aproveitamento das mesmas condições negociadas. A inclusão de novos débitos é expediente para controlar duas transações em uma só, facilitando a gestão do passivo pelo Fisco e pelo devedor. Dessa maneira, a “nova inclusão” se dá somente quando os critérios postos pelo ordenamento são atendidos e a delimitação material e temporal dos créditos nas cláusulas analisadas tem a função de trazer previsibilidade sobre a postura das partes e de evitar que créditos referentes a novos descumprimentos sejam transacionados, quando deveriam ter sido integralmente quitados. Dessa forma, esse tratamento diferenciado, de assunção de um compromisso prévio, parece ter como critério discriminatório a reconhecida exigibilidade do débito, da qual decorre a obrigatoriedade de inscrição em dívida ativa. Nesse sentido, há pertinência com o tratamento distinto e não há incompatibilidade com o ordenamento jurídico, que exige que os débitos estejam devidamente inscritos em dívida ativa para transação com a PGFN. Essa possibilidade deve ser assegurada a todos os contribuintes que estejam nessa situação, sob pena de violação da isonomia. Com a criação da transação individual com a Receita Federal, esse expediente deve perder força.

### 6.3.1.3 Possibilidade de migração da transação

Foram identificadas transações que asseguram a possibilidade de que os débitos transacionados sejam migrados para outro acordo ou programa de pagamento mais benéfico no futuro, com aproveitamento dos valores pagos.

---

<sup>1199</sup> Ferragens 3F (cláusula 2.6), Abril Comunicações (cláusula 2.2.2), GME (cláusula 2.2.2), Mococa (cláusula 1ª, § 3º), Geosistemas (cláusula 4ª) e Jetlog (cláusula 4ª, § 5º).

<sup>1200</sup> Geosistemas (cláusula 4ª),

<sup>1201</sup> Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 2.1.3 e 2.2), Kronos (cláusula 7.1.4.1), Colégio Santa Maria (cláusulas 3ª, parágrafo único, e 26ª), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 6ª, § 6º) e Quesalon (cláusula 4ª, § 3º).

Essas cláusulas, entretanto, não são uniformes. Há transações que indicam que a migração para outra modalidade implica a rescisão,<sup>1202</sup> enquanto outras indicam que há mera suspensão,<sup>1203</sup> havendo a retomada, no caso de encerramento do outro programa de pagamento. Por fim, há cláusulas que silenciam sobre essa questão.<sup>1204</sup>

Não se identificou a razão pela qual determinadas transações seriam rescindidas e outras seriam suspensas, motivo pela qual não foi possível o exame do critério discriminatório e sua pertinência com o tratamento diferenciado. Dessa maneira, não foi possível atestar o atendimento da isonomia.

#### 6.3.1.4 Impossibilidade de nova transação

Há acordos que estabelecem ainda que os débitos transacionados não podem ser objeto de nova transação ou mesmo de negócio jurídico processual com plano de amortização.<sup>1205</sup> Outras cláusulas afirmam que débitos não incluídos poderão ser transacionados,<sup>1206</sup> como a transação da Viação Piracicabana,<sup>1207</sup> que indica a possibilidade de nova transação em relação a fatos geradores iguais ou anteriores à data de ingresso de um ou mais proponentes do quadro societário.

As limitações de nova transação em relação ao mesmo débito possuem amparo legal no art. 2º, I, da Lei n.º 13.988/2020. Não se trata, portanto, de tratamento diferenciado, mas apenas de aplicação da lei. A limitação referente a negócio jurídico processual, contudo, não tem o mesmo lastro. Essa última

---

<sup>1202</sup> Grupo Araújo (cláusula 5.1.11), Marbrasa (cláusula 9.5), Construtora Andrade Guedes (cláusula 28) e Saraiva Equipamentos (cláusula 30).

<sup>1203</sup> Grupo Via (cláusula 32ª, VII), Grupo Disbrave (cláusula 36, § 1º), Grupo Sete (cláusula 39ª), Comp Line (cláusula 37) e Mafrial (cláusula 38) e Grupo Ruas.

<sup>1204</sup> Cata (cláusula 18ª), Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 23), Fainor (cláusula 17ª), Sanave (cláusula 28ª), Ferragens 3F (cláusula 4.5), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 6.2), Superpesa (cláusula 6.4), e Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 7.3), Unimed Petrópolis (cláusula 24ª), Kronex (cláusula 7.1.4), Colégio Santa Maria (cláusula 29ª),

<sup>1205</sup> Atlântica (cláusula 6.4), Bimbo (cláusula 6.4), Braminex (cláusula 6.5), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 6.4), Mopi (cláusula 6.4), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 5.3), Express (cláusula 5.3), Sustentare Braminex (cláusula 6.5), Norte Buss (cláusula 6.4), Vetorial Siderurgia (cláusula 3.2), Plaster (cláusula 3.2), Club de Regatas Vasco da Gama e Superpesa (cláusula 5.8.7).

<sup>1206</sup> Fazenda Milano (cláusula quarta, parágrafo terceiro) e Viação Piracicabana (cláusula 1.4.1).

<sup>1207</sup> Cláusula 1.4.1.

previsão adota como discrimen o histórico do devedor, a partir de um dado objetivo, que é utilizado para avaliar a autorização para celebração de negócio jurídico processual, conforme art. 6º, III, da Portaria PGFN n.º 742/2018. Porém, esse diploma não indica que a negativa seria automática. Dessa forma, embora não se trate de tratamento proibido pelo ordenamento jurídico, não foi verificada a pertinência entre o critério adotado (histórico) e o tratamento diferenciado (impossibilidade de negócio jurídico processual), o que não atende a igualdade.

#### 6.3.1.5 Débitos vedados

Há acordos que expressamente vedam que sejam transacionados valores de multas do art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/1996, do art. 80, § 6º, da Lei n.º 4.502/1964,<sup>1208</sup> do FGTS e do SIMPLES, além dos não inscritos em dívida ativa.<sup>1209</sup> Diante do texto convertido em lei, em relação às multas essa vedação não tem amparo legal e essa vedação viola a isonomia. Em relação ao FGTS e ao SIMPLES, é possível a transação nos termos de autorizações específicas. Assim, os acordos individuais que deixaram de observar a evolução normativa entre a medida provisória e a redação do projeto convertido em lei violaram a igualdade em sua dimensão formal, pois implicam uma aplicação diferenciada da lei sem justificativa.

#### 6.3.2 Condições de pagamento

As transações dispõem, de maneira mais genérica ou mais específica, sobre o modo de utilização de diferentes fontes de valores para quitar o montante transacionado. Há cláusulas sobre depósito, bloqueio judicial, créditos, ações, utilização de precatórios federais, estaduais e municipais, créditos federais reconhecidos administrativamente e créditos de particulares.

---

<sup>1208</sup> Atlântica (cláusula 3.2), Bimbo (cláusula 3.3) e Vetorial Siderurgia (cláusula 3.2),

<sup>1209</sup> Boi Bom (cláusula 28), Grupo Araújo (cláusula 3.2.), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 3.2.), Massa Falida de Telos (cláusula 22ª), GAP (cláusula 30), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (cláusula 21ª), Pernambuco Química S/A, Município de Patos (cláusula 25), AG Resinas (cláusula 3.2), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 3.2), Mopi (cláusula 3.2), Superpesa (cláusula 3.2), Plaster (cláusula 3.2), Norte Buss (cláusula 3.2), Royal Fic (cláusula 3.2) e Massa Falida de Emílio Romani (cláusula 21ª).

São comuns as cláusulas sobre a obrigatoriedade de informar a União Federal o recebimento de precatório ou levantamento de depósito judicial,<sup>1210</sup> das quais se infere que esses valores serão utilizados, mesmo que parcialmente, na transação. Há também disposições mais assertivas, que estabelecem a obrigatoriedade de utilizar para qualquer crédito recebido, oriundo de precatório, depósito judicial ou qualquer outro meio, para quitar as parcelas acordadas.<sup>1211</sup> Esse tipo de cláusula, entretanto, é problemático ao estabelecer um mecanismo parecido com a compensação de ofício e, em caso de contribuintes falidos e em recuperação judicial, pode ser inválida por prejudicar outros credores, como explicado na seção 6.1.1.3.3.

Em uma transação, verificou-se a presença de cláusula que dispõe sobre a utilização de precatórios e depósitos exclusivamente para quitar parcelas do acordo, iniciando com as vencidas, seguidas pelas vincendas com vencimento mais recente.<sup>1212</sup> Em outro acordo, foi assegurada a utilização de eventuais precatórios.<sup>1213</sup> Na da Ferragens 3F, houve concordância em utilização de créditos de restituição de tributos via RFB, precatório e RPV, sem prejuízo de utilizar saldo de créditos da tese de exclusão de ICMS do PIS/COFINS para pagar tributos correntes.<sup>1214</sup>

A diversidade das formas de pagamento é coerente com o formato do instituto, que tem como uma das principais características do acordo individual. Entretanto, mecanismos que estabelecem a obrigatoriedade de utilização de determinados valores não se compatibilizam com a isonomia, como explicado na seção 6.1.1.3.3. Em relação às demais cláusulas, para que haja atendimento da igualdade, é necessário que todos os contribuintes tenham acesso a essas diferentes possibilidades de quitação.

---

<sup>1210</sup> Paulo Afonso Costa, Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 4ª, X), Grupo Galois (cláusula 2ª, VIII), Grupo Gran Concursos (cláusula 2ª, IX), Grupo Disbrave (cláusula 3ª, VII), Sanave (cláusula 4ª, VI) e Ello Correntes (cláusula 2ª, VIII).

<sup>1211</sup> Atlântica (cláusula 3.8), Bimbo (cláusula 3.9), Braminex (cláusula 3.7), CAARJ (cláusula 3.13), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 3.10), Mopi (cláusula 3.9), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 3.6), Superpesa (cláusula 3.11), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 2.7), Marbrasa (cláusula 3.7), Ribeiro Engenharia (cláusula 3.5), Abril Comunicações (cláusula 3.5), Express (cláusula 3.7), Sustentare (cláusula 3.8), Plaster (cláusula 3.7), GME (cláusula 3.7), Norte Buss (cláusula 3.8), Royal Fic (cláusula 3.7), Progen (cláusula 3.5), Vetorial Siderurgia (cláusula 3.6), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 3.10) e Quesalon (cláusula 14).

<sup>1212</sup> Cerealista Superior (cláusula 6ª, parágrafo primeiro).

<sup>1213</sup> Cláusula 6ª, § 2ª.

<sup>1214</sup> Cláusula 3.1.iv.

### 6.3.2.1 Descontos

Na maioria dos casos, há cláusulas que indicam que são aplicados os descontos máximos possíveis previstos em lei.<sup>1215</sup> Em determinados acordos, há a expressa indicação dos descontos máximos efetivos, considerando que a redução não pode contemplar o valor do principal.<sup>1216</sup> Em outros casos, não há esclarecimento quanto ao nível de aplicação de descontos,<sup>1217</sup> mas a capacidade de pagamento é considerada. Trata-se de aplicação da lei, que determina tratamento diferenciado compatível com a isonomia, como explicado no tópico 6.1.2.1. Entretanto, não há explicitação da forma de cálculo da capacidade de pagamento, o que compromete a análise concreta da pertinência dos critérios discriminatórios que o compõem.

Em transação com um Município, foi fixado um percentual de desconto de 25% (vinte e cinco por cento) para alguns débitos, enquanto não houve desconto para um débito específico.<sup>1218</sup> Nessa situação, não foi apontada a razão que explica a fixação desse desconto, o que prejudica a análise sobre a igualdade.

Em alguns casos, há previsões de pagamento de entradas com aplicação do desconto somente sobre o saldo,<sup>1219</sup> enquanto em outras transações, o valor

---

<sup>1215</sup> Boi Bom (cláusula 7º, IV e VI), Grupo Araújo (cláusula 3.1), Fainor (cláusula 4ª), Grupo Galois (cláusula 7ª), Braminex (cláusula 3.1.1.), Marbrasa (cláusula 3.1.1.), Ribeiro Engenharia (cláusula 3.1.1), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 2.1), Abengoa (cláusula 4.2), Bonanza (cláusula 3ª), Boa Viagem (cláusula 3ª, § 2º), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 3ª), Colégio Santa Maria (cláusula 16ª), INFAN (cláusula 3ª), Porto do Recife (cláusula 3ª), Provider (cláusula 3ª) e Quesalon (cláusula 3ª).

<sup>1216</sup> Cruzeiro Esporte Clube (Anexo I), Cata (cláusula 4ª), Grupo Galois (cláusula 7ª), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 3.2), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 1.1), Superpesa (cláusula 3.1), Abril Comunicações (cláusula 2.2), Abengoa (cláusula 4.3), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 3.1), GME (cláusula 3.1.1.), Usina Santa Rosa (cláusula 3.1.1.), IESA (cláusula 9.2), Grupo Ruas (cláusula 2.1.2), Saraiva Equipamentos (anexo único), Construtora Andrade Guedes (cláusula 9ª, I), Saraiva Transportes (anexo único), Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 3ª), Grupo Hospital José Alberto Maia (anexo), Boi Bom (cláusula 7º, V), Atlântica (cláusula 3.1), Bimbo (cláusula 3.2), Braminex (cláusula 3.1.1), CAARJ (cláusula 3.6), Mopi (cláusula 3.1), Kronos (cláusula 3.1.2), Produtos Alimentícios Crispetes (anexo II), Royal Fic (cláusula 3.1), Mopi (cláusula 3.5), GAP (cláusula 8ª, I), Vetorial Siderurgia (cláusula 3.1), Cantareira (cláusula 3ª), Embalagem Carton Pack (cláusula 4ª), DFC Administradora de Imóveis LTDA, Aliança Distribuidora de Gêneros Alimentícios, todas em recuperação judicial., Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 3ª), Geosistemas (anexo), GMAB Participações (anexo), Diniz Engenharia (cláusula 3ª), Porto do Recife (cláusula 11), Indústria Química Farmacêutica Nacional S/A, Pernambuco Química (anexo I), Ello Correntes (cláusula 7ª), Cerealista Superior (cláusula 9ª), Metalúrgica Buzin (cláusula 5ª), Frigorífico Nicolini (cláusula 5ª), Globoaves (cláusula 2ª, Tabela I), Jetlog (cláusula 3ª) e Triunfo (cláusula 3ª).

<sup>1217</sup> Metalúrgica Riosulense (cláusula 4ª).

<sup>1218</sup> Município de Patos (cláusula 6ª).

<sup>1219</sup> Grupo Trombettas (cláusula 8ª, I e II), José Fornieles Robles (segundo), Viação Piracicabana (cláusula 2.1.2), Dibute (cláusula 2.1.2) e Express (cláusula 3.1).

inicial contempla a redução.<sup>1220</sup> Não foi identificada a razão pela qual determinados contribuintes tiveram reduções apenas sobre a quantia remanescente, o que tem o potencial de representar uma violação à isonomia. Uma conclusão mais assertiva, contudo, depende da comparação entre os valores globais de desconto entre os contribuintes que possuam a mesma capacidade do pagamento, análise que não é possível diante da ausência de divulgação de dados que permitam esse comparativo.

### 6.3.2.2 Prazos e vencimentos

Os acordos indicam prazos de parcelamento, que ora sim, ora não, atingem o máximo legal possível, de acordo com os parâmetros de capacidade de pagamento de cada devedor, o que é possível, embora os acordos não apontem como cada fator relevante influencie na fixação do período para quitação. Essa insuficiência não permite o exame da igualdade, sobretudo para avaliar a razão pela qual determinados devedores não usufruíram do máximo legal.

Em determinados casos, há pagamento à vista, integral<sup>1221</sup> ou parcial,<sup>1222</sup> e em outros há vencimentos especificados<sup>1223</sup> e período de carência.<sup>1224</sup> Esses tratamentos levam em consideração a situação de cada devedor, como autoriza a lei. Em um dos casos, contudo, foi suprimida a data de início do período de pagamento,<sup>1225</sup> o que impede a verificação do diferimento concedido e a sua utilização por outros devedores, em prejuízo à isonomia.

---

<sup>1220</sup> Fainor (cláusula 5ª, § 1º e § 2º), Grupo Galois (cláusula 9ª), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 3.3.1) e IESA (cláusula 2.1.2). Também parece ser o caso do Grupo Araújo (cláusula 3.4.1).

<sup>1221</sup> Massa Falida de Telos (cláusula 6ª), Massa Falida de Emílio Romani (cláusula 3ª), Boa Viagem (cláusula 3ª), Grupo Hospital José Alberto Maia (cláusula 5ª), Kronos (cláusula 3.1.2), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (cláusula 3ª) e Triunfo (cláusula 3ª).

<sup>1222</sup> Fazenda Milano (cláusula 8ª).

<sup>1223</sup> Ello Correntes (cláusula 9ª, § 1º) e Cantareira (cláusula 3ª, § 3º).

<sup>1224</sup> Globoaves (cláusula 2ª, § 3º).

<sup>1225</sup> Venícola Perini (cláusula 6ª).

### 6.3.2.3 Definição de valores de parcelas

Os termos de transações individuais utilizam diferentes formas de definição dos valores de parcelas. Além da utilização de percentuais, foram identificadas previsões de: (i) escalonamento de valores;<sup>1226</sup> (ii) esquema de pagamento parecido com o da transação excepcional;<sup>1227</sup> (iii) consideração de aspectos específicos de uma empresa do grupo econômico envolvido, como caracterização como microempresa e sujeição à recuperação judicial;<sup>1228</sup> (iv) de valores fixos para parcelas;<sup>1229</sup> (v) forma de quitação de parcelas específicas;<sup>1230</sup> (vi) parcelas extraordinárias, considerando expectativa de recebimentos;<sup>1231</sup> (vii) previsão de incremento no valor da parcela;<sup>1232</sup> e (viii) previsão de valores mínimos.<sup>1233</sup> São tratamentos diferenciados possíveis, que levam em consideração a situação de cada devedor conforme autorização legal.

Também foram identificadas cláusulas indicando as possibilidades de realizar pagamento antecipado<sup>1234</sup> e de amortizar em parcela única a quantia remanescente,<sup>1235</sup> assim como a necessidade de quitar eventual saldo no final.<sup>1236</sup> Essas cláusulas devem ser asseguradas a todos os devedores para preservação da isonomia.

<sup>1226</sup> Marbrasa (cláusula 3.1.6), Ribeiro Engenharia (cláusula 3.1.3), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 3.1.4 e 3.1.5), Abril Comunicações (cláusula 3.1.3, 3.1.4 e 3.1.5), HM Hotéis e Turismo (cláusula 2.1.5), IESA (cláusula 2.1.2), Progen (cláusulas 3.1.4 e 3.1.5), Geosistemas (cláusula 3ª, parágrafo segundo) e Viação Piracicabana (cláusula 2.1.4).

<sup>1227</sup> Express (cláusula 2.2 e 3.1,1), Kenerson (cláusula 4ª), Gama Mineração (cláusula 4ª), Mococa (cláusula 4ª), GMAB Participações (cláusula 5ª) e Carne Keijo (cláusula 5ª).

<sup>1228</sup> Boi Bom (cláusula 7º, VI), Grupo Gran Concursos (cláusula 7ª, I) e HM Hotéis e Turismo S.A. (cláusula 2.1.2.2).

<sup>1229</sup> Cruzeiro Esporte Clube (Cláusula 10, § 1º, I e II), José Fornieles Robles (primeiro), Mafrial (cláusula 6ª, § 3º), Abengoa (cláusula 4.4.1), GAP (cláusula 4ª), Cantareira (cláusula 3ª, II), e Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 8ª), Marlon Bonilha (cláusula 4ª, § 1º) e Metalúrgica Riosulense (cláusula 4ª, I e II).

<sup>1230</sup> Grupo Disbrave (cláusula 7ª), Grupo Galois (cláusula 8ª, § 1º), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 2.2.6), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusulas 3.4.1 e 3.4.2), Fazenda Milano (cláusulas décima primeira e décima segunda, parágrafo único), Frigorífico Nicolini (cláusula 5ª, § 4º), Valpasa (cláusula 7ª), e Venícola Perini (cláusula 6ª, parágrafo primeiro).

<sup>1231</sup> Sustentare (cláusula 3.3.1), GME (cláusulas 3.1.2.1 e 3.1.3.1), Frigorífico Nicolini (cláusula 6ª) e Viação Piracicabana (cláusula 2.1.5).

<sup>1232</sup> Frigorífico Nicolini (cláusula 5ª, § 6º) e Construtora Andrade Guedes (Cláusula 10).

<sup>1233</sup> Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 3.8) e Provider (cláusula 3ª, § 5º).

<sup>1234</sup> Grupo Ruas, CAARJ (cláusula 3.12) e Viação Piracicabana (cláusula 2.2.5).

<sup>1235</sup> Atlântica (cláusula 3.7), Bimbo (cláusula 3.9), CAARJ (cláusula 3.2), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 3.4), Superpesa (cláusula 3.7), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 3.9), Mopi (cláusula 3.8) e Braminex (cláusula 3.6).

<sup>1236</sup> Atlântica (cláusula 3.6), Bimbo (cláusula 3.8), Braminex (cláusula 3.6), CAARJ (cláusula 3.11.1), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 3.5), Marbrasa (cláusula 3.6), Ribeiro Engenharia

Em geral, há cláusulas indicando que os valores das parcelas são atualizados mediante incidência de SELIC acrescida de 1% (um por cento),<sup>1237</sup> como se dá com os créditos tributários federais, tratamento uniforme que concretiza a igualdade entre os sujeitos passivos.

#### 6.3.2.4 Aproveitamento de depósitos e valores bloqueados

A pesquisa identificou que depósitos judiciais e valores bloqueados são utilizados de diferentes formas. Algumas transações preveem que os valores são utilizados para extinguir os créditos aos quais estão vinculados, sem qualquer desconto.<sup>1238</sup> Nesse cenário, a extinção dos créditos se dá como se não estivessem incluídos na transação. Outros acordos, diferentemente, estabelecem que os valores são aproveitados após a concessão do desconto,

---

(cláusula 3.4), Sustentare (cláusula 3.7), Abril Comunicações (cláusula 3.5), GME (cláusula 3.4), Norte Buss (cláusula 3.7), Royal Fic (cláusula 3.6), Progen (cláusula 3.4), Vetorial Siderurgia (cláusula 3.5), Produtos Alimentícios Crispetes LTDA Mopi (cláusula 3.9) e Plaster (cláusula 3.6).<sup>1237</sup> AG Resinas (cláusula 3.3 e 8.1), Boi Bom (cláusula 11), Cata (cláusula 8ª), Comp Line (cláusula 7ª), Grupo Disbrave (cláusula 8ª), Grupo Araújo (cláusula 3.4.4 e 5.1.3), Fainor (cláusula 5ª, § 3º) Grupo Gran Concursos (cláusula 8ª, parágrafo único), Grupo Sete (cláusula 8ª), Grupo Trombetta (cláusula 8ª, § 4º), Mafrial (cláusula 8ª), Sanave (cláusula 12ª), Atlântica (cláusula 3.4), Bimbo (cláusula 3.6 e 6.1.6), Braminex (cláusula 3.2), CAARJ (cláusula 3.9), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 3.3), Ferragens 3F (cláusula 4.3), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 3.2), Superpesa (cláusula 3.5), Unimed Petrópolis (cláusula 5ª), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 2.4), Marbrasa (cláusula 3.2), Ribeiro Engenharia (cláusula 3.2), Abengoa (cláusula 4.5), Sustentare (cláusula 3.5), Abril Comunicações (cláusula 3.2), Plaster (cláusula 3.4), Abengoa Bioenergia Agroindustria LTDA - em RJ, Espólio de José Perce Ribeiro da Costa (cláusula 3.9), HM Hotéis e Turismo (cláusula 2.2), GME (cláusula 3.2), Dibute (cláusula 2.1.3), Usina Santa Rosa (cláusula 3.1.8), IESA (cláusula 2.2), Norte Buss (cláusula 3.5), Royal, Mococa (cláusula 6ª), Cantareira (cláusula 3ª, § 4º), Globoaves (cláusula 2ª, § 8º), Marlon Bonilha (cláusula 4ª, § 2º), Metalúrgica Riosulense (cláusula 4ª, § 4º), Frigorífico Nicolini (cláusula 5ª, § 2º), Embalagem Carton Pack (cláusula 4ª, § 2º), Metalúrgica Buzin (cláusula 5ª, § 5º), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 14ª), Valpasa (cláusula 13), Cerealista Superior LTDA, Venícola Perini (cláusula 12), Saraiva Equipamentos (cláusula 11), Saraiva Transportes (cláusula 11), Diniz Engenharia (cláusula 3ª, § 2º), Porto do Recife (cláusula 3ª, § 2º), Colégio Santa Maria (cláusula 11), GMAB Participações (cláusula 11), Carne Keijo (cláusula 11), Pernambuco Química S/A, Município de Patos (cláusula 12), Geosistemas (cláusula 3ª, parágrafo quarto), Fic Distribuidora de Derivados de Petróleo, Ello Correntes (cláusula 27), Progen (cláusula 3.2), Express (cláusula 3.3), Grupo Ruas (cláusula 2.3), Vetorial Siderurgia (cláusula 3.3), Produtos Alimentícios Crispetes Mopi (cláusula 3.7), Viação Piracicabana (cláusula 2.4), Kenerson (cláusula 9ª), Gama Mineração (cláusula 6ª), GAP (cláusula 15), Construtora Andrade Guedes (cláusula 9ª, § 3º), Bonanza (cláusula 3ª, § 4º), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 3ª, § 2º) e Jetlog (cláusula 3ª, § 3º).

<sup>1238</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 9º), Mafrial (cláusula 7ª), Bimbo (cláusula 3.1 e 3.1.3), CAARJ (cláusula 3.2), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 3.6), Ferragens 3F (cláusulas 2.3, 2.4 e 2.5), Unimed Petrópolis (cláusulas 7ª e 8ª), Grupo Ruas (cláusula 3.1) e Fazenda Milano (cláusula 3ª, § 3º).



com destinação específica para determinadas parcelas,<sup>1239</sup> para amortizar as últimas,<sup>1240</sup> as com vencimento mais próximo,<sup>1241</sup> ou para simplesmente reduzir o saldo devedor.<sup>1242</sup>

No caso da transação do Grupo Ruas, as duas situações aparecem: há cláusula determinando o aproveitamento sem desconto<sup>1243</sup> e com desconto para um depósito e inscrições específicas, referentes a uma pequena empresa ou empresa de pequeno porte.<sup>1244</sup> Situação semelhante ocorre na transação da CAARJ, em que parte dos depósitos é aproveitada com desconto e a outra sem desconto,<sup>1245</sup> e do Cruzeiro Esporte Clube, em que os depósitos são aproveitados sem descontos, mas o excesso depositado é utilizado com desconto.<sup>1246</sup> No caso da Valpasa<sup>1247</sup> e da Vinícola Perini,<sup>1248</sup> a utilização de valores bloqueados com descontos para pagamento das primeiras parcelas é justificada pelo fato de que o bloqueio ocorreu em momento avançado da negociação.

Como se explicou no item 6.2.2.6, esses tratamentos diferenciados não se compatibilizam com a igualdade. No caso das transações individuais, o prejuízo à igualdade depende da verificação dos valores contemplados pelo depósito. Caso tenham sido depositados valores de multas e juros, as reduções para esses contribuintes podem ser efetivamente menores, o que configuraria violação à igualdade. Uma conclusão assertiva, contudo, depende da análise dos valores contemplados pelos depósitos.

Em um dos acordos,<sup>1249</sup> é informada a existência de pendências de transformações de depósitos judiciais em pagamentos definitivos, mas nesse caso os débitos não fazem parte da transação. Há ainda transações com

---

<sup>1239</sup> Grupo Galois (cláusula 8ª, § 1º), Grupo Trombettas (cláusula 10), Viação Piracicabana (cláusulas 2.1.1 e 4.1), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 2.7.1) e Grupo Ruas (cláusulas 3.2 e 3.2.1).

<sup>1240</sup> Comp Line (cláusula 8ª, § 2º) Superpesa (cláusula 3.8) (cláusula 3.11) Marbrasa (cláusula 3.11) e Ribeiro Engenharia (cláusula 3.9) e Express (cláusula 3.6).

<sup>1241</sup> Grupo Araújo (cláusula 3.4.3), Grupo Sete (cláusula 7ª) Valpasa (cláusula 7ª) e Vinícola Perini (cláusula 6ª, parágrafo primeiro).

<sup>1242</sup> GAP (Cláusula 8ª, VI).

<sup>1243</sup> Cláusula 3.1.1.

<sup>1244</sup> Cláusula 3.2.

<sup>1245</sup> Cláusulas 3.2 e 3.3.

<sup>1246</sup> Cláusula 9ª, §§ 1º e 4º.

<sup>1247</sup> Cláusula 7ª.

<sup>1248</sup> Cláusula 6ª.

<sup>1249</sup> Gama Mineração S.A. (cláusula 1ª, §§ 2º e 3º).

cláusula de aproveitamento de valor depositado em contas vinculadas a processos de recuperação judicial,<sup>1250</sup> de desapropriação<sup>1251</sup> e de revisão de parcelamento,<sup>1252</sup> para quitar com desconto determinados débitos.<sup>1253</sup> Na transação do grupo Trombettas, os depósitos utilizados foram realizados por um terceiro, pessoa física, que foi incluída como interveniente anuente.<sup>1254</sup> Nesses casos, como são valores que não estão em posse da Fazenda Nacional, dá-se o mesmo tratamento dispendido às quantias em dinheiro, uniformidade que atende a igualdade, uma vez que a lei não autoriza diferenciações de acordo com a forma de quitação.

### 6.3.2.5 Cláusulas de precatórios concretos

Foram identificadas cláusulas que versam sobre pagamento mediante cessão de direitos precatórios,<sup>1255</sup> não necessariamente federais.

No caso da transação do Grupo Ruas<sup>1256</sup> e da Viação Piracicabana,<sup>1257</sup> são incluídos precatórios municipais e a Fazenda Nacional assumiu o compromisso de não se opor à habilitação das proponentes em acordos para recebimento antecipado e as proponentes não se oporiam à habilitação da Fazenda Nacional nesses acordos, no caso de rescisão da pactuação. Foi previsto o dever de promover o pagamento de eventual saldo devedor, se o precatório for insuficiente. No caso da Viação Piracicabana, foi estabelecido que o pagamento de parcelas extraordinárias, chamadas de “parcelas-balão”, seria feito com os valores de precatórios dados em garantia.<sup>1258</sup> Trata-se de tratamento específico compatível com a distinção autorizada pela lei.

---

<sup>1250</sup> Usina Santa Rosa (cláusula 3.1.3 e 3.1.4) e Triunfo (cláusula 3ª, § 3º).

<sup>1251</sup> Grupo Trombettas (cláusulas 9ª e 10).

<sup>1252</sup> Boa Viagem (cláusula 3ª, § 3º).

<sup>1253</sup> Grupo Trombettas (cláusulas 9ª e 10).

<sup>1254</sup> Cláusula 12.

<sup>1255</sup> Usina Santa Rosa (cláusula 3.1.5), Grupo Ruas (cláusula 4.1), Viação Piracicabana (cláusula 5), Andrade Guedes (cláusula 11), Cerealista Superior (cláusula 5ª) e Sustentare (cláusula 3.3.2.1.1),

<sup>1256</sup> Cláusula 4.5.

<sup>1257</sup> Cláusula 5.

<sup>1258</sup> Cláusula 2.1.5.

Outras transações preveem a utilização apenas parcial do precatório. Esse é o caso do acordo da Construtora Andrade Guedes,<sup>1259</sup> que tem o compromisso de utilizar percentuais de precatório ou RPV federal, estadual ou municipal durante a vigência do acordo no prazo de um dia útil do recebimento para amortizar as parcelas em ordem decrescente de vencimento, sem dispensa do pagamento da parcela mensal. De modo parecido, na transação da Sustentare, foi prevista a utilização de parte do crédito de precatório depositado pelo Município de São Paulo para quitar uma parcela específica, se possível o levantamento dos valores não comprometidos com o plano de recuperação judicial em 6 (seis) meses.<sup>1260</sup> Como se verificou, são comuns as cláusulas com previsões de que valores de eventuais precatórios sejam destinadas à transação. Entretanto, como os precatórios aqui abordados são específicos e estão no horizonte dos devedores, a lei admite esses tratamentos específicos, desde que o mesmo tipo de previsão seja assegurada aos demais devedores.

Por sua vez, na transação da Marbrasa, houve previsão de desistência de aproveitamento administrativo de crédito homologado, referente a processo judicial, para realização de sua execução judicial para obter precatório a ser cedido a União.<sup>1261</sup> Embora essa seja uma possibilidade, é cabível a cessão de crédito sem precatório. Assim, se negada tal alternativa, resta configurada ofensa à igualdade por aplicação desuniforme da lei, a qual, entretanto, não pode ser afirmada pela ausência de divulgação dos termos recusados pela Fazenda.

Há ainda cláusulas versando sobre outras questões de precatórios. Na transação da Cerealista Superior, uma das disposições indica que não há reconhecimento do valor informado pelo contribuinte referente ao precatório, pois a apuração deve ser feita nos autos próprios.<sup>1262</sup> No caso da Triunfo, há uma cláusula indicando que o acordo não abrange valores objeto de liquidação em precatório especificado.<sup>1263</sup> No acordo do Grupo Hospital José Alberto Maia, há reconhecimento de precatório bloqueado e que caberá aos devedores peticionar informando quitação dos débitos para liberação da garantia, que é

---

<sup>1259</sup> Cláusula 11.

<sup>1260</sup> Cláusula 3.3.2.1.1.

<sup>1261</sup> Cláusula 3.7.1.

<sup>1262</sup> Cláusula 5ª, parágrafo primeiro.

<sup>1263</sup> Cláusula 3ª, § 6º.

condicionada à inexistência de outras inscrições.<sup>1264</sup> Essas cláusulas apenas versam sobre as situações concretas no espaço assegurado pelo ordenamento, em compatibilidade com a igualdade, à exceção dessa última. A lei não autoriza condicionar o levantamento de qualquer garantia a inscrições não contempladas pela transação, o que foge ao escopo da transação. Nesse caso, não se verifica o fundamento normativo apto a sustentar tal exigência, o que se considera uma quebra da isonomia.

#### 6.3.2.6 Utilização de crédito federal sem menção a precatório

Na transação de Cerealista Superior,<sup>1265</sup> foi previsto o dever de utilização integral de crédito restituído administrativamente pela Receita Federal, com solicitação a PGFN para emitir DARF após o recebimento, para quitar parcelas vencidas e as vincendas com vencimento mais recente. Os valores, portanto, deveriam ser recebidos, não sendo possível realizar uma simples compensação.

Por outro lado, a transação do Frigorífico Nicolini<sup>1266</sup> dá a entender de que uma simples compensação é possível. Foi assumida a obrigação de utilizar crédito discutido em procedimento administrativo federal para quitar uma dívida judicializada e, na hipótese de excesso, utilizar do saldo para amortizar as parcelas devidas. O acordo da Bonanza,<sup>1267</sup> por sua vez, prevê expressamente uma compensação, ao se estabelecer a possibilidade de aproveitamento de crédito perseguido em ação judicial ou demanda administrativa, inclusive crédito proveniente da ação sobre exclusão de ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS, desde que haja renúncia à pretensão de restituição judicial ou administrativa. Na transação da Pernambuco Química, foi assegurado o aproveitamento de valores pagos no parcelamento anterior que foram rejeitados na consolidação, a depender de formulação de pedido de restituição a ser elaborado.<sup>1268</sup> De forma parecida, no acordo da Ferragens 3F há a concordância

---

<sup>1264</sup> Cláusula 13, § 2º.

<sup>1265</sup> Cláusula 6ª.

<sup>1266</sup> Cláusula 8º, parágrafo único.

<sup>1267</sup> Cláusula 4ª.

<sup>1268</sup> Cláusula 1ª, § 5º.

em utilizar créditos de pagamentos da Lei n.º 12.966/2014 ainda não aproveitados, bem como os de restituição administrativa e judicial.<sup>1269</sup>

Em alguns casos, portanto, a compensação é assegurada e em outros, não, sem que tenha sido identificado um critério discriminatório apto a explicar a diferença. Por essa razão, considera-se que a diversidade injustificada de tratamentos não se compatibiliza com a igualdade.

#### 6.3.2.7 Utilização de crédito de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL assegurada pelo PERT

Na transação da Fazenda Milano, uma das questões tratadas foi a permanência do contribuinte no PERT, regime estabelecido pela Lei n.º 13.496/2017 e que assegurava a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL.<sup>1270</sup> O contribuinte impetrou mandado de segurança e a Fazenda reconheceu a sua procedência, sob a condição de o contribuinte desistir da demanda judicial. Por isso, a transação dispôs da utilização desses créditos,<sup>1271</sup> embora, à época, a lei não tratasse dessa possibilidade, nem a autorizando nem a proibindo. Diante da abertura da lei em relação às formas de quitação e considerando que a razão da utilização desses créditos foi expressamente fundamentada, não houve prejuízo à igualdade.

#### 6.3.2.8 Utilização de recebíveis de terceiros

Na transação do Club de Regatas Vasco da Gama,<sup>1272</sup> foram previstas parcelas variáveis com utilização de 5% (cinco por cento) da receita líquida de alienação de imóveis, de remuneração por performance (prêmio) em campeonatos, de luvas por contrato de cessão de direitos de imagem e sons de campeonatos, de cessão onerosa de direitos econômicos de esportistas, inclusive indicando alguns atletas, cujos nomes foram suprimidos. A utilização

---

<sup>1269</sup> Cláusula 3.1.iii.

<sup>1270</sup> Cláusula terceira, parágrafo primeiro.

<sup>1271</sup> Cláusula 3ª, § 3º.

<sup>1272</sup> Cláusula 2.2.6.

desses créditos é possível diante da diversidade de formas de quitação admitida pela lei.

### 6.3.3 Garantias

#### 6.3.3.1 Percentual de caucionamento de débitos

Há transações que estipulam a necessidade de que as garantias sejam superiores ao valor da dívida sem desconto. Em dois acordos, as garantias devem representar pelo menos 130% (cento e trinta por cento) da dívida sem descontos<sup>1273</sup> e, em outro, 120% (cento e vinte por cento).<sup>1274</sup> Como não foi identificada nem o fundamento legal desse tratamento diferenciado e mais oneroso para determinados devedores, nem os critérios discriminatórios que o justifiquem, conclui-se pela violação da igualdade.

#### 6.3.3.2 Formalização de garantias

As garantias apresentadas são formalizadas de diferentes maneiras: via penhora em execução fiscal;<sup>1275</sup> registro de hipoteca;<sup>1276</sup> alienação fiduciária;<sup>1277</sup> penhor;<sup>1278</sup> fiança;<sup>1279</sup> registro no INPI de gravame sobre marcas;<sup>1280</sup> recebíveis de terceiros;<sup>1281</sup> apólice;<sup>1282</sup> e cessão de precatórios.<sup>1283</sup> Há ainda casos de

<sup>1273</sup> Norte Buss (cláusula 8.1.5) e Sustentare (cláusula 4.5).

<sup>1274</sup> Progen (cláusula 4.2).

<sup>1275</sup> Atlântica (cláusula 4.2), Bimbo (cláusula 4.2), Braminex (cláusula 4.3), Marbrasa (cláusula 4.2), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 4.2), Ferragens 3F (cláusula 6.2), Unimed Petrópolis (cláusula 16<sup>a</sup>, VI), Ribeiro Engenharia (cláusula 4.2), GME (cláusula 4.1) e Grupo Ruas (cláusula 5.3), Royal Fic (cláusula 4.2), Ello Correntes (cláusula 15, § 1<sup>o</sup>), Metalúrgia Buzin (cláusula 9<sup>a</sup>), <sup>1276</sup> Boi Bom (cláusula 14), Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 12, § 3<sup>o</sup>), Comp Line (cláusula 10), Grupo Disbrave (cláusula 11), Sanave (cláusula 14<sup>a</sup>, § 1<sup>o</sup>), Superpesa (cláusula 4.4), CAARJ (cláusula 4.1.1), Mopi (cláusula 4.1.1), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 3.2.3), Abengoa (cláusula 5.1), Vetorial Siderurgia (cláusula 4.2), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 4.1), Globoaves (cláusula 7<sup>a</sup>, parágrafo único), Embalagem Carton Pack (cláusula 6<sup>a</sup>), Marlon Bonilha (cláusula 9<sup>a</sup>), Metalúrgia Buzin (cláusula 14) e Metalúrgica Riosulense (cláusula 7<sup>a</sup>).

<sup>1277</sup> Grupo Sete (cláusula 12<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>)

<sup>1278</sup> Grupo Galois (cláusula 12) e Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 8.1.3).

<sup>1279</sup> Plaster (cláusula 4.1).

<sup>1280</sup> Grupo Galois (cláusula 11) e Abril Comunicações (cláusula 4.1).

<sup>1281</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 12, § 1<sup>o</sup>, Anexo III, 2) e Progen (cláusula 4.1.1 e 4.1.2).

<sup>1282</sup> Grupo Ruas (cláusula 5.4), Viação Piracicabana (cláusula 7.1.2).

<sup>1283</sup> Usina Santa Rosa (cláusula 4.1).

manutenção de garantias existentes<sup>1284</sup> e situações em que não foi exigida garantida.<sup>1285</sup> Em algumas, há a previsão de que um anexo da transação serve como termo de penhora e será levado para homologação judicial nas execuções fiscais de débitos listados em um dos anexos.<sup>1286</sup> Na transação do Grupo Trombetas, há a fixação do prazo de 10 (dez) dias para a União concordar judicialmente com a oferta de bens à penhora.<sup>1287</sup> Há ainda prazos de petições para ofertar bens à penhora e de 10 (dez) dias para protocolar requerimento administrativo de antecipação de garantia relativa a inscrições específicas.<sup>1288</sup>

A apresentação de diferentes tipos de garantias é possível e compatível com a igualdade. Entretanto, observa-se que elas se concretizam judicial ou extrajudicialmente. As opções, por uma maneira ou por outra, podem implicar custos diferentes para contribuintes que oferecem os mesmos tipos de garantias, sem que haja um critério discriminatório objetivo que os justifiquem. Dessa forma, vislumbra-se violação à igualdade, sob esse aspecto. Nos casos em que o gravame é registrado extrajudicialmente, os acordos mencionam, de forma homogênea, que os custos cabem aos devedores.<sup>1289</sup> Trata-se de tratamento possível e, dentro desse grupo, a uniformidade é compatível com a isonomia.

Foram identificados sete prazos para formalização das garantias. O mais comum é o de 30 (trinta) dias,<sup>1290</sup> mas há também prazo de 10 (dez),<sup>1291</sup> 45

<sup>1284</sup> Grupo Sete (cláusula 12<sup>a</sup>, § 2º), Grupo Trombetas (cláusula 4<sup>a</sup>, VII), Fainor (cláusula 10<sup>a</sup>) e Grupo Sete (cláusula 3<sup>a</sup>), GAP (cláusula 18), Cantareira (cláusula 6<sup>a</sup>), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 17), Cerealista Superior (cláusula 5<sup>a</sup>), Venícola Perini (cláusula 15), Grupo Hospital José Alberto Maia (cláusula 13, § 2º). Construtora Andrade Guedes (cláusula 13), Geosistemas (cláusula 8<sup>a</sup>), Colégio Santa Maria (cláusula 14<sup>a</sup>), GMAB Participações (cláusula 14), Carne Keijo (cláusula 14), Pernambuco Química (cláusula 14), Saraiva Equipamentos (cláusula 14), Saraiva Transportes (cláusula 14).

<sup>1285</sup> Kenerson, Gama Mineração, Mococa, Massa Falida de Telos, Bonanza, Provider, Fazenda Milano, Quesalon, Centro Educacional do Nordeste, Boa Viagem, Diniz Engenharia, Porto do Recife, Indústria Química Farmacêutica Nacional S/A, Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano e Município de Patos.

<sup>1286</sup> Grupo Sete (Cláusula 23, parágrafo único) e Mafrial (cláusula 22).

<sup>1287</sup> Grupo Trombetas (cláusula 19, § 3º).

<sup>1288</sup> Triunfo (cláusula 5<sup>a</sup>).

<sup>1289</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 16), Grupo Sete (cláusula 12<sup>a</sup>, § 3º), Abengoa (cláusula 5.2), Ello Correntes (cláusula 17) e Metalúrgia Buzin (cláusula 14).

<sup>1290</sup> Boi Bom (cláusula 15), Atlântica (cláusula 4.2), Bimbo (cláusula 4.2), Braminex (cláusula 4.3), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusulas 4.2 e 8.1.3), Ferragens 3F (cláusula 6.2), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 4.2), Unimed Petrópolis (cláusula 16<sup>a</sup>, VI), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 4.2), Marbrasa (cláusula 4.2), Ribeiro Engenharia (cláusula 4.2), Sustentare (cláusula 4.2), Abril Comunicações (cláusula 4.3), HM Hotéis e Turismo (cláusula 3.3), Dibute (cláusula 3.2), Usina Santa Rosa (cláusula 4.2), IESA (cláusula 3.3), Norte Buss (cláusula 4.2), Progen (cláusula 4.5), Royal Fic (cláusula 5.2), Vetorial Siderurgia (cláusula 4.2) e Globoaves (cláusula 7<sup>a</sup>, parágrafo único).

<sup>1291</sup> Metalúrgica Riosulense (cláusula 7<sup>a</sup>) e Triunfo (cláusula 4<sup>a</sup>).

(quarenta e cinco),<sup>1292</sup> 60 (sessenta),<sup>1293</sup> 90 (noventa),<sup>1294</sup> 120 (cento e vinte)<sup>1295</sup> e 180 (cento e oitenta) dias.<sup>1296</sup> Há ainda casos em que o período não foi assinalado.<sup>1297</sup> Não se identificou um critério que permita explicar a concessão de prazos tão distintos, de modo que, ainda que seja possível a previsão de diferentes prazos, diante da discricionariedade atribuída pela lei, não foi possível identificar a pertinência desses tratamentos, o que significa prejuízo à igualdade.

Registra-se, ainda, que a manutenção de garantias prevista nos termos de transação está em conformidade com o posicionamento do STJ em sede de recursos repetitivos de que constringências de bloqueio de valores ocorridas antes da concessão de parcelamentos devem ser mantidas.<sup>1298</sup> Nessa situação, é assegurada a possibilidade de substituição do bloqueio por outra garantia, a depender das circunstâncias do caso concreto.

### 6.3.3.3 Redução significativa de garantia

A disciplina sobre reforço ou substituição no caso de redução significativa do valor de bens oferecidos em garantia aparece em 18 (dezoito) acordos do universo analisado, sendo 9 (nove) dentre os 16 (dezesesseis) termos da 1ª Região,<sup>1299</sup> 8 (oito) dos 12 (doze) da 4ª Região,<sup>1300</sup> além de 1 (um) do total de 24 (vinte e quatro) acordos da 3ª Região.<sup>1301</sup> Nenhuma cláusula desse tipo foi

<sup>1292</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 12, § 3º), Grupo Sette, Comp Line (cláusula 18), Grupo Disbrave (cláusula 19) e Marlon Bonilha (cláusula 15, VIII).

<sup>1293</sup> Boi Bom (cláusula 7º, XII), Comp Line (juntada de contrato), Sanave (cláusula 14ª, § 1º), Superpesa (cláusula 4.5), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, IV), Metalúrgica Buzin (cláusula 15, II), Grupo Via (cláusula 15ª).

<sup>1294</sup> Grupo Galois (cláusula 12, parágrafo segundo), Mopi (cláusula 4.1.2), Abengoa (cláusula 5.2), Grupo Ruas (cláusula 5.3.1), Braminex (cláusula 4.2), Metalúrgica Buzin (cláusula 15, II) e Grupo Ruas (cláusula 5.3.1).

<sup>1295</sup> Grupo Sete (cláusula 12ª, § 2º), CAARJ (cláusula 4.1.2) e Viação Piracicabana (cláusula 10.1.3).

<sup>1296</sup> e Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 3.2).

<sup>1297</sup> Valpasa (cláusula 16).

<sup>1298</sup> BRASIL. STJ. REsp 1696270 MG. Primeira Seção. Relator: Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, Sessão de 08/06/2022. DJe de 14/06/2022.

<sup>1299</sup> Boi Bom (cláusula 17), Grupo Via (cláusula 10ª), Sabino de Oliveira Comércio e Navegação (cláusula 17ª), Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 15), Grupo Disbrave (cláusula 16), Grupo Trombetta (cláusula 23), Grupo Sete (cláusula 18), Comp Line (cláusula 15) e Mafrial (cláusula 18).

<sup>1300</sup> Globoaves (cláusula 10, parágrafo único), Marlon Bonilha (cláusula 13), Frigorífico Nicolini (cláusula 15), Embalagem Carton Pack (cláusula 10), Metalúrgica Buzin (cláusula 13), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 20), Valpasa (cláusula 19) e Venícola Perini (cláusula 18).

<sup>1301</sup> GAP (cláusula 20).



identificada nas transações da 2ª e da 5ª Região. Na maioria dos acordos nos quais aparece tal disciplina e em que se especifica os bens ofertados, a garantia contempla bens imóveis, móveis ou bem de natureza descrita em anexo não disponibilizado. Há várias pactuações, como as da 3ª Região, que também contemplam imóveis em garantia, mas que não possuem uma cláusula sobre redução significativa.

O teor dessa disposição não é uniforme nacionalmente, havendo diferentes percentuais de perecimento, depreciação ou deterioração para caracterizar redução significativa, assim como distintas consequências e prazos. Em 16 (dezesesseis) casos, a redução significativa do bem é descrita como a deterioração de mais de 20% (vinte por cento),<sup>1302</sup> enquanto em 2 (dois) o percentual é de 30% (trinta por cento).<sup>1303</sup> Em 15 (quinze) cláusulas, a redução superior ao percentual acordado exige a substituição ou reforço, conforme critério da PGFN.<sup>1304</sup> Já em 3 (três) transações, a redução superior ao percentual pactuado exige a substituição, devendo haver o reforço apenas em caso de deterioração em nível inferior.<sup>1305</sup> Em 12 (doze) acordos, o prazo para substituição ou reforço é de 30 (trinta) dias,<sup>1306</sup> enquanto em dois é de 15 (quinze) dias,<sup>1307</sup> em outros dois é de 45 (quarenta e cinco) dias,<sup>1308</sup> em um é de 60 (sessenta) dias<sup>1309</sup> e em outro é de 90 (noventa) dias.<sup>1310</sup> Observa-se uniformidade entre os acordos celebrados no âmbito da 4ª Região, todos com

---

<sup>1302</sup> Paulo Afonso Costa (cláusula 17), Grupo Via (cláusula 12), Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 15, parágrafo único), Grupo Trombettas (cláusula 23), Grupo Sete (cláusula 18), Comp Line (cláusula 15), Grupo Disbrave (cláusula 16, parágrafo único), Mafrial (cláusula 18), Globoaves (cláusula 10, parágrafo único), Marlon Bonilha (cláusula 13, parágrafo único), Frigorífico Nicolini (cláusula 15, parágrafo único), Embalagem Carton Pack (cláusula 10, parágrafo único), Metalúrgica Buzin (cláusula 13, parágrafo único), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 20, parágrafo único), Valpasa (cláusula 19, parágrafo único) e Venícola Perini (cláusula 18 parágrafo único).

<sup>1303</sup> Sanave (cláusula 17ª, parágrafo único) e GAP (cláusula 20, parágrafo único).

<sup>1304</sup> Boi Bom (cláusula 17), Sanave (cláusula 17ª), Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 15), Grupo Trombettas (cláusula 23), Grupo Sete (cláusula 18), Mafrial (cláusula 18), GAP (cláusula 20), Globoaves (cláusula 10), Marlon Bonilha (cláusula 13), Frigorífico Nicolini (cláusula 15), Embalagem Carton Pack (cláusula 10), Metalúrgica Buzin (cláusula 13), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 20), Valpasa (cláusula 19) e Venícola Perini LTDA (cláusula 18).

<sup>1305</sup> Grupo Via (cláusula 12), Comp Line (cláusula 15) e Grupo Disbrave (cláusula 16).

<sup>1306</sup> Boi Bom (cláusula 17), Grupo Via (cláusula 12), Grupo Trombettas (cláusula 23), GAP (cláusula 20), Globoaves (cláusula 10), Marlon Bonilha (cláusula 13), Frigorífico Nicolini (cláusula 15), Embalagem Carton Pack (cláusula 10), Metalúrgica Buzin (cláusula 13), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 20), Valpasa (cláusula 19) e Venícola Perini (cláusula 18).

<sup>1307</sup> Comp Line (cláusula 15) e Grupo Disbrave (cláusula 16).

<sup>1308</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 15) e Mafrial (cláusula 18).

<sup>1309</sup> Sanave (cláusula 17).

<sup>1310</sup> Grupo Sete (cláusula 18).

fixação de percentual de 20% (vinte por cento) e prazo de 30 (trinta) dias para substituição ou reforço a critério da PGFN, regras que constituem o padrão mais comum nacionalmente.

O prazo mais amplo, de 90 (noventa) dias, está na transação do Grupo Sete,<sup>1311</sup> que contemplou cerca de 68 (sessenta e oito) milhões de reais de créditos tributários, e o menor, de 15 (quinze) dias, aparece nas transações do Grupo Disbrave,<sup>1312</sup> que contemplou cerca de 272 (duzentos e setenta e dois) milhões de reais de créditos, e da Comp Line Informática LTDA,<sup>1313</sup> de cerca de 73 (setenta e três) milhões de reais. Chama a atenção que as pactuações com menor prazo para reforço ou substituição de garantia contemplem valores maiores do que a de maior prazo, embora não seja possível traçar nenhuma relação entre o período para substituição e reforço e o valor da dívida sem descontos.

Na transação celebrada pela Mafrial, que contém uma cláusula sobre redução significativa, também há uma disposição no sentido de que se for apurada insuficiência superveniente da garantia, a PGFN pode pedir complementação, sob pena de rescisão.<sup>1314</sup>

Como as cláusulas não justificam os percentuais, prazos e consequências mais benéficos para uns e mais onerosos para outros em relação ao padrão nacional, é inviável considerar atendida a isonomia, especialmente para as situações em que há exigência de reforço em qualquer percentual inferior a 20% (vinte por cento).

#### 6.3.3.4 Demonstração de suficiência de garantia

Foram identificadas diferentes periodicidades para demonstrar que as garantias permanecem suficientes: 6 (seis) meses em uma transação,<sup>1315</sup> anualmente noutras duas<sup>1316</sup> e a cada 3 (três) anos em três acordos.<sup>1317</sup> Essa falta de uniformidade, sem um critério discriminatório objetivo que justifique

---

<sup>1311</sup> Cláusula 18ª.

<sup>1312</sup> Cláusula 2ª.

<sup>1313</sup> Cláusula 15.

<sup>1314</sup> Cláusula 15, § 2º.

<sup>1315</sup> Sustentare (cláusula 4.5).

<sup>1316</sup> Grupo Ruas (cláusula 5.5.1) e Viação Piracicabana (cláusula 7.4)

<sup>1317</sup> Grupo Sete (cláusula 20ª), Mafrial (cláusula 20) e Royal Fic (cláusula 6.1.9).

esses tratamentos diferenciados, e o fato de que esse tipo de cláusula aparece em poucos acordos representam prejuízo à igualdade.

#### 6.3.3.5 Renúncia à discussão judicial de excesso de garantia e liberação

Uma cláusula de renúncia expressa à discussão sobre excesso de garantia em qualquer processo judicial aparece em duas transações da 1ª Região.<sup>1318</sup> Pactuação similar consta em acordo da 3ª Região, referente a uma execução fiscal específica, cuja garantia formalizada abrangia também outros débitos, alheios àquele processo.<sup>1319</sup> Em outras transações, em que se concorda com a realização do mesmo tipo de expediente para concentrar as penhoras em uma única execução fiscal, essa renúncia parece inerente. Essa uniformidade de tratamento em relação a essa exigência, que é possível diante do espaço outorgado às autoridades administrativas, é compatível com a igualdade. Apesar disso, considerando que a lei foi alterada para deixar de exigir garantia no caso de impossibilidade material, eventual excesso poderia ser questionado com base na inteligência da nova disposição legal, no caso de recusa administrativa em liberar o e excedente.

A possibilidade de requerer a liberação de bens indisponibilizados ou penhorados, à medida que a quitação se realizar, considerando o passivo sem desconto, consta em transações da 1ª Região.<sup>1320</sup> Algumas delas contém a cláusula de renúncia à discussão judicial de excesso em processo judicial, o que indica que essa abdicação não afasta a discussão administrativa. No âmbito da 2ª Região, há acordos com a estipulação de que haverá revisão das garantias para liberar eventual excesso levando em consideração o passivo sem desconto.<sup>1321</sup> Em um deles, há ainda a disposição de que a liberação será iniciada a partir dos seguros garantias e depois da penhora dos imóveis.<sup>1322</sup> Já em uma transação da 4ª Região,<sup>1323</sup> há a possibilidade de liberação de excesso,

<sup>1318</sup> Grupo Sete (cláusula 22ª) e Mafrial (cláusula 15).

<sup>1319</sup> Ello Correntes (cláusula 15, § 1º).

<sup>1320</sup> Grupo Disbrave (cláusula 3ª, § 7º), Araújo (cláusula 5.1.12), Grupo Sete (cláusula 4ª, § 6º) e Mafrial (cláusula 4ª, § 7º).

<sup>1321</sup> Atlântica (cláusula 4.3), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 4.3), Bimbo (cláusula 4.3), Braminex (cláusula 4.4), CAARJ (cláusula 4.3), Ferragens 3F (cláusula 6.3), Mopi (cláusula 4.3), Marbrasa (cláusula 4.3) e Ribeiro Engenharia (cláusula 4.3).

<sup>1322</sup> Bimbo (cláusula 4.3.1).

<sup>1323</sup> Venícola Perini LTDA. (cláusula 5ª, VII).

caso novas avaliações apresentadas em execução fiscal indiquem aumento do valor garantido. Embora todas assegurem essa possibilidade de liberação de garantia, a discrepância referente aos momentos de sua realização, sem a indicação de um critério discriminatório apto a justificar esses tratamentos diferenciados, prejudica o atendimento à igualdade.

#### 6.3.3.6 Possibilidade de substituição

A possibilidade de substituição de garantias consta expressamente em determinados acordos.<sup>1324</sup> Trata-se apenas de replicação do comando legal, de modo que não há tratamento diferenciado. Essa uniformidade é compatível com a isonomia em sua dimensão formal, pois assegura a aplicação da lei para todos.

#### 6.3.3.7 Possibilidade de alienação de garantias

Alguns casos abordam expressamente a possibilidade de alienação das garantias. Parte dos acordos possuem cláusulas mais genéricas,<sup>1325</sup> enquanto outros indicam que a alienação de garantias deve ser sempre revertida à quitação da dívida, havendo ainda outras mais específicas.<sup>1326</sup> Nesses casos, a União deve figurar como interveniente-anuente, a quem o adquirente deve pagar diretamente os valores.<sup>1327</sup> Outras pactuações admitem a possibilidade de alienar imóveis em valor não inferior ao da avaliação para quitar as dívidas mediante prévia ciência da União, e preveem que se a quantia obtida não for suficiente para quitar a dívida, a amortização se faz a partir das últimas parcelas.<sup>1328</sup> A diferença entre previsões mais detalhadas e outras mais genéricas não prejudica o atendimento da igualdade, desde que possam ser observadas em relação a todos os transatores.

---

<sup>1324</sup> Grupo Sete (cláusula 21<sup>a</sup>), Grupo Disbrave, Mafrial (cláusula 21), Sanave (cláusula 16<sup>a</sup>), Sustentare (cláusula 4.5.2), GME (cláusula 4.2), Norte Buss (cláusula 4.4), Royal Fic (cláusula 4.3), Progen (cláusula 4.6).

<sup>1325</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 4<sup>a</sup>, X), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 3.4.2) e Colégio Santa Maria (cláusula 14<sup>a</sup>),

<sup>1326</sup> Grupo Galois (cláusula 8<sup>a</sup>, parágrafo segundo) e Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 3.4),

<sup>1327</sup> HM Hotéis e Turismo (cláusula 4.5), Dibute (cláusula 4.2), IESA (cláusula 4.2), Grupo Ruas (cláusula 6.1.31), Viação Piracicabana (cláusula 6.2), Globoaves (cláusula 11, parágrafo único).

<sup>1328</sup> Braminex (cláusula 4.6.3), Marbrasa (cláusula 4.4.3), e Ribeiro Engenharia (cláusula 4.3.3).

Determinados acordos expressamente exigem a substituição das garantias alienadas, sem ressalvas.<sup>1329</sup> Também há previsão de que a substituição é necessária apenas se a alienação se der em valor inferior à avaliação ou se não houver aprovação do juízo da recuperação judicial.<sup>1330</sup> Também foi identificada a exigência de substituição, no caso de alienação, por depósito em dinheiro.<sup>1331</sup> Como não foi identificada a razão dessas exigências diferenciadas que implicam tratamentos mais gravosos, nem os critérios discriminatórios que a justifiquem, não se considera atendida a igualdade.

#### 6.3.3.8 Desapropriação de garantias

Foram identificadas cláusulas sobre desapropriação de garantias.<sup>1332</sup> O teor de todas é igual: a União fica constituída como procuradora do proprietário, com poderes para receber indenização paga pelo desapropriante, enquanto a devedora e a interveniente anuente, caso presente, se obrigam a pagar a diferença. Trata-se de previsão que não concede tratamento privilegiado a determinados contribuintes, uniformidade que é compatível com a isonomia.

#### 6.3.3.9 Afastamento de garantias

Na transação do Grupo Araújo consta cláusula de compromisso de desistência de penhora em razão da suspensão de exigibilidade do crédito transacionado.<sup>1333</sup> O critério adotado, apesar de dizer respeito ao crédito, não guarda relação com o tratamento outorgado. Como em regra a origem da suspensão de exigibilidade das transações é a concessão de parcelamento, condição comum nas transações, admitir a utilização dessa causa para afastar

---

<sup>1329</sup> Comp Line (cláusula 19) e Grupo Disbrave (cláusula 20).

<sup>1330</sup> HM Hotéis e Turismo (cláusula 4.4).

<sup>1331</sup> Venícola Perini (cláusula 5, VI).

<sup>1332</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 14), Grupo Trombetta (cláusula 22), Grupo Sete (cláusula 17<sup>a</sup>), Comp Line (cláusula 14), Grupo Disbrave (cláusula 15), e Mafrial (cláusula 17). Marlon Bonilha (cláusula 12), Frigorífico Nicolini (cláusula 14), Embalagem Carton Pack (cláusula 9<sup>a</sup>) e Metalúrgica Buzin (cláusula 12).

<sup>1333</sup> Grupo Araújo (cláusula 5.1.2).

garantias tornaria impossível exigir garantias na transação. Dessa forma, a justificativa indicada é arbitrária e não atende a isonomia.

Em outros casos, a justificativa para liberação da garantia é coerente com o tratamento estabelecido e levam em consideração a avaliação quanto à suficiência dos bens. No acordo do Grupo Trombettas, consta concordância com o afastamento de contração de parte de depósitos em razão da demonstração da necessidade de quitar outras dívidas, desde que haja pagamento de determinados valores.<sup>1334</sup> Na transação da 3F, há anuência com a liberação de contração de veículos em razão de penhora realizada em determinada execução fiscal.<sup>1335</sup> No caso da Superpesa, a Fazenda concorda com a liberação da indisponibilidade de um bem que é oferecido em garantia.<sup>1336</sup> No da Viação Piracicabana, a penhora realizada sobre bens de uma empresa foi liberada, e esses bens foram substituídos por outros.<sup>1337</sup>

Também há liberação na transação da Cerealista Superior de restrições judiciais sobre veículos e quotas sociais.<sup>1338</sup> Entretanto, esse acordo não menciona a razão pela qual elas são liberadas, limitando-se a apontar o anexo das garantias que são mantidas. Aparentemente, considerou-se que houve suficiência, mas a ausência de indicação do motivo da liberação inviabiliza o atendimento da isonomia.

#### 6.3.4 Honorários

A maioria das transações possuem cláusulas no sentido de que a desistência das ações judiciais não exige o pagamento de honorários.<sup>1339</sup> Em

<sup>1334</sup> Grupo Trombettas (cláusula 15).

<sup>1335</sup> Ferragens 3F (cláusula 4.6).

<sup>1336</sup> Cláusula 4.2.

<sup>1337</sup> Cláusulas 1.6.1 e 1.6.2.

<sup>1338</sup> Cerealista Superior (cláusula 7ª).

<sup>1339</sup> Grupo Via (cláusula 3ª, § 6º), Boi Bom (cláusula 12, parágrafo único), Cata (cláusula 9ª, parágrafo único), Comp Line (cláusula 23, § 1º), Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 7ª, § 2º), Grupo Disbrave (cláusulas 3ª, § 6º e 22, § 1º), Fainor (cláusula 8ª, parágrafo único), Grupo Gran Concursos (cláusula 10, § 1º), Grupo Galois (cláusula 10, § 2º), Grupo Trombettas (cláusula 16, § 1º), Mafrial (cláusula 4ª, § 6º), Sanave (cláusula 13ª, § 2º), Atlântica (cláusula 5.3), Bimbo (cláusula 5.3), Braminex (cláusula 5.3), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 5.4), Marbrasa (cláusula 5.3), Ribeiro Engenharia (cláusula 5.3), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 5.3), Gama Mineração (cláusula 9ª, parágrafo único), GAP (cláusula 16, parágrafo único), GME (cláusula 5.3), HM Hoteis e Turismo (cláusula 6.2.10), IESA (cláusula 5.3), Kenerson (cláusula 13, parágrafo único), Kronos (cláusula 5.3), Mococa (cláusula 8ª, parágrafo único), Norte Buss

alguns casos, há cláusulas que afastam os honorários,<sup>1340</sup> reduzem os valores<sup>1341</sup> ou os incluem na transação,<sup>1342</sup> além de parte das estipulações mencionar somente honorários inscritos em dívida ativa, silenciando a respeito dos não inscritos. Há também fixação de parcelas<sup>1343</sup> e assunção de honorários devidos a Fazenda pelo devedor, no caso de execução.<sup>1344</sup> Os honorários não são expressamente abordados em determinados termos.<sup>1345</sup>

A dispensa de honorários, de forma mais específica ou mais ampla, em regra, não aponta a razão do afastamento, mas somente o contexto. As cláusulas de renúncia ou desistência de honorários em que foi apontada alguma limitação são referentes a: (i) processos não julgados em primeira instância, havendo renúncia por ambas as partes;<sup>1</sup> (ii) a uma ação em fase probatória;<sup>1346</sup> (iii) a uma ação específica, se fixados por causa de desistência exigida pela transação;<sup>1347</sup> (iv) a uma ação rescisória;<sup>1348</sup> e (v) a execuções fiscais e respectivos embargos, cláusula que aparece em duas transações.<sup>1349</sup> Cláusulas com renúncias mais amplas aparecem em dois acordos, sendo que em um consta a abdicação por ambas as partes, que excepciona somente os encargos

---

(cláusula 5.4), Plaster (cláusula 5.3), Sustentare (cláusula 5.4), Usina Santa Rosa (cláusula 5.3), Vetorial Siderurgia (cláusula 5.3), Ello Correntes (cláusula 14, § 2º), Massa Falida de Telos (cláusula 12ª, parágrafo único), Cantareira (cláusula 4ª, parágrafo único), Massa Falida de Emílio Romani (cláusula 11ª, parágrafo único), Cerealista Superior (cláusula 16ª, § 1º), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 15, § 1º), Marlon Bonilha (cláusula 6ª, parágrafo único), Metalúrgica Buzin (cláusula 6ª, parágrafo único), Frigorífico Nicolini (cláusula 7ª, parágrafo único), Valpasa (cláusula 14, § 1º), Venícola Perini (cláusula 13, § 1º), Globoaves (cláusula 17, § 1º), Boa Viagem (cláusula 4ª, parágrafo único), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 4ª, parágrafo único), Construtora Andrade Guedes (cláusula 6ª, parágrafo único), Diniz Engenharia (cláusula 4ª, parágrafo único), GMAB Participações (cláusula 12, parágrafo único), Carne Keijo (cláusula 12, parágrafo único), Município de Patos (cláusula 13, parágrafo único), Saraiva Equipamentos (cláusula 12, parágrafo único) e Saraiva Transportes (cláusula 12, parágrafo único).

<sup>1340</sup> Ferragens 3F (cláusula 7.2), Mopi (cláusula 5.4), Triunfo (cláusula 2ª, § 1º), Porto do Recife (cláusula 4ª, parágrafo único), Provider (cláusula 5ª, parágrafo único), Viação Piracicabana (Cláusula 11.1), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 4ª, parágrafo único), Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 4ª, parágrafo único), Fazenda Milano (cláusula décima oitava, parágrafo único) e Pernambuco Química (cláusula 1ª, § 7º, sem numeração do parágrafo no arquivo).

<sup>1341</sup> Triunfo (cláusulas 2ª, §§ 6º e 7º).

<sup>1342</sup> Carne Keijo (cláusula 1ª, § 3º) e Pernambuco Química (cláusulas 1ª, § 6º).

<sup>1343</sup> Abengoa (cláusula 6.3).

<sup>1344</sup> CAARJ (cláusula 5.5).

<sup>1345</sup> Unimed Petrópolis, Grupo Hospital José Alberto Maia, Boa Viagem, Colégio Santa Maria e INFAN.

<sup>1346</sup> Pernambuco Química (cláusulas 1ª, §§ 6º e 7º, sendo que esse parágrafo está sem numeração no arquivo).

<sup>1347</sup> Mopi (Cláusula 5.4).

<sup>1348</sup> Triunfo (cláusula 2ª, § 1º).

<sup>1349</sup> Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 4ª, parágrafo único) e Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 4ª, parágrafo único).

legais;<sup>1350</sup> e em outro que, além da dispensa, estabelece o compromisso de não requerer condenação em honorários da União em qualquer demanda relativa aos créditos transacionados.<sup>1351</sup>

A Lei n.º 13.988/2020 admite a redução dos encargos legais do art. 1º do Decreto-lei n.º 1.025/1969, que possui natureza, ao menos parcial, de honorários. A redução de parcelas devidas de igual natureza seria, portanto, coerente com a previsão legal. Tal interpretação, de toda forma, não deixa de ser ampliativa, o que é problemático quando se trata de renúncias e a dispensa total não encontra a mesma semelhança.

Em nenhuma dessas transações, a motivação para afastar os honorários consta no acordo, o que, além de pôr em xeque a higidez da dispensa, inviabiliza a concretização da igualdade, pois não é possível conhecer as razões do tratamento diferenciado e a sua replicação para casos semelhantes. Tanto a dispensa quanto a manutenção de honorários aparecem em transações celebradas com devedores em atividade normal e com maiores dificuldades econômicas, como em recuperação judicial, de modo que a situação financeira, por si só, não parece ser um indicativo do fator de diferenciação adotado. Nesses casos, cabe somente a cogitação de que a capacidade de pagamento dos devedores não possibilitava a quitação dos honorários, sem possibilidade de conclusões assertivas.

Já na transação da Porto do Recife, há a indicação de que a dispensa em uma execução fiscal se deu em razão da presença do encargo legal.<sup>1352</sup> O fator de diferenciação adotado reside no objeto, mas não guarda pertinência com o tratamento dispensado, pois em regra todas as execuções fiscais federais possuem tal ônus embutido. Assim, o caso seria de dispensa em todas as execuções fiscais, o que não ocorre.

Chamam ainda atenção as cláusulas que dispensam a União do pagamento de honorários. Isso porque todos os casos são extintos mediante a desistência do devedor e os honorários devem ser pagos pela parte que desistir. Caso haja honorários fixados de forma definitiva em favor de advogados privados a serem pagos pela União, necessariamente se tem uma decisão transitada em

---

<sup>1350</sup> Viação Piracicabana (cláusula 11.1).

<sup>1351</sup> Fazenda Milano (cláusula décima oitava, parágrafo único).

<sup>1352</sup> Porto do Recife (cláusula 4ª, parágrafo único).



julgado e, nesse caso, os débitos tributários sequer poderiam ser objeto de transação, por estarem extintos. Assim, a pertinência desse tipo de cláusula é questionável.

Além das cláusulas de dispensa, em um dos acordos há uma “redução” para 10% (dez por cento) se houver homologação em 90 (noventa) dias, que na verdade é uma fixação de percentual, considerando a ausência de arbitramento pelo juízo judicial, mas que é afastada se não houver a homologação judicial dessa pactuação.<sup>1353</sup> Também se verificou a inclusão de honorários em um acordo, com fixação do montante em 500 (quinhentos) mil no caso de um devedor em recuperação judicial referente a duas ações e com parcelamento em 6 (seis) e 12 (doze) vezes em dois outros.<sup>1354</sup> Nesses casos, os honorários são mantidos, mas há condições diferenciadas para pagamentos. Não é explicitamente apontada a razão para esses tratamentos, mas as cláusulas indicam conter relação com a capacidade de pagamento, o que guarda pertinência com as condições de adimplemento diferenciadas. A compatibilidade com o ordenamento jurídico, por outro lado, é questionável. A Lei n.º 13.988/2020 não versa sobre parcelamento nem fixação de valores honorários. A Portaria PGFN n.º 809/2009 admitia o parcelamento de honorários, mas foi revogada pela Portaria PGFN n.º 457/2016. Dessa forma, não é possível considerar observada a igualdade.

Há, também, uma transação que estabelece que, caso haja execução dos honorários advocatícios sucumbenciais fixados contrariamente à Fazenda Nacional, o devedor se responsabilizará pelo seu pagamento.<sup>1355</sup> Trata-se de transferência de ônus que não explicita o fator de desigualação considerado, nem a justificativa para esse tratamento diferenciado prejudicial ao devedor, o que inviabiliza a observância da isonomia e caracteriza arbitrariedade.

Além disso, a dispensa, a fixação e a inclusão de honorários em transação não aparecem em editais por adesão, o que configura uma vantagem adicional para aqueles que tem direito à transação individual.

---

<sup>1353</sup> Triunfo (Cláusulas 2ª, §§ 6º e 7º)

<sup>1354</sup> Karne Keijo (cláusula 1ª, § 3º).

<sup>1355</sup> CAARJ (cláusula 5.5).

### 6.3.5 Exigências

#### 6.3.5.1 Confissão

As transações possuem cláusulas de confissão dos débitos, na linha do que estabelece a Lei n.º 13.988/2020. A maioria delas faz referência aos efeitos do art. 174, parágrafo único, do CTN, relativos à interrupção da prescrição.<sup>1356</sup> Determinadas transações afirmam que essa confissão se renova a cada pagamento efetuado<sup>1357</sup> e algumas mencionam o propósito de suspender a prescrição e o art. 202 do Código Civil, que trata da interrupção da prescrição.<sup>1358</sup>

---

<sup>1356</sup> Bimbo (cláusula 6.1.9), Braminex (cláusula 6.1.10), CAARJ (cláusula 6.1.3), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 6.1.9), Marbrasa (cláusula 6.1.10), Superpesa (cláusulas 6.1.1 e 6.1.8), Ferragens 3F (cláusula 3.1.ix), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 5.4), Mopi (cláusula 6.1.7), Ribeiro Engenharia (cláusula 6.1.7) Indústria de Papéis Sudeste (cláusulas 6.1.1 e 6.1.7), Cantareira (cláusula 2ª, parágrafo único), Globoaves (cláusula 3ª, parágrafo único), Massa Falida de Telos (cláusula 4ª, parágrafo único), Marlon Bonilha (cláusula 3ª, parágrafo único), Metalúrgica Riosulense (cláusula 3ª, § 3º), Frigorífico Nicolini (cláusula 4ª, parágrafo único), Embalagem Carton Pack (cláusula 3ª, parágrafo único), Metalúrgica Buzin (cláusula 4ª, parágrafo único), Bonanza (cláusula 2ª, parágrafo único), Boa Viagem (cláusula 2ª, parágrafo único), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 2ª, parágrafo único), Provider (cláusula 2ª, parágrafo único), Triunfo (cláusula 2ª, § 3º), Saraiva Equipamentos (cláusula 2ª, parágrafo único), Construtora Andrade Guedes (cláusula 2ª, parágrafo único), Saraiva Transportes (cláusula 2ª, parágrafo único), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 2ª, parágrafo único), Farmácia Lopes e Freitas LTDA (cláusula 2ª, parágrafo único), Fazenda Milano (cláusula 6ª), Quesalon (cláusula 2ª, parágrafo único), Jetlog (cláusula 2ª, parágrafo único), Diniz Engenharia (cláusula 2ª, parágrafo único) Porto do Recife (cláusula 2ª, parágrafo único), Geosistemas (cláusula 2ª, parágrafo único), INFAN (cláusula 2ª, parágrafo único), Colégio Santa Maria (cláusula 2ª, parágrafo único) Grupo Hospital José Alberto Maia (cláusula 2ª, parágrafo único), Sustentare (cláusula 6.1.8), Abril Comunicações (cláusula 8.1.1 e 8.1.2), Plaster (cláusula 6.1.2), Krones (cláusula 7.1.2), GME (cláusula 8.1.2), Usina Santa Rosa (cláusula 7.1.2), Norte Buss (cláusula 6.1.8), Royal Fic (cláusula 6.1.7), Progen (cláusula 8.1.2), Express (cláusula 5.1.7), Vetorial Siderurgia (cláusula 6.1.7), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 7.1), Grupo Via (cláusula 3ª, § 2º), Com Line, Grupo Disbrave (cláusula 3ª, § 2º), Grupo Trombetta (cláusula 2ª, parágrafo único).

<sup>1357</sup> Atlântica (cláusula 6.1.1), Bimbo (cláusula 5.1), Braminex (cláusula 6.1.10), CAARJ (cláusula 6.1.3), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 6.1.9), Ferragens 3F (cláusula 3.1.ix), Sustentare (cláusula 6.1.2), Plaster (cláusula 6.1.2), Krones (cláusula 7.1.1), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 4.1), HM Hotéis e Turismo (cláusula 5.1), GME (cláusula 8.1.1), Dibute (cláusula 5.1), IESA (cláusula 5.1), Norte Buss (cláusula 6.1.2), Royal Fic (cláusula 6.1.7), Progen (cláusula 8.1.1), Express (cláusula 5.1), Grupo Ruas (cláusula 8.1), Vetorial Siderurgia (cláusula 6.1.7), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 7.1), (cláusula 3ª, parágrafo único), Metalúrgica Buzin (cláusula 4ª, parágrafo único), Indústria de Papéis Sudeste (cláusulas 6.1.1 e 6.1.7), Superpesa (cláusulas 6.1.1 e 6.1.8), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 5.4), Mopi (cláusulas 6.1.1 e 6.1.7) Marbrasa (cláusula 6.1.10), , Ribeiro Engenharia (cláusula 6.1.1 e 6.1.7) Sustentare (cláusula 6.1.2), Abril Comunicações (cláusula 8.1.1), GME (cláusula 8.1.1), Usina Santa Rosa (cláusula 7.1.1), Express (cláusula 5.1), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 7.1).

<sup>1358</sup> Grupo Via (cláusula 3ª, § 2º), Comp Line (cláusula 3ª, § 2º), Grupo Disbrave (cláusula 3ª, § 2º), Grupo Sete (cláusula 4ª, § 1º), Mafrial (cláusula 4ª, § 2º).

Há cláusulas que excluem débitos prescritos, direitos reconhecidos em decisões transitadas em julgado e determinados direitos de repetição de indébito.<sup>1359</sup> Não se trata, portanto, de tratamento diferenciado, pois são débitos e direitos alheios à transação. Há, portanto, uniformidade em relação às disposições de confissão de débitos. Aplicam-se, contudo, as considerações feitas na seção 6.2.5.1, no sentido de que a confissão no âmbito da transação tem alcance limitado aos precedentes obrigatórios firmados pelo STJ, trabalhados no tópico 3.2.3.2.

As transações divergem a respeito do prazo em que deve ser protocolada uma petição de confissão nos litígios: há prazos de 10 (dez),<sup>1360</sup> 30 (trinta)<sup>1361</sup> e 90 (noventa)<sup>1362</sup> dias. Não foram identificados fatores discriminatórios, nem fundamentações específicas, para a atribuição desses prazos diferenciados, o que prejudica a concretização da igualdade.

Para além dos débitos, foi identificada uma cláusula de confissão de fatos narrados pela União em incidente de desconsideração de personalidade jurídica.<sup>1363</sup> Em outro caso, há a confissão de que houve alienação de imóvel para frustrar a recuperação de crédito tributário e, para sanar essa situação, o imóvel foi oferecido em garantia.<sup>1364</sup> Trata-se apenas de tratamento específico em relação a questões relativas aos débitos transacionados e à capacidade de pagamento, de modo que não se identifica prejuízo à igualdade.

#### 6.2.5.1 Responsabilidade

Foram identificadas transações por meio das quais pessoas jurídicas devedoras de um mesmo grupo econômico e pessoas físicas relacionadas assumiram a condição de corresponsáveis pelos débitos transacionados. Como fundamentos dessa responsabilização, há reconhecimento de grupo econômico de fato e da solidariedade com base no art. 124, I, CTN,<sup>1365</sup> em razão do

---

<sup>1359</sup> Ferragens 3F (cláusula 7.3) e Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 5.1).

<sup>1360</sup> Sustentare (cláusula 5.2), Produtos Alimentícios Crispetes LTDA, Norte Buss (cláusula 5.2) e Plaster (cláusula 5.2).

<sup>1361</sup> Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 5.2), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 4.2), Royal Fic (cláusula 5.2) e Progen (cláusula 5.2).

<sup>1362</sup> Mopi (cláusula 4.1.2).

<sup>1363</sup> Boi Bom (cláusula 7º, I)

<sup>1364</sup> Grupo Trombettas (cláusula 4ª, IV)

<sup>1365</sup> Grupo Trombettas (cláusula 5ª, III) e Globoaves (cláusula 13, IV).

interesse comum nos fatos geradores,<sup>1366</sup> com fundamento no art. 126, III, do CTN,<sup>1367</sup> na forma do art. 38, § 6º, I e II, da Portaria PGFN n.º 9.917/2020, então vigente. Em alguns casos, a atribuição de responsabilidade se deu com fundamento nos arts. 124, 132, 133,<sup>1368</sup> 135, III,<sup>1369</sup> do CTN, art. 50 do Código Civil; art. 30, IX, da Lei n.º 8.212/1991; arts. 134, III e 135, I, do CTN;<sup>1370</sup> e arts. 124, II, 126, III, 134 e 135 do CTN.<sup>1371</sup> No caso do Frigorífico Nicolini, apenas há a indicação de que a corresponsabilidade reconhecida se dá por haver grupo econômico de fato.<sup>1372</sup>

Houve também reconhecimento de responsabilidade exclusivamente por sucessão, conforme art. 133 do CTN,<sup>1373</sup> em relação a débitos com corresponsabilidade reconhecida judicialmente.<sup>1374</sup> No caso da Bimbo do Brasil, esta não se reconheceu como parte integrante do grupo econômico Firenze/Pão Gostoso, sendo somente interessada na extinção da dívida, por ter sido demandada a responder pelo passivo fiscal com base na sucessão tributária por aquisição de estabelecimento.<sup>1375</sup>

Esses diferentes fundamentos e delimitações de responsabilidade levam em consideração cada situação, o que se mostra compatível com a igualdade.

Há cláusulas no sentido de que a celebração da transação e o apontamento de corresponsáveis nas transações não significam renúncia da União a apontar outros corresponsáveis.<sup>1376</sup> o que assegura tratamento uniforme em relação aos demais contribuintes.

Por outro lado, em determinadas transações, a corresponsabilização ocorreria apenas no caso de sua rescisão.<sup>1377</sup> Esse tratamento diferenciado, contudo, ocorreu sem a devida fundamentação, de modo que não foi possível

<sup>1366</sup> Grupo Disbrave (cláusula 3ª, III) e Fazenda Milano (cláusula décima sétima).

<sup>1367</sup> Grupo Via (cláusula 3ª, § 1º) e Grupo Disbrave (cláusula 3ª, § 1º).

<sup>1368</sup> Norte Buss (cláusula 6.1.1).

<sup>1369</sup> Grupo Trombettas (cláusula 6ª).

<sup>1370</sup> Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 6.1.1) e Superpesa (cláusula 2.1).

<sup>1371</sup> Mafrial (cláusula 4ª, § 1º).

<sup>1372</sup> Frigorífico Nicolini (cláusula 3ª).

<sup>1373</sup> Bimbo (cláusula 6.1.1).

<sup>1374</sup> Grupo Ruas.

<sup>1375</sup> Cláusula 5.1.1.

<sup>1376</sup> Grupo Via (cláusula 3ª, § 3º), Grupo Sete (cláusula 4ª, § 3º), Comp Line (cláusula 3ª, § 2º), Grupo Disbrave (cláusula 3ª, § 3º), Mafrial (cláusula 4ª, § 3º), Braminex (cláusula 6.2) Marbrasa (cláusula 6.2), Ribeiro Engenharia (cláusula 6.2).

<sup>1377</sup> Sustentare (cláusula 6.4).

identificar o critério discriminatório que aponte a razão de seu estabelecimento. Desse modo, conclui-se pela quebra da igualdade.

#### 6.3.5.2 Renúncias, desistências e comunicação da transação

Há transações com cláusulas específicas de renúncias, por meio das quais os devedores abdicam de discussões sobre configuração de grupo econômico,<sup>1378</sup> conflito de competência<sup>1379</sup> e honorários,<sup>1380</sup> além de delimitarem o que não é objeto de renúncia.<sup>1381</sup> Igualmente, há disposições particularizadas sobre desistências dos devedores,<sup>1382</sup> como a referente a aproveitamento administrativo de crédito para que seja obtido precatório a ser cedido a União e a relativa a parcelamentos em vigor.<sup>1383</sup> As renúncias, por si só, versam sobre situações específicas, sem conferir tratamento privilegiado.

Há acordos que tratam de desistência da própria Fazenda em processo de cobrança,<sup>1384</sup> de Recursos Especiais,<sup>1385</sup> bem como da possibilidade de a Fazenda desistir de execuções fiscais<sup>1386</sup> e de honorários.<sup>1387</sup> À exceção dos honorários, essas disposições não conferem vantagens adicionais aos sujeitos passivos. Em alguns casos, como aqueles em que as proponentes da transação não faziam parte do processo, estabeleceu-se que cabia à Fazenda providenciar o peticionamento,<sup>1388</sup> o que não implica tratamento diferenciado, mas apenas procedimento específico considerando a realidade dos autos.

Além de petições de confissão, desistências e renúncias, há cláusulas que estabelecem para o devedor a obrigação de peticionar informando a ocorrência da transação, inclusive em prazo diferente das petições de desistência e renúncias.<sup>1389</sup>

<sup>1378</sup> Grupo Via (cláusula 3ª, § 1º).

<sup>1379</sup> Superpesa (cláusula 1.13).

<sup>1380</sup> Ferragens 3F (cláusula 7.2), Mopi (cláusula 5.4) e Viação Piracicabana (cláusula 11.1)

<sup>1381</sup> Construtora Andrade Guedes (cláusula 8ª, parágrafo único) e Geosistemas (cláusula 6ª, IV).

<sup>1382</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 7ª) e Abengoa (cláusula 6.1), dentre outros.

<sup>1383</sup> Marbrasa (cláusula 3.7.1).

<sup>1384</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 3ª, VI).

<sup>1385</sup> Abengoa (cláusula 6.42) e Colégio Santa Maria (cláusula 12ª).

<sup>1386</sup> Bimbo (cláusula 4.2.2.1) e Braminex (cláusula 4.3.3).

<sup>1387</sup> Pernambuco Química (cláusula 12).

<sup>1388</sup> Grupo Araújo (cláusulas 3.4.3 e 5.1.16.), Grupo Trombetta (cláusula 19, § 3º) e Grupo Ruas (cláusula 8.4).

<sup>1389</sup> Grupo Ruas (cláusula 8.4), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 4.2.) e Express (cláusula 4.2).

Há grande variedade de prazos para protocolo de petições de desistência e renúncia, que variam de 5 (cinco),<sup>1390</sup> 10 (dez),<sup>1391</sup> 30 (trinta)<sup>1392</sup> e 60 (sessenta)<sup>1393</sup> dias, havendo algumas cláusulas sem indicação de período,<sup>1394</sup> e também há diferentes prazos para comunicação da celebração do acordo, de 15 (quinze),<sup>1395</sup> 30 (trinta),<sup>1396</sup> 60 (sessenta),<sup>1397</sup> 120 (cento e vinte)<sup>1398</sup> dias e outras sem fixação.<sup>1399</sup> Não foi identificada a razão pela qual os prazos são diferenciados, o que impede atestar a concretização da igualdade.

Foram identificadas ainda outras exigências de cunho processual: (i) reconhecer procedência de apelação;<sup>1400</sup> (ii) não requerer condenação em honorários da União em qualquer demanda relativa aos créditos

<sup>1390</sup> Grupo Gran Concursos (cláusula 2ª, I) e Metalúrgica Riosulense (cláusula 6ª)

<sup>1391</sup> Superpesa (cláusula 6.1.13), Sustentare (cláusula 5.2), Kronos (cláusula 5.2), IESA (cláusula 3.2), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 6.4), Vetorial Siderurgia (cláusula 5.2),

<sup>1392</sup> Grupo Disbrave (cláusula 3ª, § 5º), Mafrial (cláusula 4ª, § 5º), Bimbo (cláusula 5.2), Braminex (5.2), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 5.2), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 5.2), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 4.3), Express (cláusula 4.3), Gama Mineração S.A., Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 4.2), Abril Comunicações (cláusula 5.2), GME (cláusula 5.2) Norte Buss (cláusula 5.3), Royal Fic (cláusula 5.2), Progen (cláusula 5.2), Fazenda Milano (cláusula primeira, parágrafo segundo) e Usina Santa Rosa (cláusula 5.2).

<sup>1393</sup> José Fornieles Robles (quarto), Mafrial (cláusula 22), Mopi (cláusula 5.2) e Abengoa (cláusula 6.2).

<sup>1394</sup> Gama Mineração, Kenerson (cláusulas 13 e 14), Mococa (cláusulas 9 e 10), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (cláusula 11ª), GMAB Participações (cláusula 12), Carne Keijo (cláusula 12), Pernambuco Química (cláusula 12), Município de Patos (cláusula 13), Colégio Santa Maria (cláusula 12ª), Marlon Bonilha (cláusula 6ª), Frigorífico Nicolini (cláusula 7ª e 9ª), Metalúrgica Buzin (cláusula 6ª), Valpasa (cláusula 14), Venícola Perini (cláusula 13), Grupo Hospital José Alberto Maia (cláusula 11), Boa Viagem (cláusula 4ª), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 4ª), Construtora Andrade Guedes (cláusula 6ª), Diniz Engenharia (cláusula 4ª), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 4ª), Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 4ª), Geosistemas (cláusula 5ª, III), INFAN (cláusula 4ª), Porto do Recife (cláusula 4ª), Provider (cláusula 5ª), Quesalon (cláusula 5ª), Saraiva Equipamentos (cláusula 12), Saraiva Transportes (cláusula 12).

<sup>1395</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 7ª, § 3º).

<sup>1396</sup> Royal Fic (cláusula 5.2), Progen (cláusula 5.2) e Usina Santa Rosa (cláusula 5.2),

<sup>1397</sup> HM Hotéis e Turismo (cláusula 5.3), Dibute (cláusula 5.3) e IESA (cláusula 5.4).

<sup>1398</sup> Viação Piracicabana (cláusula 8.4),

<sup>1399</sup> Kenerson (cláusula 14), Mococa (cláusula 10), Cantareira (cláusula 5ª), Massa Falida de Emílio Romani (cláusula 12ª), Cerealista Superior (cláusula 17ª), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 16), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (cláusula 12ª), GMAB Participações (cláusula 13), Carne Keijo (cláusula 13), Pernambuco Química (cláusula 13), Município de Patos (cláusula 14), Marlon Bonilha (cláusula 7ª), Frigorífico Nicolini (cláusula 9ª), Metalúrgica Buzin (cláusula 7ª), Valpasa (cláusula 15), Venícola Perini (cláusula 14), Grupo Hospital José Alberto Maia (cláusula 12), Boa viagem (cláusula 5ª), Bonanza (cláusula 5ª), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 5ª), Colégio Santa Maria (cláusula 13ª), Construtora Andrade Guedes (cláusula 7ª), Diniz Engenharia (cláusula 5ª), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 5ª), Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 5ª), Fazenda Milano (cláusula décima nona), INFAN (cláusula 5ª), Porto do Recife (cláusula 5ª), Provider (cláusula 6ª), Quesalon (cláusula 6ª), Saraiva Equipamentos (cláusula 13), Saraiva Transportes (cláusula 13) e Triunfo (cláusula 2ª, § 2º).

<sup>1400</sup> Frigorífico Nicolini (cláusula 8ª).

contemplados;<sup>1401</sup> (iii) concordar sobre anuência como modificação de competência para reunião de processos.<sup>1402</sup> O reconhecimento de procedência funciona como uma confissão, o que, apesar de ser problemático, não afeta a igualdade, considerando que há cláusulas de confissão em todos os casos. A segunda parece sem sentido, considerando que os honorários em desistência são sempre contrários a União. Já a terceira é apenas um tratamento específico que não impõe ônus gravosos ou alheios à transação, sendo possível diante da atribuição de competência a União para estabelecer condições nos acordos individuais.

### 6.3.5.3 Alienação, aquisição e constituição de pessoa jurídica

Foram identificadas cláusulas que estabelecem a impossibilidade de alienar qualquer bem ou direito dos envolvidos na transação sem que se comunique à Fazenda.<sup>1403</sup> Esse é o tratamento padrão.

Algumas exigem antecedência mínima de 10 (dez)<sup>1404</sup> e 20 (vinte)<sup>1405</sup> dias para realização da comunicação, e a apresentação de informação sobre os títulos provenientes das alienações. Outras mencionam, além da necessidade de comunicação, a anuência da Fazenda em relação à alienação, como regra

<sup>1401</sup> Fazenda Milano (cláusula décima oitava, parágrafo único).

<sup>1402</sup> Grupo Sete (cláusula 4<sup>a</sup>, X), Grupo Disbrave (cláusula 3<sup>a</sup>, X) e Ferragens 3F (cláusula 5.6).

<sup>1403</sup> Boi Bom (cláusula 5<sup>o</sup>), Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 4<sup>a</sup>, X), Grupo Disbrave (cláusula 3<sup>a</sup>, VII), Grupo Galois (cláusula 4<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>), Grupo Gran Concursos (cláusula 4<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>), Grupo Disbrave, Atlântica (6.2.1), Bimbo (cláusula 6.2.1), Braminex (cláusula 6.3.1), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 6.2.1), Marbrasa (cláusula 4.4.2), Ribeiro Engenharia (cláusula 6.3.1), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 6.3.3), Superpesa (cláusula 6.2.1), Mopi (cláusula 6.2.1), Ello Correntes (cláusula 4<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>), Kenerson (cláusula 5<sup>a</sup>), Cantareira (cláusula 1<sup>a</sup>, § 3<sup>o</sup>), Globoaves (cláusula 14), Marlon Bonilha (cláusula 15, II), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, II), Embalagem Carton Pack (cláusula 12<sup>a</sup>, II), Metalúrgica Buzin (cláusula 15, III), Bonanza (cláusula 1<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>), Boa Viagem (cláusula 1<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>), Provider (cláusula 1<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>), Construtora Andrade Guedes (cláusula 1<sup>a</sup>, § 4<sup>o</sup>), Saraiva Equipamentos (cláusula 1<sup>a</sup>, § 4<sup>o</sup>), Saraiva Transportes (cláusula 1<sup>a</sup>, § 4<sup>o</sup>), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 1<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>), Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 1<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (cláusula 4<sup>a</sup>), Quesalon (cláusula 1<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>), Jetlog (cláusula 1<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>), Diniz Engenharia (cláusula 1<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>), Colégio Santa Maria (cláusula 1<sup>a</sup>, § 4<sup>o</sup>), Metalúrgica Riosulense (cláusula 3<sup>a</sup>, § 1<sup>o</sup>), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 6<sup>a</sup>), Valpasa (cláusula 5<sup>a</sup>), Venícola Perini (cláusula 4<sup>a</sup>), Sustentare (cláusula 6.2.1), Royal (cláusula 6.2.1), Gama Mineração (cláusula 7<sup>a</sup>), GAP (cláusula 6<sup>a</sup>), Grupo Ruas (cláusula 6.1.3), Viação Piracicabana (cláusula 9.2.6), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 5.7.1), Vetorial Siderurgia (cláusula 6.2.1), Geosistemas (cláusula 5<sup>a</sup>, VI), INFAN (cláusula 1<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>) e Porto do Recife (cláusula 1<sup>a</sup>, 2<sup>o</sup>).

<sup>1404</sup> Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 5.2.2).

<sup>1405</sup> Plaster (cláusula 6.3.2.6).

geral.<sup>1406</sup> Em outros casos, a exigência se observa somente em situações específicas, como alienação de bens imóveis por valor inferior ao da avaliação e de bens penhorados.<sup>1407</sup> Determinadas transações exigem que as alienações de bens incluam a União como interveniente e anuente, com previsão de pagamento das guias DARF diretamente pelo adquirente.<sup>1408</sup> Dessa maneira, exige-se a comunicação de alienação em alguns casos e a expressa concordância da União em outros.

Apesar das diferenças, a exigência de comunicação tem efeito parecido com a necessidade de concordância, pois mesmo no primeiro caso a Fazenda poderá manifestar sua discordância. Isso porque qualquer indício de dilapidação patrimonial pode levar à rescisão da transação, o que legitima a Fazenda a se posicionar de modo contrário. É por essa razão que, em relação às transações sem exigência de anuência, o efeito é parecido. Sob essa perspectiva, observa-se a igualdade. De toda maneira, a ausência desse compromisso de comunicação geral em determinados termos é injustificada, pois em todos os casos a Fazenda tem o dever de acompanhar a evolução patrimonial, o que representa um risco de violação da igualdade.

De fato, há algumas transações que expressamente afastam esse dever de comunicação, estabelecendo exceções. Esse é o caso dos termos que dispensam a comunicação referente a venda de bens do ativo não circulante relacionados à atividade operacional menor que 50.000,00<sup>1409</sup> ou R\$ 500.000,00<sup>1410</sup> e a alienações previstas em plano de recuperação judicial e autorizadas pelo juízo competente.<sup>1411</sup> Nesses casos, o tratamento diferenciado é fundamentado à luz do caso concreto, o que é compatível com a isonomia. Entretanto, há discrepância do teto de valores de venda de bens para os quais se dispensa a comunicação. Como não há uma maior motivação a respeito da definição desses limites, há prejuízo à igualdade.

---

<sup>1406</sup> Dibute (cláusula 4.1), Grupo Ruas (cláusula 6.1.3), Viação Piracicabana (cláusula 6.4), IESA (cláusula 4.2), Globoaves (cláusula 11, parágrafo único) e HM Hotéis e Turismo (cláusula 4.5).

<sup>1407</sup> Braminex (cláusula 4.6), Marbrasa (cláusula 4.5), Ribeiro Engenharia (cláusula 4.5), HM Hotéis e Turismo (cláusula 4.4).

<sup>1408</sup> Dibute (cláusula 4.2), Grupo Ruas (cláusula 6.1.3), Viação Piracicabana (cláusula 6.4) e HM Hotéis e Turismo (cláusula 4.5).

<sup>1409</sup> Vetorial Siderurgia (cláusula 6.2.1).

<sup>1410</sup> Venícola Perini LTDA (cláusula 4ª, parágrafo único.).

<sup>1411</sup> Abril Comunicações (cláusula 7.2.4.1) e Dibute (cláusula 6.2.9).



Algumas transações estendem esse dever de comunicação a bens ou direitos dos controladores, administradores, gestores<sup>1412</sup> representantes do devedor e aos fiadores.<sup>1413</sup> Exceto em relação aos fiadores, há tratamento diferenciado injustificado, pois o patrimônio de tais pessoas não se confunde com o da pessoa jurídica que celebra o acordo. Não há correlação entre o critério adotado (titularidade de bens de terceiros relacionados) e o tratamento exigido, o que viola a igualdade.

Além disso, a ausência de fixação de prazo para realizar a comunicação, o estabelecimento de prazos diferentes, assim como a falta de delimitação temporal de resposta e ciência da comunicação, são incompatíveis com a isonomia, pois não asseguram uma igualdade de condições para devedores na mesma situação.

Algumas transações possuem ainda cláusula com exigência de não constituir nova pessoa jurídica em benefício próprio ou de terceiros, que possam diminuir as garantias ou valores de pagamento,<sup>1414</sup> mesmo para compor consórcio de empresas,<sup>1415</sup> e dos sócios dos devedores.<sup>1416</sup> Como se trata de interferência na liberdade econômica baseada na diminuição da capacidade de pagamento, observa-se correlação com o tratamento diferenciado. Entretanto, esse tratamento contraria o direito constitucional ao livre exercício da atividade econômica, ao impossibilitar a atuação em novos projetos e negócios que poderiam, inclusive, gerar receita para quitar os valores definidos pela transação. Além disso, não se identificou o critério discriminatório em relação aos demais casos em que a simples comunicação à Fazenda a respeito da criação de novas pessoas jurídicas seria suficiente. Por essas razões, a impossibilidade de criação de novas pessoas jurídicas representa quebra da igualdade.

---

<sup>1412</sup> Atlântica (cláusula 6.2.1), Bimbo (cláusula 6.2.1), Braminex (cláusula 6.3.1), Marbrasa (cláusula 6.3.1), Ribeiro Engenharia (cláusula 6.3.1), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 6.3.3), Superpesa (cláusula 6.2.1), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 5.2.2), Sustentare (cláusula 6.2.1), Royal Fic (cláusula 6.2.1), Grupo Ruas (cláusula 9.2.4), Viação Piracicabana Viação Piracicabana (cláusula 9.2.6) e Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 5ª).

<sup>1413</sup> Plaster (cláusula 6.3.2.6).

<sup>1414</sup> Grupo Via (cláusula 3ª, IX), Grupo Sete (cláusula 4ª, IX), Comp Line (cláusula 3ª, VIII), Mafrial (cláusula 4ª, IX) e Grupo Disbrave (cláusula 24)

<sup>1415</sup> Grupo Ruas (cláusula 9.2.8).

<sup>1416</sup> Norte Buss (cláusula 6.1.17).

#### 6.3.5.4 Apresentação de documentos sobre bens e declarações

Foram identificadas transações com exigência de apresentação de relação dos bens particulares dos controladores, administradores, gestores e representantes legais, com o instrumento de aquisição, discriminando a data de aquisição, valor e a eventual existência de algum ônus, encargo ou restrição de penhora ou alienação, legal ou convencional, neste último caso com a indicação da data de sua constituição e da pessoa favorecida.<sup>1417</sup> Como não se verificou um critério discriminatório que legitime esse ônus diferenciado, não é possível considerar atendida a igualdade, sobretudo porque trata de informações sobre bens alheios à pessoa jurídica que transaciona, o que parece indicar uma presunção de confusão patrimonial não autorizada pela lei.

Foram identificadas transações<sup>1418</sup> com previsão de necessidade de apresentar a relação de todos os bens das pessoas do grupo e das pessoas físicas que subscrevem o instrumento, com possibilidade de substituição por declaração de que os bens e direitos indicados na declaração de bens e direitos do IRPF constituem todo patrimônio do declarante e está livre de ônus e restrições. Nesses casos, como todas as pessoas envolvidas são devedoras, essa condição justifica a exigência, para fins de mensuração da capacidade de pagamento.

Há ainda um termo<sup>1419</sup> no qual os sócios declaram que o objetivo da transação é possibilitar a venda das suas cotas sociais da empresa, que foi condicionada ao equacionamento da dívida, para continuidade da exploração da atividade e que não haverá lucro. No caso, definiu-se o pagamento à vista e estabeleceu-se que, no caso de obtenção de lucro, os sócios responderiam pessoalmente pelo valor do desconto concedido, limitado ao valor total do lucro, sendo solidariamente responsáveis. Assim, o auferimento de lucro pelos sócios, no futuro, com a alienação das cotas sociais da pessoa jurídica seria capaz de alterar a quantificação dos valores já pagos pela pessoa jurídica. Apesar de

---

<sup>1417</sup> Boi Bom (cláusula 4<sup>o</sup>), GAP (cláusula 5<sup>a</sup>), Marlon Bonilha (cláusula 1<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>), Frigorífico Nicolini (cláusula 1<sup>a</sup>, § 1<sup>o</sup>) e Boa Viagem (cláusula 6<sup>a</sup>, VI), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 6<sup>a</sup>, VI), Diniz Engenharia (cláusula 6<sup>a</sup>, VI).

<sup>1418</sup> Grupo Galois (cláusula 4<sup>a</sup>), Grupo Gran Concursos (cláusula 4<sup>a</sup>), Ello Correntes (cláusula 4<sup>a</sup>),

<sup>1419</sup> AG Resinas (cláusula 3.1).

justificado, esse tratamento diferenciado viola a isonomia. A lei permite a concessão de descontos com base no cálculo da capacidade de pagamento da pessoa jurídica projetada para os próximos 5 (cinco) anos, mas não autoriza redução desses descontos em razão de eventual incremento da capacidade econômica de terceiros. Além disso, essa situação não guarda relação com o dever dos sócios de ressarcir à Fazenda pelo desconto concedido à pessoa jurídica, diante da separação jurídica entre eles.

#### 6.3.5.5 Cumprimento de outras obrigações

A transação da Cata Tecidos traz a impossibilidade de distribuição de lucros ou dividendos até a aprovação do plano de recuperação judicial,<sup>1420</sup> o que se dá nos termos da Portaria PGFN n.º 2382/2021.

A transação do Comitê Olímpico Brasileiro estabelece como exigência o cumprimento de regras dos arts. 18 a 18-E da Lei n.º 9.615/98, conforme redação do art. 7º, § 2º da Lei n.º 14.073/2020.<sup>1421</sup> Esses dispositivos estabelecem requisitos às entidades do Sistema de Desporto Nacional para gozarem de isenções fiscais e repasses de recursos públicos federais da administração direta e indireta. Além de tal exigência constar em lei e existir independentemente da celebração da transação, trate-se de cláusula que se adequa à realidade do transigente.

A pactuação da Ribeiro Engenharia traz a exigência de quitação antecipada de débitos parcelados no REFIS.<sup>1422</sup> Não consta no acordo o motivo dessa demanda, o que prejudica a avaliação quanto à igualdade, que, diante das premissas deste trabalho, se considera violada.

No caso da Unimed Petrópolis Cooperativa de Trabalho Médico, foi estabelecido o dever de apresentar em 30 (trinta) dias as alterações contratuais de gestão, que devem constar o compromisso dos gestores de fiel cumprimento do acordo.<sup>1423</sup> Trata-se de ônus adicional não imposto às demais pessoas jurídicas e que parece estar relacionado com o fato de se tratar de uma

---

<sup>1420</sup> Cata (cláusula 2ª, IV).

<sup>1421</sup> Cláusula 6.1.13.

<sup>1422</sup> Ribeiro Engenharia (cláusula 2.3).

<sup>1423</sup> Cláusula 10ª.

cooperativa. Mesmo que esse seja o caso, não é evidente a razão pela qual são estabelecidas essas obrigações. Uma exigência parecida consta do acordo da Ferragens 3F.<sup>1424</sup> Embora não seja de uma onerosidade excessiva, verifica-se prejuízo à igualdade, pois não foi possível identificar a razão pela qual são exigidas para tais devedores, mas não para os demais.

A transação da Produtos Alimentícios Crispetes traz o dever de manter escrituração contábil e fiscal regulares e observar pontualmente o cumprimento de obrigações tributárias acessórias.<sup>1425</sup> Não se identificou o critério discriminatório apto a justificar a imposição desse dever somente nessa transação, motivo pelo qual se conclui pela quebra da igualdade. Essa transação traz ainda o dever de recompor em até 12 (doze) meses o número de vínculos empregatícios informados no CAGED em 31/12/2019.<sup>1426</sup> Ainda que salutar, sobretudo por se tratar de pactuação celebrada no contexto da pandemia e por ser semelhante a requisito exigido em modalidades de adesão, não foi possível identificar a razão pela qual essa exigência foi feita somente para essa empresa. A ausência de fundamentação não se compatibiliza com a igualdade. Também há a exigência de apresentar semestralmente cópias de extratos fiscais de todas as contas bancárias,<sup>1427</sup> contratos de fomento mercantil e de borderôs de faturas comerciais que tiver cedido.<sup>1428</sup> Esses deveres se justificam pela necessidade de acompanhamento da situação patrimonial do devedor.

Em algumas transações consta a necessidade de digitalizar os processos judiciais dos débitos transacionados no PJe, mediante solicitação prévia nos juízos.<sup>1429</sup> Não se identificou a razão pela qual esse dever foi imposto somente a esses transatores, o que impede a afirmação de que houve observância da igualdade.

Na transação da Progen Produtos Gerenciamento e Engenharia, estabelece-se a impossibilidade de distribuir dividendos aos acionistas acima do mínimo legal.<sup>1430</sup> A União Federal deve acompanhar a evolução patrimonial para

---

<sup>1424</sup> Ferragens 3F (cláusula 4.7).

<sup>1425</sup> Cláusula 5.1.3.

<sup>1426</sup> Cláusula 5.2.8.

<sup>1427</sup> Cláusula 5.2.6.

<sup>1428</sup> Cláusula 5.2.3.

<sup>1429</sup> Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 4.5), Norte Buss (cláusula 5.5) e Express (cláusula 4.5).

<sup>1430</sup> Cláusula 6.2.6.

verificar eventual dilapidação e resguardar as renúncias que foram efetuadas, mas o estabelecimento de teto para distribuição de dividendos não foi autorizado pela lei. Além disso, não foi identificada a motivação pela qual esse ônus foi imposto somente a essa empresa, razão pela qual não é possível atestar que a igualdade foi atendida.

### 6.3.6 Efeitos da transação

#### 6.3.6.1 Vigência, consolidação e eficácia

Algumas cláusulas dispõem que a transação produz efeito a partir (i) da assinatura, sob condição resolutiva de homologação judicial<sup>1431</sup> e do pagamento da primeira parcela;<sup>1432</sup> (ii) da assinatura,<sup>1433</sup> após pagamento da parcela inicial<sup>1434</sup> e cumprimento das obrigações estabelecidas;<sup>1435</sup> e (iii) da assinatura, mesmo enquanto pendente homologação judicial.<sup>1436</sup> Outras tratam da vigência<sup>1437</sup> e da adesão,<sup>1438</sup> condicionando aquela à assinatura, à apresentação

<sup>1431</sup> Abril Comunicações (cláusula 10.4), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 8.3), Norte Buss (cláusula 9.3), Express (cláusula 8.3), GME (cláusula 10.4) Progen (cláusula 10.3) e Usina Santa Rosa (cláusula 9.4).

<sup>1432</sup> Atlântica Produtos de Petróleo (cláusula 9.3), Bimbo (cláusula 9.3), CAARJ (cláusula 8.3), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 9.3), Superpesa Brasileiro (cláusula 9.3), Ferragens 3F (cláusula 10.3), Mopi (cláusula 9.3), Sustentare Saneamento S.A., (cláusula 9.3), Plaster (cláusula 9.3), Royal Fic (cláusula 9.3), Grupo Ruas (cláusula 12.3) e Vetorial Siderurgia (cláusula 9.3).

<sup>1433</sup> Grupo Hospital José Alberto Maia (cláusula 17), IESA (cláusula 9.4), Provider (cláusula 11), Saraiva Equipamentos (cláusula 26), Saraiva Transportes (cláusula 26), Bonanza (cláusula 8ª), Boa Viagem (cláusula 9ª), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 9ª), Porto do Recife (cláusula 9ª), Colégio Santa Maria (cláusula 25ª), Quesalon (cláusula 11) e Triunfo (segunda cláusula 8ª).

<sup>1434</sup> Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 9.4) e Abengoa (cláusula 8.1).

<sup>1435</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 24), Grupo Disbrave (cláusula 45), Grupo Gran Concursos (cláusula 22), Mafrial (cláusula 46), Ello Correntes (cláusula 31), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 10.2), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 11), Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 3ª, § 1º) e Jetlog (cláusula 8ª).

<sup>1436</sup> Grupo Sete (cláusula 35ª), Comp Line (cláusula 33), Grupo Disbrave (cláusula 32), Grupo Trombettas (cláusula 35) e Mafrial (cláusula 34).

<sup>1437</sup> Bonanza (cláusula 3ª, § 3º), Provider (cláusula 3ª, § 1º), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 3ª, § 1º), Farmácia Lopes e Freitas LTDA (cláusula 3ª, § 1º), Diniz Engenharia (cláusula 3ª, § 1º), Porto do Recife (cláusula 3ª, § 1º), Geosistemas (cláusula 3ª, § 1º) e INFAN (cláusula 3ª, § 1º).

<sup>1438</sup> Provider (cláusula 1ª, § 1º), Saraiva Equipamentos (cláusula 1ª, § 3º), Saraiva Transportes (cláusula 1ª, § 3º), Quesalon (cláusula 1ª, § 1º) e Colégio Santa Maria (cláusula 1ª, § 3º).

de documentos e ao pagamento da primeira<sup>1439</sup> ou única prestação<sup>1440</sup> e da formalização via Regularize.<sup>1441</sup> Outros acordos disciplinam ainda o momento em que é consolidado o montante: algumas preveem que se dá com o adimplemento da primeira parcela mensal<sup>1442</sup> ou do pedágio,<sup>1443</sup> outras que se configura na data formalização do acordo.<sup>1444</sup> Há uma ausência de padronização, mas que não traz maiores implicações à igualdade.

Uma situação específica se observa na transação celebrada por uma cooperativa. Há cláusula no sentido de que, antes da assinatura, a transação deve ser submetida à Assembleia Geral Extraordinária de cooperados para deliberação e eventual aprovação.<sup>1445</sup> Trata-se de tratamento específico que leva em consideração a dinâmica da tomada de decisões nesse tipo de pessoa jurídica, o que se mostra compatível com a igualdade.

#### 6.3.6.2 Suspensão de exigibilidade do crédito tributário

Embora a transação não seja causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, é comum a presença de cláusula indicando que o acordo a suspende.<sup>1446</sup> Em algumas, explicita-se que a causa de suspensão de

<sup>1439</sup> Boa Viagem (cláusula 3ª, § 1º), Colégio Santa Maria (cláusula 16ª, § 1º), Construtora Andrade Guedes (cláusula 1ª, § 3º), Jetlog (cláusula 3ª, § 2º) e Quesalon (cláusula 3ª, parágrafo único).

<sup>1440</sup> Grupo Hospital José Alberto Maia (cláusula 14ª, § 1º).

<sup>1441</sup> Jetlog Serviços (cláusula 3ª, § 2º) e Porto do Recife (cláusula 3ª, § 1º).

<sup>1442</sup> Braminex (cláusula 9.4), Marbrasa (cláusula 9.4), Ribeiro Engenharia (cláusula 9.4), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 7.2), Abril Comunicações (cláusula 10.5), GME (cláusula 10.5) Progen (cláusula 10.4) e Usina Santa Rosa (cláusula 9.5).

<sup>1443</sup> Kronex (cláusula 9.4).

<sup>1444</sup> Gama Mineração (cláusula 5ª), GAP (cláusula 14), Kenerson (cláusula 8ª), Mococa (cláusula 5ª), Massa Falida de Telos (cláusula 10ª), Massa Falida de Emilio Romani (cláusula 10ª), Cerealista Superior (cláusula 14ª), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 13), Metalúrgica Riosulense (cláusula 4ª, § 1º), Valpasa (cláusula 12), Venícola Perini (cláusula 11), Globoaves (cláusula 6ª), Grupo Hospital José Alberto Maia (cláusula 9ª), (cláusula 10ª), Geosistemas (cláusula 3ª, parágrafo terceiro), INFAN (cláusula 3ª, parágrafo terceiro), Saraiva Equipamentos (cláusula 10), Saraiva Transportes (cláusula 10), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (cláusula 10ª), GMAB Participações (cláusula 10), Karne Keijo (cláusula 10), Pernambuco Química (cláusula 10) e Município de Patos (cláusula 11).

<sup>1445</sup> Unimed Petrópolis (cláusula 17ª)

<sup>1446</sup> Atlântica (cláusula 3.9), Bimbo (cláusula 3.10), Braminex (cláusula 3.8), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 3.11), Marbrasa (cláusula 3.8), Mopi (3.10), Ribeiro Engenharia (cláusula 3.6), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 3.7), Superpesa Brasileiro (cláusula 3.12), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 2.8), Abril Comunicações (cláusula 3.6), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa, (cláusula 3.11), Express (cláusula 3.8), GAP (cláusula 11), GME (cláusula 3.6), Kronex (cláusula 3.3), Norte Buss (cláusula 3.9), Plaster (cláusula 3.8), Progen (cláusula 3.7), Royal Fic (cláusula 3.8), Sustentare (cláusula 3.9), Usina Santa Rosa (cláusula 3.1.9) e Globoaves (cláusula 4ª).

exigibilidade é, na verdade, o parcelamento,<sup>1447</sup> o diferimento, a moratória<sup>1448</sup> ou o cumprimento em dia dos pagamentos.<sup>1449</sup> Em determinados acordos, há disposições de que não há suspensão enquanto a transação não for firmada.<sup>1450</sup>

Apesar da incorreção da afirmativa de que as transações suspendem a exigibilidade, observa-se uniformidade em relação aos efeitos na suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

### 6.3.6.3 Suspensão processual

Em relação à suspensão de execuções fiscais, há cláusulas no sentido de que a União não se oporá a tal ato,<sup>1451</sup> sendo que em alguns casos caberá à própria Fazenda requerê-la,<sup>1452</sup> principalmente quando o devedor ainda não integra o feito. Também há suspensão de agravos de instrumento por convenção das partes.<sup>1453</sup> Há, portanto, uniformidade e, mesmo nos casos em que a Fazenda se manifestará, é apresentada a justificativa.

Também há disposições no sentido de que a proposta de transação suspende a execução fiscal, a não ser que haja oposição justificada da Fazenda.<sup>1454</sup> Trata-se de pactuação que atribui tratamento diferenciado sem apontar a justificativa, o que prejudica a igualdade.

<sup>1447</sup> Fainor (cláusula 13<sup>a</sup>, parágrafo único) e HM Hotéis e Turismo (cláusula 1.4).

<sup>1448</sup> GAP (cláusula 10), Cerealista Superior (cláusula 11<sup>a</sup>), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 10), Valpasa (cláusula 9<sup>a</sup>), Venícola Perini (cláusula 8<sup>a</sup>), Saraiva Equipamentos (cláusula 7<sup>a</sup>), Saraiva Transportes (cláusula 7<sup>a</sup>), Colégio Santa Maria (cláusula 7<sup>a</sup>), GMAB Participações (cláusula 7<sup>a</sup>), Jetlog Serviços (cláusula 3<sup>a</sup>, § 1<sup>o</sup>), Carne Keijo (cláusula 7<sup>a</sup>), Município de Patos (cláusula 8<sup>a</sup>) e Pernambuco Química (cláusula 7<sup>a</sup>).

<sup>1449</sup> Ello Correntes (cláusula 10, parágrafo único).

<sup>1450</sup> Ello Correntes (cláusula 10), Massa Falida de Emílio Romani (cláusula 8<sup>a</sup>), Kenerson (cláusula 10), Massa Falida de Telos (cláusula 7<sup>a</sup>), Cerealista Superior (cláusula 10<sup>a</sup>), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 11), Valpasa (cláusula 8<sup>a</sup>), Venícola Perini (cláusula 7<sup>a</sup>), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (cláusula 8<sup>a</sup>), Colégio Santa Maria (cláusula 6<sup>a</sup>), Grupo Hospital José Alberto Maia (cláusula 6<sup>a</sup>), GMAB Participações (cláusula 6<sup>a</sup>), Carne Keijo (cláusula 6<sup>a</sup>), Município de Patos (cláusula 7<sup>a</sup>) e Pernambuco Química (cláusula 6<sup>a</sup>).

<sup>1451</sup> Grupo Via (cláusula 18<sup>a</sup>), Grupo Sete (cláusula 24<sup>a</sup>), Comp Line (cláusula 22), Grupo Disbrave (cláusula 21), Grupo Trombettas (cláusula 3<sup>a</sup>) Mafrial (cláusula 23), Ferragens 3F (cláusula 5.2), Unimed Petrópolis (cláusula 11<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>) e Abengoa (cláusula 1.2).

<sup>1452</sup> Grupo Araújo (cláusula 6.3) e Grupo Trombettas (cláusula 19, § 3<sup>o</sup>).

<sup>1453</sup> HM Hotéis e Turismo (cláusula 5.2.1).

<sup>1454</sup> Saraiva Equipamentos (cláusula 6<sup>a</sup>) e Saraiva Transportes (cláusula 6<sup>a</sup>).

#### 6.3.6.4 Regularidade fiscal

As transações possuem cláusulas uniformes no sentido de que as inscrições transacionadas não obstaculizarão certidão de regularidade fiscal, se cumpridas todas as obrigações.<sup>1455</sup> Em uma transação em que foi estabelecido o pagamento à vista,<sup>1456</sup> há cláusula no sentido de que a transação por si só não garante a certidão, devendo haver o pagamento, o que se harmoniza com as demais transações. De modo específico, mas também de maneira uniforme, há disposição indicando que a Fazenda sustará e retirará os apontamentos de protestos de débitos inscritos em dívida ativa<sup>1457</sup> e de que, enquanto houver transação, a dívida não será cobrada em face das proponentes nem de nenhuma outra pessoa.<sup>1458</sup> Na Transação do Vasco, não há disposição sobre certidão de regularidade fiscal, mas, como o tratamento conferido não inova em relação à lei, não há prejuízo ao atendimento da igualdade.

Em relação ao CADIN, algumas transações afirmam que a suspensão se dá em razão de garantia dos débitos.<sup>1459</sup> Em outros casos, há a indicação de

---

<sup>1455</sup> Grupo Via (cláusula 20<sup>a</sup>), Boi Bom (cláusula 24), Cata (cláusula 14), Comp Line (cláusula 24), Grupo Araújo (cláusula 8.2), Fainor (cláusula 13<sup>a</sup>), Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 22), Grupo Sete (cláusula 25<sup>a</sup>), Comp Line (cláusula 24), Grupo Disbrave (cláusula 23), Mafrial (cláusula 24), Sanave (cláusula 24<sup>a</sup>), Atlântica (cláusula 9.2), Bimbo (cláusula 9.2), Braminex (cláusula 6.7), CAARJ (cláusula 8.1), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 9.2), Ferragens 3F (cláusula 10.1), Marbrasa (cláusula 9.2), Mopi (cláusula 9.2), Ribeiro Engenharia (cláusula 9.2), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 9.2), Abengoa (cláusula 8.5), Abril Comunicações (cláusula 10.2), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 8.2), Express (cláusula 8.2), Gama Mineração (cláusula 17), GAP (cláusula 27), GME (cláusula 10.2), HM Hotéis e Turismo (cláusula 8.1), Dibute (cláusula 8.1) Grupo Ruas (cláusula 12.2), IESA (cláusula 8.1), Kenerson (cláusula 21), Mococa (cláusula 17), Kronos (cláusula 9.2), Norte Buss (cláusula 9.2), Plaster (cláusula 9.2), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 10.1), Progen (cláusula 10.2), Royal Fic (cláusula 9.2), Sustentare (cláusula 9.2), Usina Santa Rosa (cláusula 9.2), Vetorial Siderurgia (cláusula 9.2), Ello Correntes (cláusula 24), Cerealista Superior (cláusula 24<sup>a</sup>), Embalagem Carton Pack (cláusula 14), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 27), Marlon Bonilha (cláusula 17), Metalúrgica Buzin (cláusula 18), Frigorífico Nicolini (cláusula 19), Metalúrgica Riosulense (cláusula 11), Valpasa (cláusula 26), Venícola Perini (cláusula 25), Bonanza (cláusula 7<sup>a</sup>), Boa Viagem (cláusula 8<sup>a</sup>), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 8<sup>a</sup>), Provider (cláusula 10), Qesalon (cláusula 10), Saraiva Equipamentos (cláusula 24), Saraiva Transportes (cláusula 24), Construtora Andrade Guedes (cláusula 22), Diniz Engenharia (cláusula 8<sup>a</sup>), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 10), Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 10), Fazenda Milano (cláusula vigésima), Geosistemas (cláusula 13), INFAN (cláusula 11), Jetlog (cláusulas 3<sup>a</sup>, § 1<sup>o</sup>, e 7<sup>a</sup>), Colégio Santa Maria (cláusula 24<sup>a</sup>), Grupo Hospital José Alberto Maia (cláusula 16), GMAB Participações (cláusula 22), Carne Keijo (cláusula 22), Município de Patos (cláusula 21), Pernambuco Química (cláusula 22) e Porto do Recife (cláusula 8<sup>a</sup>).

<sup>1456</sup> AG Resinas (cláusula 8.2).

<sup>1457</sup> Ferragens 3F (cláusula 7.1.iv).

<sup>1458</sup> Dibute (cláusula 1.3), HM Hotéis e Turismo (cláusula 1.3) e IESA (cláusula 1.3).

<sup>1459</sup> Grupo Via (cláusula 36<sup>a</sup>, § 2<sup>o</sup>) e Grupo Sete (cláusula 43<sup>a</sup>, parágrafo único), Grupo Disbrave (cláusula 40, parágrafo único) e Mafrial (cláusula 42, parágrafo único).



garantia ou de transação.<sup>1460</sup> Noutros processos não há indicação de garantia, mas mera decorrência da transação e respectivos pagamentos,<sup>1461</sup> ou indicação de que a transação não influencia na inscrição no CADIN decorrente de outros débitos.<sup>1462</sup>

Exigir a garantia para excluir do CADIN débitos transacionados é excessivo no caso de suspensão de exigibilidade dos créditos transacionados. Sendo esta a situação, há violação à igualdade, pois há requisito adicional para exclusão de CADIN, o que significa aplicação diferenciada da lei injustificadamente.

### 6.3.7 Rescisão

#### 6.3.7.1 Ausência de pagamento de parcelas

Uma das hipóteses de rescisão mais comuns é a ausência de pagamento de parcelas, sendo, contudo, variada a quantidade de parcelas inadimplidas aptas a configurar a rescisão. Dentre as cláusulas, verifica-se previsões de rescisão por falta de pagamento de 2 (duas) parcelas,<sup>1463</sup> 3 (três) parcelas consecutivas ou 6 (seis) alternadas;<sup>1464</sup> de 3 (três) parcelas, consecutivas ou

---

<sup>1460</sup> Comp Line (cláusula 41, parágrafo único) e Comp Line (cláusula 41, parágrafo único).

<sup>1461</sup> Ferragens 3F (cláusula 10.2) e Unimed Petrópolis (cláusula 21ª).

<sup>1462</sup> Frigorífico Nicolini (cláusula 23) e Metalúrgica Riosulense (cláusula 15).

<sup>1463</sup> Grupo Disbrave (cláusula 25, I) e Mafrial (cláusula 26, I).

<sup>1464</sup> Boi Bom (cláusula 18, II), Atlântica (cláusula 8.1.1), Bimbo (cláusula 8.1.1), Braminex (cláusula 8.1.1), CAARJ (cláusula 7.1.1), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 8.1.1), Marbrasa (cláusula 8.1.1), Mopi (cláusula 8.1.1), Superpesa (cláusula 8.1.1), Ferragens 3F (cláusula 9.1.i), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 6.1.1), Ribeiro Engenharia (cláusula 8.1.1), Sustentare (cláusula 8.1.2), Norte Buss (cláusula 8.1.2), Vetorial Siderurgia (cláusula 8.1.2), Unimed Petrópolis (cláusula 16ª, I), Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 19, I), Venícola Perini (cláusula 19, I), Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, II), Colégio Santa Maria (cláusula 18, III), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 9ª, II), Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 9ª, II), Qesalon (cláusula 9ª, II), Município de Patos (cláusula 15, II) e Pernambuco Química (cláusula 16, II).

alternadas;<sup>1465</sup> de 4 (quatro) parcelas mensais ou 6 (seis) consecutivas;<sup>1466</sup> e de 6 (seis) parcelas consecutivas ou 9 (nove) alternadas.<sup>1467</sup> Também há disposições de que a ausência de pagamento de uma das últimas 2 (duas)<sup>1468</sup> ou 5 (cinco) parcelas ,ou de 1 (uma),<sup>1469</sup> a 2 (duas),<sup>1470</sup> 3 (três)<sup>1471</sup> ou 5 (cinco)<sup>1472</sup> se as demais estão pagas ou do saldo devedor.<sup>1473</sup>

Também aparecem como causas de rescisão a ausência de pagamento de entrada,<sup>1474</sup> de parcela única,<sup>1475</sup> da primeira parcela,<sup>1476</sup> de parcelas anuais<sup>1477</sup> e de determinadas parcelas específicas<sup>1478</sup> e simplesmente o

---

<sup>1465</sup> Grupo Galois (cláusula 15, segundo inciso I), Grupo Gran Concursos (cláusula 11, II), Grupo Trombettas (cláusula 24, I), Ello Correntes (cláusula 18, segundo inciso I), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 9.1.1), Grupo Sete (cláusula 27ª, I), Plaster (cláusula 8.1.1), Royal Fic (cláusula 8.1.1), Progen (cláusula 10.1.1), Express (cláusula 7.2), Grupo Ruas (cláusula 10.1.1), Viação Piracicabana (cláusula 10.1.1), Kenerson (cláusula 15, I), Gama Mineração (cláusula 11.1), Mococa (cláusula 11, I), Geosistemas (cláusula 11, II), Cantareira (cláusula 7ª, I), Metalúrgica Riosulense (cláusula 8ª, I), Globoaves (cláusula 19, I), Marlon Bonilha (cláusula 15, I), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, I), Embalagem Carton Pack (cláusula 12ª, I), Metalúrgica Buzin (cláusula 15, I), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 21, III), Valpasa (cláusula 20, I), Cerealista Superior (cláusula 18ª, I) e INFAN (cláusula 7ª, VII).

<sup>1466</sup> Grupo Via (cláusula 22ª, I).

<sup>1467</sup> Fainor (cláusula 11ª, I), Cata (cláusula 12ª, I), Sanave (cláusula 18, I), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 8.1.1), Abril Comunicações (cláusula 9.1.1) HM Hotéis e Turismo (cláusula 7.1.1), Dibute (cláusula 7.1.1), IESA (cláusula 7.1.1), Saraiva Equipamentos (cláusula 18, II), Saraiva Transportes (cláusula 18, II), GME (cláusula 9.1.1), Provider (cláusula 9ª, II), GMAB Participações (cláusula 16, II) e Karne Keijo (cláusula 16, II).

<sup>1468</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 19, I), Grupo Disbrave (cláusula 25, I), Colégio Santa Maria, Grupo Gran Concursos, Grupo Trombettas (cláusula 24, I), Norte Buss (cláusula 8.1.3) e Express (cláusula 7.3).

<sup>1469</sup> Grupo Gran Concursos (cláusula 11, II), Grupo Galois (Cláusula 15, segundo inciso I), Quesalon (cláusula 9ª, II), Ello Correntes (cláusula 18, segundo inciso I), (cláusula 15, I), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 9.1.1), Venícola Perini (cláusula 19, II), Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, II), INFAN (cláusula 7ª, VII) e Provider (cláusula 9ª, II).

<sup>1470</sup> GME (cláusula 9.1.2), Comp Line (cláusula 26, I), Grupo Disbrave Grupo Disbrave (cláusula 25, I), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 9ª, III) e Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 9ª, III).

<sup>1471</sup> Grupo Via (cláusula 22ª, I).

<sup>1472</sup> Fainor (cláusula 11ª, II), Globoaves (cláusula 19, II), Cata (Cláusula 12ª, II), Sanave (cláusula 18, I), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 8.1.2), Abril Comunicações (cláusula 9.1.2), HM Hotéis e Turismo S.A. (cláusula 7.1.2), Dibute (cláusula 7.1.2), IESA (cláusula 7.1.2), Saraiva Equipamentos (cláusula 18, II), Saraiva Transportes (cláusula 18, II), GMAB Participações (cláusula 16, II) e Karne Keijo (cláusula 16, II).

<sup>1473</sup> Plaster (cláusula 8.1.1).

<sup>1474</sup> Grupo Gran Concursos (cláusula 11, I), Dibute (cláusula 7.1.3), IESA (cláusula 7.1.3), Kronos (cláusula 8.1.1), Vetorial Siderurgia (cláusula 8.1.1), GAP (cláusula 21, I), Colégio Santa Maria (cláusula 18ª, I), Município de Patos (cláusula 15, II), Norte Buss (cláusula 8.1.1), Express (cláusula 7.1.1) e Mococa (cláusula 21).

<sup>1475</sup> Kronos (cláusula 8.1.1), Massa Falida de Emílio Romani (cláusula 13ª, I) e Grupo Hospital José Alberto Maia (cláusula 15).

<sup>1476</sup> Saraiva Equipamentos (cláusula 18, I), Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, I), Saraiva Transportes (cláusula 18, I), GMAB Participações (cláusula 16, I), Karne Keijo (cláusula 16, I) e Pernambuco Química (cláusula 16, I).

<sup>1477</sup> Sustentare (cláusula 8.1.1).

<sup>1478</sup> Boi Bom (cláusula 18, I), Grupo Via (cláusula 22ª, II e III), Grupo Disbrave (cláusula 25, II e III), HM Hotéis e Turismo (cláusula 7.1.3), Grupo Galois (cláusula 15, primeiro inciso I), Ello

inadimplemento.<sup>1479</sup> Algumas preveem que o atraso de 30 (trinta) dias não configura inadimplência<sup>1480</sup> e há até mesmo uma cláusula que não indica prazo para configurar inadimplência.<sup>1481</sup> Em um dos acordos, há previsão de que a mora de até 6 (seis) meses não configura inadimplência no caso de parcelas específicas.<sup>1482</sup>

Não foi possível identificar a razão pela qual determinados devedores possuem situações mais vantajosas do que outros, o que impede a análise da correção entre os fatores discriminatórios com os tratamentos dispensados. O que se constata é uma ausência de padrão que prejudica a igualdade.

### 6.3.7.2 Inadimplemento de outros débitos

Outra hipótese de rescisão é a ausência de pagamento ou regularização de débitos não contemplados na transação, especificamente indicados<sup>1483</sup> ou não,<sup>1484</sup> como aqueles que se encontram em outros parcelamentos, e de FGTS.<sup>1485</sup> Nesse caso, observa-se tratamento uniforme e, como não se

---

Correntes (cláusula 18, primeiro inciso I), Grupo Ruas (cláusula 10.1.2), .. Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusulas 7.1.1 e 7.1.2), Vetorial Siderurgia (cláusula 8.1.1) e Viação Piracicabana (cláusula 10.1.2).

<sup>1479</sup> AG Resinas (cláusula 7.1.1.) Grupo Araújo (cláusula 7.1.1.), Massa Falida de Telos (cláusula 14<sup>a</sup>, I), Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, III), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (cláusula 13<sup>a</sup>) e Fazenda Milano (cláusula vigésima primeira, I).

<sup>1480</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 19, parágrafo único), Grupo Disbrave (cláusula 25, § 2º), Grupo Sete (cláusula 27<sup>a</sup>, § 1º), Unimed Petrópolis (cláusula 16<sup>a</sup>, § 1º), Colégio Santa Maria (cláusula 18<sup>a</sup>, III), Grupo Sete (cláusula 27, § 1º), Cantareira (cláusula 7<sup>a</sup>, § 1º), Metalúrgica Riosulense (cláusula 8<sup>a</sup>, parágrafo único), Comp Line (cláusula 26, § 1º), Marlon Bonilha (cláusula 15, § 1º), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, § 1º), Embalagem Carton Pack (cláusula 22<sup>a</sup>, § 1º) e Mafrial (cláusula, 26 § 1º).

<sup>1481</sup> Sanave (cláusula 18<sup>a</sup>, § 2º).

<sup>1482</sup> Grupo Via (cláusula 22<sup>a</sup>, § 2º).

<sup>1483</sup> Vetorial Siderurgia (cláusula 8.1.6), Grupo Via (cláusula 22<sup>a</sup>, X e XIV), Comp Line (cláusula 26, III), Grupo Disbrave (cláusula XI), Unimed Petrópolis (cláusula 16<sup>a</sup>, III), GAP (cláusula 21, III), Cantareira (cláusula 7<sup>a</sup>, III), Marlon Bonilha (cláusula 15, III), Embalagem Carton Pack (cláusula 12<sup>a</sup>, III) e Metalúrgica Buzin (cláusula 15, IV).

<sup>1484</sup> Grupo Araújo (cláusula 5.1.4), Grupo Gran Concursos (cláusula 11, III), Grupo Galois (cláusula 15, II), Grupo Trombettas (cláusula 24, II), Ello Correntes (cláusula 18, II), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, III), Metalúrgica Riosulense (cláusula 8<sup>a</sup>, II), Valpasa (cláusula 15, IV a VII), Globoaves (cláusula 19, XI) e Fazenda Milano (cláusula vigésima primeira, V).

<sup>1485</sup> Fainor (cláusula 1<sup>a</sup>, § 4º), Grupo Gran Concursos (cláusula 2<sup>a</sup>, VI), Grupo Sete (cláusula 27<sup>a</sup>, VIII), Sanave (cláusula 18<sup>a</sup>, V), Atlântica (cláusula 8.1.6), Bimbo (cláusula 8.1.6), Braminex (cláusula 8.1.7), CAARJ (cláusula 7.1.6), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 8.1.6), Ferragens 3F (cláusula 9.1.vi), Marbrasa (cláusula 8.1.6), Mopi (cláusula 8.1.8), , Ribeiro Engenharia (cláusula 8.1.6), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 8.1.7), Superpesa (cláusula 8.1.6), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 7.1.10), Express (cláusula 7.1.6), Gama Mineração (cláusula 11.V), GAP (cláusula 21, VIII), Sustentare (cláusula 8.1.8), Kronex (cláusula

identificou razão para tratamento diferenciado, observa-se atendimento à igualdade.

### 6.3.7.3 Fraude à execução, medida cautelar fiscal e declaração de inaptidão

A maioria dos termos de transação trazem como hipóteses de rescisão a configuração de fraude à execução,<sup>1486</sup> concessão de medida cautelar fiscal,<sup>1487</sup>

---

8.1.5), HM Hotéis e Turismo S.A. (cláusula 7.1.9), GME (cláusula 9.1.6), Usina Santa Rosa (cláusula 8.1.5), IESA (cláusula 7.1.9), Norte Buss (cláusula 8.1.9), Plaster (cláusula 8.1.4), Royal Fic (cláusula 8.1.5), Ello Correntes (cláusula 18, VII), Progen (cláusula 9.1.5), Vetorial Siderurgia (cláusula 8.1.6), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 9.1.4), Viação Piracicabana (cláusula 10.1.61), Kenerson (cláusula 15, V), Mococa (cláusula 11, V), Cantareira (cláusula 7ª, III), Globoaves (cláusula 19, VII), Massa Falida de Telos S.A. (cláusula 14ª, IV), Metalúrgica Riosulense (cláusula 8ª, II), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 21, V), Valpasa (cláusula 15, VI), Cerealista Superior (cláusula 18ª, VI), Venícola Perini (cláusula 19, VI), Saraiva Equipamentos (cláusula 18, VII), Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, VIII), Saraiva Transportes (cláusula 18, VII), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (cláusula 13ª, IV), INFAN (cláusula 15), Colégio Santa Maria (cláusula 18ª, X), GMAB Participações (cláusula 16, primeiro VI), Carne Keijo (cláusula 16, primeiro VI), Pernambuco Química (cláusula 16, primeiro VI), Município de Patos (cláusula 15, primeiro VI), Massa Falida de Emílio Romani (cláusula 13ª, IV), Bonanza (cláusula 12), Boa Viagem (cláusula 12), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 12), Diniz Engenharia (cláusula 12) e Porto do Recife (cláusula 12).

<sup>1486</sup> Grupo Via (cláusula 22ª, XII), AG Resinas (cláusula 7.1.6), Boi Bom (cláusula 18, IV), Grupo Galois (cláusula 15, IV), Grupo Gran Concursos (cláusula 11, V), Grupo Araújo (cláusula 7.1.6), Comp Line (cláusula 26, XII), Grupo Disbrave (cláusula 25, XII), Grupo Trombettas (cláusula 24, IV), Atlântica (cláusula 8.1.9), Bimbo (cláusula 8.1.9), Braminex (cláusula 8.1.11), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 8.1.9), Marbrasa (cláusula 8.1.10), Mopi (cláusula 8.1.10), Ribeiro Engenharia (cláusula 8.1.10), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 8.1.11), Superpesa (cláusula 8.1.9), Ferragens 3F (cláusula 9.1.ix), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 6.1.11), Sustentare (cláusula 8.1.11), Abril Comunicações (cláusula 9.1.6), Plaster (cláusula 8.1.7), Kronos (cláusula 8.1.9), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 7.1.7), GME (cláusula 9.1.10), SWR Informática LTDA - em RJ, CS9 Serviços de Consultoria e Informática LTDA em RJ, Usina Santa Rosa (cláusula 8.1.9), Norte Buss (cláusula 8.1.12), Royal Fic (cláusula 8.1.8), Ello Correntes (cláusula 18, IV), Progen (cláusula 9.1.9), Express (cláusula 7.1.9), Grupo Ruas (cláusula 10.1.7), Vetorial Siderurgia (cláusula 8.1.9), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 9.1.7), Viação Piracicabana (cláusula 10.1.9), Kenerson (cláusula 15, III), Gama Mineração (cláusula 11.V) GAP (cláusula 21, VI), Mococa (cláusula 11, III), Globoaves (cláusula 19, V), Massa Falida de Telos (cláusula 14ª, inciso IV), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 21, III), Valpasa (cláusula 15, IV), Cerealista Superior (cláusula 18ª, IV), Venícola Perini (cláusula 19, IV), Saraiva Equipamentos (cláusula 18, IV), Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, V), Saraiva Transportes (cláusula 18, IV), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (cláusula 13ª, III), Geosistemas (cláusula 10, IV), INFAN (cláusula 8ª, VIII), Colégio Santa Maria (cláusula 18ª, VI), GMAB Participações (cláusula 16, IV), Carne Keijo (cláusula 16, IV), Pernambuco Química (cláusula 16, IV), Município de Patos (cláusula 15, IV) e Massa Falida de Emílio Romani (cláusula 13ª, III).

<sup>1487</sup> Fainor (cláusula 11ª, V), Cata (cláusula 12ª, V), AG Resinas (cláusula 7.1.7), Mafrial (cláusula 26, IV), Atlântica (cláusula 8.1.10), Bimbo (cláusula 8.1.10), Braminex (cláusula 8.1.12), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 8.1.10), Ferragens 3F (cláusula 9.1.x), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 8.1.12), Superpesa (cláusula 8.1.10), Ferragens 3F (cláusula 9.1.x), Marbrasa (cláusula 8.1.11), Mopi (cláusula 8.1.11), Unimed Petrópolis (cláusula 16ª, IV), Ribeiro Engenharia (cláusula 8.1.11), Abril Comunicações (cláusula 9.1.10), Kronos (cláusula 8.1.10), Espólio de

e declaração de inaptidão,<sup>1488</sup> inclusive de fiadores,<sup>1489</sup> e utilização de pessoa interposta.<sup>1490</sup> Também há cláusulas sobre inveracidade de declarações;<sup>1491</sup>

---

José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 7.1.12), HM Hotéis e Turismo (cláusula 7.1.6), GME (cláusula 9.1.11), Dibute (cláusula 7.1.6), IESA (cláusula 7.1.6), Norte Buss (cláusula 8.1.13), Express (cláusula 7.1.10), Grupo Ruas (cláusula 10.1.11), Viação Piracicabana (cláusula 10.1.10), Cantareira (cláusula 7<sup>a</sup>, V), Globoaves (cláusula 19, XII), Marlon Bonilha (cláusula 15<sup>a</sup>, VI), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, VI), Embalagem Carton Pack (cláusula 12<sup>a</sup>, VI), Metalúrgica Buzin (cláusula 15, VII), Metalúrgica Riosulense (cláusula 8<sup>a</sup>, VII), Saraiva Equipamentos (cláusula 18, VIII), Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, X) e Saraiva Transportes (cláusula 18, VIII).

<sup>1488</sup> Fainor (cláusula 11<sup>a</sup>, VI), Cata (cláusula 12<sup>a</sup>, VI), Sanave (cláusula 18, VIII), AG Resinas (7.1.8), Grupo Galois (cláusula 15, X), Grupo Gran Concursos (cláusula 11, XII), Grupo Araújo (cláusula 7.1.7), Grupo Trombettas (cláusula 24, X), Atlântica (cláusula 8.1.11), Bimbo (cláusula 8.1.11), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 8.1.11), Ferragens 3F (cláusula 9.1.xi), Marbrasa (cláusula 8.1.12), Ferragens 3F (cláusula 9.1.xi), Braminex (cláusula 8.1.13), Mopi (cláusula 8.1.12), Ribeiro Engenharia (cláusula 8.1.12), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 8.1.13), Superpesa (cláusula 8.1.11), Unimed Petrópolis (cláusula 16<sup>a</sup>, V), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 6.1.12), Abril Comunicações (cláusula 9.1.12), Krones (cláusula 8.1.11), HM Hotéis e Turismo (cláusula 7.1.10), GME (cláusula 9.1.12), Dibute (cláusula 7.1.7), IESA (cláusula 7.1.7), Norte Buss (cláusula 8.1.14), Ello Correntes (cláusula 18, X), Express (cláusula 7.1.11), Grupo Ruas (cláusula 10.1.12), Viação Piracicabana (cláusula 10.1.11), Globoaves (cláusula 19, XIII), Saraiva Equipamentos (cláusula 18, IX), Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, XI), Saraiva Transportes (cláusula 18, IX), Fazenda Milano (cláusula vigésima primeira, III), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 9.1.9), Progen (cláusula 9.1.9), Royal Fic (cláusula 8.1.10), Sustentare (cláusula 8.1.13), Usina Santa Rosa (cláusula 8.1.11) e Vetorial Siderurgia (cláusula 8.1.11).

<sup>1489</sup> Plaster (cláusula 8.1.9),

<sup>1490</sup> Grupo Via (cláusula 22<sup>a</sup>, XI), AG Resinas (cláusula 7.1.5), Boi Bom (cláusula 18, III), Grupo Araújo (cláusula 7.1.5), Grupo Gran Concursos (cláusula 11<sup>a</sup>, IV), Grupo Galois (cláusula 15, III), Grupo Trombettas (cláusula 24, III), (cláusula 18<sup>a</sup>, II), Atlântica (cláusula 8.1.8), Bimbo (cláusula 8.1.8), Braminex (cláusula 8.1.10), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 8.1.8), Ferragens 3F (cláusula 9.1.vii), Marbrasa (cláusula 8.1.9), Mopi (cláusula 8.1.9), Ribeiro Engenharia (cláusula 8.1.9), Superpesa (cláusula 8.1.8), Grupo Ruas (cláusula 10.1.9), Abril Comunicações (cláusula 9.1.9), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 7.1.11), Express (cláusula 7.1.8), Gama Mineração (cláusula 11.II), GAP (cláusula 21, V), GME (cláusula 9.1.9), Kenerson (cláusula 15, II), Krones (cláusula 8.1.8), Mococa (cláusula 11, II), Norte Buss (cláusula 8.1.11), Plaster (cláusula 8.1.6), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 9.1.6), Progen (cláusula 9.1.8), Sustentare (cláusula 8.1.10), Vetorial Siderurgia (cláusula 8.1.8), Viação Piracicabana (cláusula 10.1.8), Ello Correntes (cláusula 18, III), Massa Falida de Emílio Romani (cláusula 13<sup>a</sup>, II), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 21, II), Valpasa (cláusula 15, VIII), Vinícola Perini (cláusula 19, III), Globoaves (cláusula 19, IV), Colégio Santa Maria (cláusula 18<sup>a</sup>, IV), Geosistemas (cláusula 10, III), GMAB Participações (cláusula 16, III), Carne Keijo (cláusula 16, III), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (cláusula 13<sup>a</sup>, II), (cláusula 15, III), Município de Patos (cláusula 15, III), Pernambuco Química (cláusula 15, III), Saraiva Equipamentos (cláusula 18, III) e Saraiva Transportes (cláusula 18, III).

<sup>1491</sup> Krones (cláusula 8.1.6), Progen (cláusula 9.1.6), Usina Santa Rosa (cláusula 8.1.6), Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, XV), Geosistemas (cláusula 10, VIII), Valpasa (cláusula 15, X) e Geosistemas (cláusula 10, VIII).

prevaricação, concussão e corrupção;<sup>1492</sup> e fraude, dolo, simulação e erro.<sup>1493</sup> A uniformidade, nesses casos, atende à igualdade.

#### 6.3.7.4 Formalização de Garantias

A ausência de formalização,<sup>1494</sup> regularização,<sup>1495</sup> substituição<sup>1496</sup> ou reforço<sup>1497</sup> de garantias também aparece como causa de rescisão em determinadas transações. Algumas cláusulas apontam prazos para registros de hipoteca,<sup>1498</sup> penhor,<sup>1499</sup> apresentação de laudos,<sup>1500</sup> lavratura de penhora,<sup>1501</sup>

---

<sup>1492</sup> Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 6.1.6), Cerealista Superior (cláusula 18ª, VIII), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 21, VII), (cláusula 15, XI), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, XI), Metalúrgica Riosulense (cláusula 8ª, VIII), Venícola Perini (cláusula 19, VIII), Globoaves (cláusula 19, IX), Bonanza (cláusula 6ª, IV), Boa Viagem (cláusula 7ª, IV), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 7ª, IV), Colégio Santa Maria (cláusula 18ª, VIII), Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, XII), Diniz Engenharia (cláusula 7ª, IV), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 9ª, VI), Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 9ª, VI), Geosistemas (cláusula 10, VI), Jetlog (cláusula 6ª, IV), Porto do Recife (cláusula 7ª, IV), Provider (cláusula 9ª, V), Quesalon (cláusula 9ª, V), Saraiva Equipamentos (cláusula 18, X), Saraiva Transportes (cláusula 18, X) e Triunfo (primeira cláusula 8ª, III).

<sup>1493</sup> Cerealista Superior (cláusula 18ª, IX), Embalagem Carton Pack (cláusula 12ª, XI), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 21, VIII), (cláusula 15, XII), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, XII), Metalúrgica Riosulense (cláusula 8ª, IX), Venícola Perini (cláusula 19, IX), Globoaves (cláusula 19, X), Bonanza (cláusula 6ª, V), Boa Viagem (cláusula 7ª, V), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 7ª, V), Colégio Santa Maria (cláusula 18ª, IX), Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, XIII), Diniz Engenharia (cláusula 7ª, V), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 9ª, VII), (cláusula 9ª, I), Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 9ª, VII), INFAN (cláusula 8ª, IV), Jetlog (cláusula 6ª, V), Porto do Recife (cláusula 7ª, V), Provider (cláusula 9ª, VI), Quesalon (cláusula 9ª, VI), Saraiva Equipamentos (cláusula 18, XI), Saraiva Transportes (cláusula 18, XI) e Triunfo (primeira cláusula 8ª, IV).

<sup>1494</sup> Grupo Via (cláusula 22ª, VII), Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 19, V), Comp Line (cláusula 26, VI), Grupo Disbrave (cláusula 25, XII), Mafrial (cláusula 25, VI), Atlântica (cláusula 8.1.3) CAARJ (cláusula 7.1.4), Marbrasa (cláusula 8.1.3), Mopi (cláusula 8.1.3), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 8.1.4), Superpesa (cláusula 8.1.3), Unimed Petrópolis (cláusula 16ª, VI), Vetorial Siderurgia (cláusula 8.1.3), Globoaves (cláusula 19, III), Marlon Bonilha (cláusula 15, VIII), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, IV), Embalagem Carton Pack (cláusula 12ª, IV), Metalúrgica Buzin (cláusula 15, VIII) e Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, IV).

<sup>1495</sup> Braminex (cláusula 8.1.3).

<sup>1496</sup> Comp Line (cláusula 26, VII), Grupo Disbrave (cláusula 25, VIII), Norte Buss (cláusula 8.1.5), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, IX), Sustentare (cláusula 8.1.5), (cláusula 15, IX).

<sup>1497</sup> Grupo Trombetta (cláusula 24, XII), Embalagem Carton Pack (cláusula 12ª, VIII), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, IX), Metalúrgica Buzin (cláusula 15, IX).

<sup>1498</sup> CAARJ (cláusula 7.1.4), Mopi (cláusula 8.1.3), Vetorial Siderurgia (cláusula 8.1.3) e Marlon Bonilha (cláusula 15, VIII).

<sup>1499</sup> Grupo Galois (cláusula 15, XI) e Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 8.1.3).

<sup>1500</sup> CAARJ (cláusula 7.1.4).

<sup>1501</sup> Bimbo (cláusula 8.1.3), Braminex (cláusula 8.1.4), Ribeiro Engenharia (cláusula 8.1.3), Sustentare (cláusula 8.1.4) e Norte Buss (cláusula 8.1.4).

que variam entre 30 (trinta),<sup>1502</sup> 45 (quarenta e cinco),<sup>1503</sup> 60 (sessenta),<sup>1504</sup> 90 (noventa),<sup>1505</sup> 120 (cento e vinte)<sup>1506</sup> e 180 (cento e oitenta) dias.<sup>1507</sup> Algumas pactuações ressalvam que não há rescisão se a demora não for de responsabilidade do devedor.<sup>1508</sup> Como não foi possível identificar o motivo pelo qual determinados contribuintes têm tratamentos mais vantajosos que outros, a ausência de um padrão prejudica o atendimento à igualdade.

#### 6.3.7.5 Não homologação judicial e permanência de discussão judicial

Aparecem ainda como forma de rescisão a ausência de homologação judicial<sup>1509</sup> e a permanência de discussão judicial<sup>1510</sup> por algum devedor do grupo econômico, por corresponsáveis e por terceiros.<sup>1511</sup> À exceção da discussão de terceiros, essas são exigências da lei, razão pela qual não há ofensa à igualdade. Já a discussão por terceiro é uma situação alheia à esfera do devedor. Como a lei apenas exige a desistência de quem transaciona, trata-se de exigência não autorizada. Além disso, não foi possível identificar a razão pela qual essa obrigação foi estabelecida isoladamente, não sendo possível atestar o atendimento da isonomia.

<sup>1502</sup> Atlântica (cláusula 8.1.3), Bimbo (cláusula 8.1.3), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 8.1.3), Ferragens 3F (cláusula 9.1.ii), Braminex (cláusula 8.1.4), Marbrasa (cláusula 8.1.3), Ribeiro Engenharia (cláusula 8.1.3), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 8.1.4), Sustentare (cláusula 8.1.4), Norte Buss (cláusula 8.1.4), Vetorial Siderurgia (cláusula 8.1.3) e Marlon Bonilha (cláusula 15, IX).

<sup>1503</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 19, V), Comp Line (cláusula 26, VI), Grupo Disbrave (cláusula 25, VII), Grupo Sete (cláusula 27<sup>a</sup>, V), Mafrial (cláusula 25, VI) e Marlon Bonilha (cláusula 15, VIII).

<sup>1504</sup> Grupo Via (cláusula 22<sup>a</sup>, VII), Superpesa (cláusula 8.1.3), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, IV), Embalagem Carton Pack (cláusula 12<sup>a</sup>, IV) e Metalúrgica Buzin (cláusula 15, V).

<sup>1505</sup> Mopi (cláusula 8.1.3) e Embalagem Carton Pack (cláusula 12<sup>a</sup>, VI).

<sup>1506</sup> Viação Piracicabana (cláusula 10.1.3).

<sup>1507</sup> Braminex (cláusula 8.1.3).

<sup>1508</sup> Grupo Disbrave (cláusula 25, VII), Bimbo (cláusula 8.1.3), Braminex (cláusula 8.1.4), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 8.1.3), Ferragens 3F (cláusula 9.1.iii), Marbrasa (cláusula 8.1.3) e Ribeiro Engenharia (cláusula 8.1.3).

<sup>1509</sup> Grupo Via (cláusula 22<sup>a</sup>, IX), Grupo Sete (cláusula 27<sup>a</sup>, VII), Mafrial (cláusula 26, VIII), Comp Line (cláusula 26, XIII) e Grupo Disbrave (cláusula 25, X).

<sup>1510</sup> Grupo Disbrave (cláusula 25, XIV), Grupo Galois (cláusula 15, VII), Grupo Gran Concursos (cláusula 11, IX) e Ello Correntes (cláusula 18, VI).

<sup>1511</sup> Grupo Trombettas (cláusula 24, VIII), Grupo Gran Concursos (cláusula 11, XII) e (cláusula 18<sup>a</sup>, VI).

A extinção sem resolução do mérito ou a não concessão da recuperação judicial também aparece como causa de rescisão,<sup>1512</sup> o que é um tratamento coerente com o estado de recuperação judicial de determinados devedores.

#### 6.3.7.6 Peticionamento

Os acordos individuais são rescindidos no caso de ausência de peticionamento de comunicação da transação,<sup>1513</sup> confissão,<sup>1514</sup> desistência,<sup>1515</sup> pedido de penhora,<sup>1516</sup> formalização de garantias,<sup>1517</sup> transferência de valores,<sup>1518</sup> em prazos de 10 (dez),<sup>1519</sup> 30 (trinta),<sup>1520</sup> 60 (sessenta)<sup>1521</sup> e 120 (cento e vinte)<sup>1522</sup> dias ou sem especificação destes.<sup>1523</sup> A ausência de padronização, que confere tratamentos melhores para determinados devedores sem justificativa aparente, também impede a conclusão de que a igualdade foi atendida.

<sup>1512</sup> Cata (cláusula 12ª, §VII), Fainor (cláusula 11ª, VII), Dibute (cláusula 7.1.8), HM Hotéis e Turismo (cláusula 7.1.8), IESA (cláusula 7.1.8), Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, VII), Saraiva Equipamentos (cláusula 18, VI) e Saraiva Transportes (cláusula 18, VI).

<sup>1513</sup> Bimbo (cláusula 8.1.2), Ribeiro Engenharia (cláusula 8.1.2), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 8.1.3), Abril Comunicações (cláusula 9.1.3), Grupo Ruas (cláusula 10.1.3, a), , Kronos (cláusula 8.1.2), HM Hotéis e Turismo (cláusula 7.1.10), Dibute (cláusula 7.1.10), IESA (cláusula 7.1.10), GME (cláusula 9.1.3), Usina Santa Rosa (cláusula 8.1.2), Royal Fic Distribuidora de Derivados de Petróleo, Progen (cláusula 9.1.2) e Viação Piracicabana (cláusula 10.1.3).

<sup>1514</sup> Mopi (cláusula 8.1.2), Ribeiro Engenharia (cláusula 8.1.2), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 8.1.3), Superpesa (cláusula 8.1.2), Grupo Ruas (cláusula 10.1.3.b), Ello Correntes Comércio (cláusula 18, VI), Kronos (cláusula 8.1.2), HM Hotéis e Turismo (cláusula 7.1.10), Dibute (cláusula 7.1.12), IESA (cláusula 7.1.10), GME (cláusula 9.1.3), Usina Santa Rosa (cláusula 8.1.2), Royal Fic (cláusula 8.1.2), Progen (cláusula 9.1.2) e Viação Piracicabana (cláusula 10.1.3).

<sup>1515</sup> Comp Line (cláusula 26, XIII).

<sup>1516</sup> Atlântica (cláusula 8.1.2), Bimbo (cláusula 8.1.2), Marbrasa (cláusula 8.1.2), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 8.1.3), Superpesa (cláusula 8.1.2) e Unimed Petrópolis (cláusula 16ª, VI).

<sup>1517</sup> Grupo Ruas (cláusula 10.1.3.c) e Viação Piracicabana (cláusula 10.1.3).

<sup>1518</sup> CAARJ (cláusula 7.1.3).

<sup>1519</sup> Grupo Trombettas (cláusula 24, XI), Superpesa (cláusula 8.1.2), Kronos (cláusula 8.1.2),

<sup>1520</sup> Grupo Gran Concursos (cláusula 11ª, VII), Grupo Galois (cláusula 15, VI), Grupo Trombettas (cláusula 24, VI), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 8.1.3), Atlântica (cláusula 8.1.2), Bimbo (cláusula 8.1.2), CAARJ (cláusula 7.1.3), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 8.1.2), Ferragens 3F (cláusula 9.1.ii), Marbrasa (cláusula 8.1.2), Mopi (cláusula 8.1.2), Ribeiro Engenharia (cláusula 8.1.2), Unimed Petrópolis (cláusula 16ª, VI), Abril Comunicações (cláusula 9.1.3), Ello Correntes (cláusula 18, VI), GME (cláusula 9.1.3), Usina Santa Rosa (cláusula 8.1.2), Royal Fic (cláusula 8.1.2) e Progen (cláusula 9.1.2).

<sup>1521</sup> HM Hotéis e Turismo (cláusula 7.1.10).

<sup>1522</sup> Viação Piracicabana (cláusula 10.1.3).

<sup>1523</sup> Dibute (cláusula 7.1.10), Massa Falida de Telos (cláusula 13ª) e IESA (cláusula 7.1.10).



### 6.3.7.7 Relacionados aos bens e direitos

Aparecem ainda como cláusulas de rescisão a oneração dos bens que garantem a dívida transacionada sem comunicação prévia à Fazenda Nacional<sup>1524</sup> e a ocorrência de fatos de esvaziamento patrimonial<sup>1525</sup> ou que mitiguem faturamento, como tornar operacionais outras empresas do grupo, securitização de direitos creditórios, empréstimo ou mútuo entre as sociedades, criação de pessoa jurídica para adquirir ou transferir direitos<sup>1526</sup> e transferência de atividades comerciais a outras pessoas jurídicas após a transação sem comunicação da Fazenda. Há outras hipóteses de rescisão relacionadas à situação patrimonial do devedor, como falência ou liquidação judicial e

---

<sup>1524</sup> Grupo Disbrave (cláusula 25, IV) e Mopi (cláusula 8.1.5).

<sup>1525</sup> Grupo Araújo (cláusula 7.1.4), Fainor (cláusula 11<sup>a</sup>, III), Grupo Sete (cláusula 27<sup>a</sup>, II), Atlântica (cláusula 8.1.7), Bimbo (cláusula 8.1.7), Braminex (cláusula 8.1.9), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 8.1.7), Ferragens 3F (cláusula 9.1.vii), Marbrasa (cláusula 8.1.8), Ribeiro Engenharia (cláusula 8.1.8), Superpesa (cláusula 8.1.7), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 6.1.4), Grupo Ruas (cláusula 10.1.7), Abril Comunicações (cláusula 9.1.8), Dibute (cláusula 7.1.4), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 7.1.3), Express (cláusula 7.1.7), GME (cláusula 9.1.8), IESA (cláusula 7.1.4), Plaster (cláusula 8.1.5), Progen (cláusula 9.1.7), Royal Fic (cláusula 8.1.6), Sustentare (cláusula 8.1.9), Usina Santa Rosa (cláusula 8.1.7), Vetorial Siderurgia (cláusula 8.1.7), Cantareira (cláusula 7<sup>a</sup>, II), Metalúrgica Riosulense (cláusula 8<sup>a</sup>, II e V), Bonanza (cláusula 6<sup>a</sup>, II), Boa Viagem (cláusula 7<sup>a</sup>, II), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 7<sup>a</sup>, II), Colégio Santa Maria (cláusula 18<sup>a</sup>, V), Diniz Engenharia (cláusula 7<sup>a</sup>, II), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 9<sup>a</sup>, IV), Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 9<sup>a</sup>, VI), INFAN (cláusula 8<sup>a</sup>, II),

<sup>1526</sup> Comp Line (cláusula 26, § 3<sup>o</sup>), Mafrial Matadouro e Frigorífico LTDA, Grupo Via (cláusula 22<sup>a</sup>, VIII), Grupo Sete (cláusula 27<sup>a</sup>, VI), Grupo Disbrave (cláusula 24 e 25, IX), Mafrial (cláusula 26, II, § 2<sup>o</sup>), (cláusula 6.1.3), Jetlog (cláusula 6<sup>a</sup>, II), Porto do Recife (cláusula 7<sup>a</sup>, II), Provider (cláusula 9<sup>a</sup>, III), Quesalon (cláusula 9<sup>a</sup>, III) e Triunfo (primeira cláusula 8<sup>a</sup>, II).

extrajudicial,<sup>1527</sup> declaração de insolvência civil,<sup>1528</sup> identificação de bens não informados,<sup>1529</sup> ausência de envio de documentos de alienação dos imóveis no prazo de 30 (trinta) dias da realização dos negócios<sup>1530</sup> e não apresentação em 60 (sessenta) dias do contrato de compra e venda de quotas entre o adquirente e o devedor.<sup>1531</sup>

Também são elencadas como cláusulas de rescisão situações referentes ao descumprimento das condições de pagamento firmadas, como a não liberação dos depósitos judiciais vinculados às execuções fiscais objeto da transação,<sup>1532</sup> ausência de imputação de valores de alienação dos imóveis,<sup>1533</sup> ausência de utilização de créditos recebidos por terceiros,<sup>1534</sup> constatação de alienação dos imóveis sem comunicar a Fazenda<sup>1535</sup> ou em forma e preço

---

<sup>1527</sup> AG Resinas (cláusula 7.1.3), Boi Bom (cláusula 18, V), Cata (cláusula 12ª, IV), Comp Line (cláusula 26, V), Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 19, III), Grupo Disbrave (cláusula V), Grupo Araújo (cláusula 7.1.3), Fainor (cláusula 11ª, IV), (cláusula 7.1.5), Grupo Gran Concursos (cláusula 11ª, VI), Grupo Galois (cláusula 15, V), Grupo Sete (cláusula 27ª, III), Grupo Trombettas (cláusula 24, IV), Mafrial (cláusula 25, III), (cláusula 18ª, IV), Atlântica (cláusula 8.1.5), Bimbo (cláusula 8.1.5), Braminex (cláusula 8.1.6), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 8.1.5), Ferragens 3F (cláusula 9.1.v), Marbrasa (cláusula 8.1.5), Mopi (cláusula 8.1.7), Ribeiro Engenharia (cláusula 8.1.5), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 8.1.6), Superpesa (cláusula 8.1.5), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 6.1.5), Grupo Ruas (cláusula 10.1.5), Abril Comunicações (cláusula 9.1.5), Dibute (cláusula 7.1.5), Express (cláusula 7.1.7), Gama Mineração (cláusula 11.IV), GAP (cláusula 21, VII), GME (cláusula 9.1.5), HM Hoteis e Turismo (cláusula 7.1.5), IESA (cláusula 7.1.5), Kenerson (cláusula 15, IV), Kronos (cláusula 8.1.4), Mococa (cláusula 11, IV), Norte Buss (cláusula 8.1.8), Plaster (cláusula 8.1.3), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 9.1.3), Progen (cláusula 9.1.4), Royal Fic (cláusula 8.1.4), Sustentare (cláusula 8.1.7), Usina Santa Rosa (cláusula 8.1.4), Vetorial Siderurgia (cláusula 8.1.5), Viação Piracicabana (cláusula 10.1.5), Ello Correntes (cláusula 18, V), Cantareira (cláusula 7ª, IV), Cerealista Superior (cláusula 18ª, V), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 21, IV), Marlon Bonilha (cláusula 15, V), (cláusula 15, VI), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, V), Metalúrgica Riosulense (cláusula 8ª, VII), Valpasa (cláusula 19, V), Globoaves (cláusula 19, VI), Bonanza (cláusula 6ª, III), Boa Viagem (cláusula 7ª, III), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 7ª, III), Colégio Santa Maria (cláusula 18ª, VII), Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, VI), Diniz Engenharia (cláusula 7ª, III), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 9ª, V), Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 9ª, VI), Fazenda Milano (cláusula vigésima primeira, II), Geosistemas (cláusula 10, VIII), GMAB Participações (cláusula 16, V), INFAN (cláusula 8ª, III), Jetlog (cláusula 6ª, III), Karne Keijo (cláusula 16, V), (cláusula 15, V), Município de Patos (cláusula 15, V), Pernambuco Química (cláusula 15, V), Porto do Recife (cláusula 7ª, III), Provider (cláusula 9ª, IV), Qesalon (cláusula 9ª, IV), Saraiva Equipamentos (cláusula 18, V) e Saraiva Transportes (cláusula 18, V).

<sup>1528</sup> Fazenda Milano (cláusula vigésima primeira, IV).

<sup>1529</sup> Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 7.1.4).

<sup>1530</sup> Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 7.1.5).

<sup>1531</sup> Comp Line (cláusula 26, XIV).

<sup>1532</sup> Unimed Petrópolis (cláusula 16ª, IX).

<sup>1533</sup> Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 7.1.5).

<sup>1534</sup> GAP (cláusula 21, IV).

<sup>1535</sup> Cantareira (cláusula 7ª, II), Marlon Bonilha (cláusula 15, II), Metalúrgica Riosulense (cláusula 8ª, III), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, II), Embalagem Carton Pack (cláusula 12ª, II), Metalúrgica Buzin (cláusula 15, III).

diversa da informada<sup>1536</sup> e recebimento de precatório ou levantamento de depósito judicial sem comunicar a Fazenda.<sup>1537</sup>

Essas cláusulas de rescisão dizem respeito ao atendimento às condições específicas de cada transação e à situação patrimonial de cada devedor. São, portanto, tratamentos específicos compatíveis com a igualdade.

### 6.3.7.8 Outras

Outras cláusulas de rescisão são ainda mais genéricas, indicando simplesmente descumprimento de obrigações das portarias,<sup>1538</sup> da transação,<sup>1539</sup> do edital e da lei.<sup>1540</sup> Como não há inovação, não se tem violação

<sup>1536</sup> Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 7.1.6).

<sup>1537</sup> Express Transportes Urbanos Ltda (cláusula 7.1.12), Norte Buss (cláusula 8.1.15),

<sup>1538</sup> Abengoa (cláusula 7.1),

<sup>1539</sup> Grupo Via (cláusula 22<sup>a</sup>, XVI), Boi Bom (cláusula 18, VII), Cata (cláusula 12<sup>a</sup>, VIII), Comp Line (cláusula 26, XV), Cruzeiro (cláusula 19, IV), Grupo Disbrave (cláusula 25, VI e XV), Fainor (cláusula 11<sup>a</sup>, VIII), Grupo Gran Concursos (cláusula 11<sup>a</sup>, XI), Grupo Galois (cláusula 15, IX), Grupo Sete (cláusula 27<sup>a</sup>, IV), Mafrial (cláusula 25, V), Sanave (cláusula 18<sup>a</sup>, VII), Atlântica (cláusula 8.1.4), Bimbo (cláusula 8.1.4), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 8.1.4), Ferragens 3F (cláusula 9.1.iv), Marbrasa (cláusula 8.1.4), Mopi (cláusula 8.1.6), Ribeiro Engenharia (cláusula 8.1.4), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 8.1.5), Superpesa (cláusula 8.1.4), (cláusula 6.1.2), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 6.1.8), Unimed Petrópolis (cláusula 16<sup>a</sup>, VII), Grupo Ruas (cláusula 10.1.4), Abengoa (cláusula 7.2), Abril Comunicações (cláusula 9.1.4), Dibute (cláusula 7.1.11), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 7.1.8), Express (cláusula 7.1.4), Gama Mineração (cláusula 11.VI), GAP (cláusula 21, IX), GME (cláusula 9.1.4), HM Hotéis e Turismo (cláusula 7.1.12), IESA (cláusula 7.1.11), Kenerson (cláusula 15, VI), Kronos (cláusula 8.1.3), Mococa (cláusula 11, VI), Royal Fic (cláusula 8.1.3), Usina Santa Rosa (cláusulas 8.1.1 me 8.1.4), Vetorial Siderurgia (cláusula 8.1.4), Viação Piracicabana (cláusula 10.1.4), Elio Correntes (cláusula 18, IX), Massa Falida de Telos (cláusula 14<sup>a</sup>, V), Cantareira (cláusula 14<sup>a</sup>, VII), Massa Falida de Emílio Romani (cláusula 13<sup>a</sup>, V), Cerealista Superior (cláusula 18<sup>a</sup>, VII), Embalagem Carton Pack (cláusula 12<sup>a</sup>, IX), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 21, VI), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, X), Venicola Perini (cláusula 19, VII), Globoaves (cláusula 19, VIII), Bonanza (cláusula 6<sup>a</sup>, I), Boa Viagem (cláusula 7<sup>a</sup>, I), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 7<sup>a</sup>, I), Colégio Santa Maria (cláusula 18<sup>a</sup>, XI), Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, XIV), Diniz Engenharia (cláusula 7<sup>a</sup>, I), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 9<sup>a</sup>, I), Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 9<sup>a</sup>, I), Fazenda Milano (cláusula vigésima primeira, VII), Geosistemas (cláusula 10, I), GMAB Participações (cláusula 16, segundo VI), INFAN (cláusula 8<sup>a</sup>, I), Jetlog (cláusula 6<sup>a</sup>, I) Karne Keijo (cláusula 16, VI), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (cláusula 13<sup>a</sup>, V), (cláusula 15, segundo VI), Município de Patos (cláusula 15, V), Pernambuco Química (cláusula 15, segundo VI), Porto do Recife (cláusula 7<sup>a</sup>, I), Provider (cláusula 9<sup>a</sup>, I), Qesalon (cláusula 9<sup>a</sup>, I), Saraiva Equipamentos (cláusula 18, XII), Saraiva Transportes (cláusula 18, XII) e Triunfo (primeira cláusula 8<sup>a</sup>, I).

<sup>1540</sup> Unimed Petrópolis (cláusula 16<sup>a</sup>, VIII), Embalagem Carton Pack (cláusula 12<sup>a</sup>, XII), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 21, IX), (cláusula 15, XIV), Jetlog Serviços, - Diniz Engenharia (cláusula 7<sup>a</sup>, VI), Porto do Recife (cláusula 7<sup>a</sup>, VI), Frigorífico Nicolini (cláusula 17, XIII), Metalúrgica Riosulense (cláusula 8<sup>a</sup>, X), Venicola Perini (cláusula 19, X), Globoaves (cláusula 19, XIV), Bonanza (cláusula 6<sup>a</sup>, VI), Boa Viagem (cláusula 7<sup>a</sup>, VI), Centro Educacional do Nordeste (cláusula 7<sup>a</sup>, VI), Colégio Santa Maria (cláusula 18<sup>a</sup>, XII), Construtora Andrade Guedes (cláusula 16, XVI), Diniz Engenharia (cláusula 7<sup>a</sup>, VI), Farmácia do Povo Brasileiro (cláusula 9<sup>a</sup>, VIII),

à igualdade, embora a lei tenha determinado que as hipóteses de rescisão tenham que ser discriminadas.

### 6.3.7.9 Impugnação da rescisão

A maioria das transações prevê prazo de 30 (trinta) dias para regularizar vícios ou impugnar rescisão.<sup>1541</sup> Noutras, há previsão de 15 (quinze) dias para regularização<sup>1542</sup> e 30 (trinta) para impugnação da rescisão,<sup>1543</sup> de 10 (dez) dias para saneamento<sup>1544</sup> e, ainda, há transações sem delimitação temporal para tais atos.<sup>1545</sup> Em um caso que envolve fiadores, há previsão de que a PGFN tem a obrigação de notificá-los sempre que a requerente não recolher os valores devidos e estabelece o prazo de 20 (vinte) dias para providências.<sup>1546</sup> Observa-se tratamento diferenciado sem padrão e sem fundamento em critério discriminatório, o que prejudica a igualdade.

---

Farmácia Lopes e Freitas (cláusula 9ª, VIII), INFAN (cláusula 8ª, VI), Jetlog (cláusula 6ª, VI), Quesalon (cláusula 9ª, VII), Saraiva Equipamentos (cláusula 18, XIII) e Saraiva Transportes (cláusula 18, XIII).

<sup>1541</sup> Grupo Via (cláusula 23ª, § 1º), Boi Bom (cláusula 20), Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 20, § 2º), Grupo Galois (cláusula 16), Grupo Gran Concursos (cláusula 12), Comp Line (cláusula 28, § 1º), Grupo Disbrave (cláusula 26, § 1º), Grupo Sete (cláusula 28ª, § 1º), Grupo Trombetta (cláusula 25), Mafrial (cláusula 27, § 1º), Sanave (cláusula 19ª), Atlântica (cláusula 8.5), Bimbo (cláusula 8.5), Braminex (cláusula 8.1.5), CAARJ (cláusula 7.1.5), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 8.5), Marbrasa (cláusula 8.5), Mopi (cláusula 8.5), Ribeiro Engenharia (cláusula 8.5), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 8.5), Superpesa (cláusula 8.5), -, Unimed Petrópolis (cláusula 16ª, § 2º), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 6.4), Sustentare (cláusula 8.5), Abril Comunicações (cláusula 9.1.5), Plaster (cláusula 8.5), Kronos (cláusula 8.5), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 7.5), HM Hotéis e Turismo (cláusula 7.3), GME (cláusula 9.5), Dibute (cláusula 7.3), Usina Santa Rosa (cláusula 8.5), IESA (cláusula 7.3), Norte Buss (cláusula 8.5), Royal Fic (cláusula 8.5), Ello Correntes (cláusula 19), Progen (cláusula 9.5), Express (cláusula 7.5), Gama Mineração (cláusula 13), Grupo Ruas (cláusula 10.5), Vetorial Siderurgia (cláusula 8.5), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 9.5), Viação Piracicabana (cláusula 10.5), Kenerson (cláusula 17), Gama (cláusula 13), GAP (cláusula 23), Mococa (cláusula 13), Globoaves (cláusula 21), Massa Falida de Telos (cláusula 16ª), Massa Falida de Emílio Romani (cláusula 15ª), Metalúrgica Riosulense (cláusula 10ª, § 2º), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 23), Valpasa (cláusula 22), Venícola Perini (cláusula 21), Saraiva Equipamentos (cláusula 20), Construtora Andrade Guedes (cláusula 18), Saraiva Transportes (cláusula 20), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (cláusula 15ª), Colégio Santa Maria (cláusula 20ª), GMAB Participações (cláusula 18), Carne Keijo (cláusula 18), Pernambuco Química (cláusula 18) e Município de Patos (cláusula 17).

<sup>1542</sup> Fazenda Milano (cláusula vigésima primeira, parágrafo único).

<sup>1543</sup> Cantareira (cláusula 8ª), Marlon Bonilha (cláusula 16), Frigorífico Nicolini (cláusula 18), Embalagem Carton Pack (cláusula 13ª), Metalúrgica Buzin (cláusula 16), Cerealista Superior (cláusula 20ª).

<sup>1544</sup> AG Resinas (cláusula 7.1.2.) e Grupo Araújo (cláusula 7.5).

<sup>1545</sup> Abengoa (cláusula 8.3).

<sup>1546</sup> Plaster (cláusula 6.3.1).

#### 6.3.7.10 Cessação de efeitos

Algumas das transações disciplinam a existência de cessação de efeitos, como no caso do descumprimento das cláusulas<sup>1547</sup> ou recusa de aplicação pelo Poder Judiciário, em controle de validade.<sup>1548</sup> Há ainda a previsão de que se houver declaração de nulidade parcial, mantem-se a nulidade das demais cláusulas.<sup>1549</sup> Apesar de constarem em apenas alguns termos, não se trata de tratamento diferenciado, mas sim uniforme, pois em todos os acordos deve haver a interrupção de efeitos em tais hipóteses.

#### 6.3.7.11 Homologação judicial da rescisão e consequências

Em algumas transações há a previsão de que, no caso de descumprimento, a União comunicará ao juízo de homologação e requererá a execução das garantias. Trata-se de tratamento a ser observado em relação todos os devedores.

Há ainda a cláusula de que, havendo homologação judicial da rescisão, não seria possível nenhuma medida judicial para contestá-la.<sup>1550</sup> Trata-se de tratamento diferenciado sem base em critério discriminatório objetivo apto a justificá-lo, o que prejudica a igualdade. Esse tratamento não se equipara à confissão dos débitos, que não é absoluta, como já decidiu o STJ em recursos repetitivos, além de não se compatibilizar com a garantia constitucional de inafastabilidade do Poder Judiciário. Mesmo que o afastamento da prestação jurisdicional esteja em um termo de transação e não em lei, a atuação do Poder Executivo não pode superar os obstáculos postos pelo ordenamento à lei em sentido estrito, uma vez que a Administração Pública tem a sua atuação pautada pela legalidade.

---

<sup>1547</sup> Embalagem Carton Pack (cláusula 17), Marlon Bonilha (cláusula 20), Frigorífico Nicolini (cláusula 22) e Metalúrgica Riosulense (cláusula 14).

<sup>1548</sup> Comp Line (cláusula 30), Grupo Disbrave (cláusula 29), Grupo Sete (cláusula 32<sup>a</sup>) e Mafrial (cláusula 31).

<sup>1549</sup> Comp Line (cláusula 30, parágrafo único), Grupo Disbrave (cláusula 29, parágrafo único), Grupo Sete (cláusula 32<sup>a</sup>, parágrafo único), Mafrial (cláusula 31, parágrafo único), Marlon Bonilha (cláusula 20, parágrafo único), Frigorífico Nicolini (cláusula 22, parágrafo único) e Metalúrgica Riosulense (cláusula 14, parágrafo único).

<sup>1550</sup> Comp Line (cláusula 31, § 1º), Grupo Disbrave (cláusula 30, § 1º), Grupo Sete (cláusula 33<sup>a</sup>, § 1º) e Mafrial (cláusula 32, § 1º).

### 6.3.8 Prazos para aceitação de proposta

Nas transações ofertadas pela Fazenda, foram identificados três prazos para aceitação da proposta: 30 (trinta) dias, no caso das propostas das Procuradorias da 3ª e da 4ª Região,<sup>1551</sup> de 15 (quinze) dias, no caso da 5ª Região,<sup>1552</sup> e de 10 (dez) dias, em uma transação da 3ª Região.<sup>1553</sup> Em uma das transações foi fixada uma data-limite, que equivale a 10 (dez) dias após a data de assinatura.<sup>1554</sup> À exceção da transação da GAP, observa-se uma uniformidade dos prazos dentro de cada região. Assim, a distinção parece se dar simplesmente por causa de posturas diferentes dos proponentes. Como essa diferença faz com que devedores de determinada região sejam tratados de modo diferente, sem que haja uma justificativa pautada em interesses constitucionais, não há atendimento da igualdade.

### 6.3.9 Cláusulas sobre aspectos laterais

Há cláusulas de (i) eleição de foro para discutir questões do termo de transação;<sup>1555</sup> (ii) possibilidade de aditamento;<sup>1556</sup> (iii) autorização de acesso à Fazenda de suas declarações e escritas fiscais;<sup>1557</sup> (iv) forma de apresentação

---

<sup>1551</sup> Kenerson (cláusula 2ª), Gama Mineração (cláusula 2ª), Mococa (cláusula 2ª), Frigorífico Rainha da Paz (cláusula 2ª), Cerealista Superior (cláusula 2ª), Valpasa (cláusula 2ª) e Venícola Perini (cláusula 2ª).

<sup>1552</sup> GMAB Participações (cláusula 2ª), Carne Keijo (cláusula 2ª) e Pernambuco Química (cláusula 2ª).

<sup>1553</sup> GAP (cláusula 2ª).

<sup>1554</sup> Município de Patos (cláusula 2ª).

<sup>1555</sup> AG Resinas (cláusula 4.2), Grupo Araújo (cláusula 4.3), Atlântica (cláusula 5.4), Bimbo (cláusula 5.4), Braminex (cláusula 5.4), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 5.5), Marbrasa (cláusula 5.4), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 5.4), Superpesa (cláusula 5.4), Ferragens 3F (cláusula 10.4), Mopi (cláusula 5.5), Ribeiro Engenharia (cláusula 5.4), Abril Comunicações (cláusula 10.6), Plaster (cláusula 5.4), Kronos (cláusula 9.5), HM Hotéis e Turismo (cláusula 9.5), GME (cláusula 10.6), Dibute (cláusula 9.4), Usina Santa Rosa (cláusula 9.6), IESA (cláusula 9.5), Progen (cláusula 10.5), Grupo Ruas (cláusula 12.5), Vetorial Siderurgia (cláusula 5.4), Produtos Alimentícios Crispetes LTDA (cláusula 6.6), Royal Fic (cláusula 5.4) e Sustentare (cláusula 5.5),  
<sup>1556</sup> Vai Empreendimentos, Grupo Gran Concursos (cláusula 20), Grupo Trombettas (cláusula 33), Comp Line (cláusula 43), Grupo Disbrave (cláusula 42), Viação Piracicabana, (cláusula 11.2) e Ello Correntes (cláusula 29).

<sup>1557</sup> Atlântica (cláusula 6.1.12), Bimbo (cláusula 6.1.14), Braminex (cláusula 6.1.16), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 6.1.14), Marbrasa (cláusula 6.1.15), Ribeiro Engenharia (cláusula 6.1.12), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 6.1.12), Superpesa (cláusula 6.1.16), Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 5.5), Sustentare (cláusula 6.1.16), Abril Comunicações

de comprovações documentais;<sup>1558</sup> e (vi) interpretação, no sentido de que as cláusulas não podem ser interpretadas de modo a implicar renúncia às garantias e aos privilégios do crédito tributário.<sup>1559</sup> Embora não constem de todas as transações, não se observa violação à isonomia, pois não implicam diretamente tratamentos diferenciados.

Já a previsão de possibilidade de futura compensação de ofício<sup>1560</sup> viola a isonomia, pois estabelece para determinados devedores, sem fundamentação, tratamento em desconformidade com a decisão vinculante do Recurso Especial n.º 1.213.082/PR na sistemática de recursos repetitivos, que concluiu que tal procedimento é ilegal em relação a débitos cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos do art. 151 do CTN.<sup>1561</sup>

Há ainda cláusulas específicas que consideram a situação do devedor, como o dever de dar ciência da transação ao juízo de recuperação judicial.<sup>1562</sup>

Foram identificadas cláusulas no sentido de que os casos omissos seriam resolvidos conforme as Portarias,<sup>1563</sup> enquanto outras estabelecem a resolução de acordo com a teoria da imprevisão.<sup>1564</sup> Se houver tratativa específica nas Portarias, essa disciplina deverá ser adotada em todos os casos, independentemente da solução acordada, em razão da hierarquia normativa, o

---

(cláusula 8.1.4), Plaster (cláusula 6.1.5), Kronos (cláusula 7.1.3), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 5.1.12), GME (cláusula 9.1.3), Usina Santa Rosa (cláusula 7.1.3), Norte Buss (cláusula 6.1.15), Royal Fic (cláusula 6.1.14), Progen (cláusula 8.1.3) e Express (cláusula 5.1.10), Vetorial Siderurgia (cláusula 6.1.13).

<sup>1558</sup> Bimbo (cláusula 6.5), Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 6.5), Marbrasa (cláusula 6.6), Mopi (cláusula 6.5), Ribeiro Engenharia (cláusula 6.6), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 6.3.9), Superpesa (cláusula 6.5), Sustentare, Plaster (cláusula 6.5), Kronos (cláusula 6.2.10), Norte Buss (cláusula 6.5), Abril Comunicações (cláusula 7.2.11), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 5.4), Express (cláusula 5.4), GME (cláusula 7.2.11), Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 5.4), Usina Santa Rosa (cláusula 6.2.9), Royal Fic (cláusula 6.4), Progen (cláusula 6.2.12), Sustentare (cláusula 6.6) e Vetorial Siderurgia (cláusula 6.4).

<sup>1559</sup> Grupo Galois (cláusula 26), Grupo Trombettas (cláusula 34), Grupo Sete (cláusula 44<sup>a</sup>), Comp Line, Grupo Disbrave (cláusula 43) Mafrial (cláusula 43), Braminex (cláusula 9.8), Marbrasa (cláusula 9.8), Ribeiro Engenharia (cláusula 9.8), Unimed Petrópolis (cláusula 22<sup>a</sup>), , Ello Correntes (cláusula 30), Cantareira (cláusula 14<sup>a</sup>), Marlon Bonilha (cláusula 22), Metalúrgica Riosulense (cláusula 16), Embalagem Carton Pack (cláusula 19<sup>a</sup>), Metalúrgica Buzin (cláusula 23), Frigorífico Nicolini (cláusula 24) e Valpasa (cláusula 29).

<sup>1560</sup> Grupo Araújo (cláusula 5.1.10), Atlântica (cláusula 6.6), Indústria de Papéis Sudeste (cláusula 6.2), Abril Comunicações (cláusula 8.1.5), Espólio de José Perci Ribeiro da Costa (cláusula 5.5), Express (cláusula 5.5), Kronos (cláusula 7.1.4) e Plaster (cláusula 6.6).

<sup>1561</sup> BRASIL. STJ. REsp 1.213.082 PR. Primeira Seção. Relator: Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, Sessão de 10/8/2011. DJe de 18/8/2011.

<sup>1562</sup> Abril Comunicações (cláusula 10.3), GME (cláusula 10.3) e Usina Santa Rosa (cláusula 9.3).

<sup>1563</sup> HM Hotéis e Turismo (cláusula 9.6), Dibute (cláusula 9.5) e IESA (cláusula 9.6),

<sup>1564</sup> Comp Line (cláusula 45), Grupo Disbrave (cláusula 44), Grupo Sete (cláusula 45<sup>a</sup>) e Mafrial (cláusula 44).

que afasta a configuração de tratamento diferenciado e permite constatar o atendimento da igualdade. Em relação à aplicação da teoria da imprevisão, a ausência de sua regulamentação em todas as transações pode ocasionar níveis destoantes de proteção, sem que haja fundamento específico para essa diferenciação. Não é possível, dessa forma, atestar o atendimento da isonomia.

Em algumas transações há a previsão de vinculação de todos os sucessores e adquirentes dos devedores, a qualquer título.<sup>1565</sup> Essa disciplina não é um tratamento diferenciado, mas mera positivação do que deve ser observado em todos os casos.

Em uma transação foi prevista a concordância das partes em limitar a sua submissão à homologação judicial apenas nos processos listados, dando a entender que houve a exclusão de determinados feitos.<sup>1566</sup> Essa seleção de processos não foi fundamentada, o que impede atestar a observância da igualdade.

Em outra transação, foi estabelecido um cronograma de cumprimento das obrigações,<sup>1567</sup> expediente que poderia ser adotado nas demais para facilitar a consecução dos termos acordados.

### 6.3.10 Cláusula sobre igualdade

Algumas transações celebradas no âmbito da PRFN da 1ª Região<sup>1568</sup> trazem uma cláusula que veda que os termos e condições estabelecidas possam ser utilizados como fundamento para pedido de outros contribuintes:

“é igualmente vedada a utilização dos termos e condições previstos na presente transação para demandar igualdade de condições ou proposta para outros devedores, pessoas físicas ou jurídicas, com débitos perante a União.”

Não se identificou o fundamento legal nem qualquer outro motivo para justificar a concessão de um tratamento exclusivo a tais contribuintes, de

---

<sup>1565</sup> Grupo Sete (cláusula 37ª), Comp Line (cláusula 35), Mafrial (cláusula 36) e Ferragens 3F (cláusula 4.7).

<sup>1566</sup> Grupo Ruas (cláusulas 8.5 e 12.3).

<sup>1567</sup> Grupo Ruas (cláusula 11).

<sup>1568</sup> Grupo Via (cláusula 31ª, § 2º), Grupo Sete (cláusula 38ª, § 1º), Comp Line (cláusula 36, § 2º), Grupo Disbrave (cláusula 35, § 2º) e Mafrial (cláusula 37, § 2º).



impossível replicação para os demais. A previsão destoa do previsto no art. 1º, § 3º, da Lei n.º 13.988/2020, que estabelece justamente a obrigatoriedade de divulgação dos acordos individuais como uma forma de viabilizar a isonomia, na medida em que frustra o propósito de assegurar o tratamento igualitário.

O ordenamento jurídico não outorga a Fazenda Nacional a possibilidade de aplicar a legislação tributária de modo diferente para cada contribuinte, a não ser que haja uma razão posta pelo próprio ordenamento. A regra é a uniformidade, conforme se depreende do art. 150, II, da CF/1988. No mesmo sentido é a previsão do art. 100, III, do CTN, o qual elenca as práticas reiteradas das autoridades administrativas como normas complementares do direito tributário. Essa norma ressalta a necessidade de coerência da atuação do Poder Executivo em relação à aplicação das regras tributárias e, por ser veiculada em lei complementar, impede exatamente a edição ou a celebração de regras pelos entes federativos que confirmam tratamentos exclusivos para determinados sujeitos passivos sem a necessidade de replicação para casos semelhantes.

A cláusula analisada admite que a igualdade seja violada em sua dimensão formal, pois sua redação permite que a Fazenda se recuse a adotar pactuação idênticas para casos em que tais termos seriam aplicados, sem nem mesmo exigir qualquer tipo de justificativa para tal negativa. Verifica-se, dessa forma, a sua plena incompatibilidade com a isonomia.

### 6.3.11 Supressão de dados

Parte das transações suprimem informações que podem ser divididas em quatro categorias: referentes aos devedores, ao objeto, às garantias e aos aspectos comerciais. Algumas suprimiram informação de e-mails,<sup>1569</sup> nome dos devedores,<sup>1570</sup> assinaturas,<sup>1571</sup> números de identidade, de inscrição no CPF,<sup>1572</sup>

---

<sup>1569</sup> GAP (preâmbulo).

<sup>1570</sup> Grupo Sete (preâmbulo).

<sup>1571</sup> Grupo Sete, GME, Mococa, Produtos Alimentícios Crispetes, Royal Fic, Ello Correntes, Cerealista Superior, Embalagem Carton Pack, Valpasa, Globoaves, Fazenda Milano e Carne Keijo.

<sup>1572</sup> Comp Line, Grupo Araújo, José Fornieles Robles (preâmbulo), Bimbo, Braminex, Marbrasa, Indústria de Papéis Sudeste, Unimed Petrópolis, Grupo Ruas, Abengoa, Abril Comunicações, Dibute, Espólio de José Perci Ribeiro da Costa, Express, Gama Mineração, GME, HM Hotéis e Turismo, Kenerson (apenas no preâmbulo), Norte Buss, Plaster, Progen, Royal Fic, Sustentare,

no CNPJ<sup>1573</sup> e na OAB,<sup>1574</sup> endereços,<sup>1575</sup> dados dos sócios,<sup>1576</sup> representantes,<sup>1577</sup> corresponsáveis<sup>1578</sup> e administradores.<sup>1579</sup> Da mesma forma, foram identificadas supressões do número de processos judiciais<sup>1580</sup> e administrativos,<sup>1581</sup> inclusive o autorizativo da transação;<sup>1582</sup> entrada mínima,<sup>1583</sup>

---

Usina Santa Rosa, Viação Piracicabana, Ello Correntes, Massa Falida de Emílio Romani, Cerealista Superior, Frigorífico Rainha da Paz, Marlon Bonilha<sup>a</sup>, Valpasa (preâmbulo), Vinícola Perini (preâmbulo), Globoaves (preâmbulo), Grupo Hospital José Alberto Maia (preâmbulo), Bonanza (preâmbulo), Colégio Santa Maria (preâmbulo), Construtora Andrade Guedes (preâmbulo), Farmácia do Povo Brasileiro (preâmbulo), Farmácia Lopes e Freitas (preâmbulo), Fazenda Milano (preâmbulo), Geosistemas (preâmbulo), GMAB Participações (preâmbulo), INFAN (preâmbulo), Jetlog (preâmbulo), Carne Keijo (preâmbulo), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (preâmbulo), Município de Patos (preâmbulo), Natal Hospital (preâmbulo do aditivo), Pernambuco Química (preâmbulo), Porto do Recife (preâmbulo), Provider (preâmbulo), Quesalon (preâmbulo), Saraiva Equipamentos (preâmbulo), Saraiva Transportes (preâmbulo) e Triunfo (preâmbulo e assinatura).

<sup>1573</sup> Vetorial Siderurgia (preâmbulo), Grupo Hospital José Alberto Maia (preâmbulo), Boa Viagem (preâmbulo), Centro Educacional do Nordeste (preâmbulo), Colégio Santa Maria (preâmbulo), Construtora Andrade Guedes (preâmbulo), Diniz Engenharia (preâmbulo), Farmácia do Povo Brasileiro (preâmbulo), Farmácia Lopes e Freitas (preâmbulo), Geosistemas (preâmbulo), Carne Keijo (preâmbulo), Saraiva Equipamentos (preâmbulo), Saraiva Transportes (preâmbulo) e Viação Piracicabana.

<sup>1574</sup> Usina Santa Rosa, Massa Falida de Telos e Geosistemas.

<sup>1575</sup> Marbrasa, Ribeiro Engenharia (preâmbulo), Indústria de Papéis Sudeste (preâmbulo), Grupo Ruas (preâmbulo), Royal Fic (preâmbulo), Massa Falida de Telos (preâmbulo), Massa Falida de Emílio Romani (preâmbulo), Frigorífico Rainha da Paz (preâmbulo), Marlon Bonilha (preâmbulo), Valpasa (preâmbulo), Vinícola Perini (preâmbulo), Globoaves (preâmbulo), Bonanza (preâmbulo), Boa Viagem (preâmbulo), Centro Educacional do Nordeste (preâmbulo), Colégio Santa Maria (preâmbulo), Diniz Engenharia (preâmbulo), Farmácia do Povo Brasileiro (preâmbulo), Farmácia Lopes e Freitas (preâmbulo), Fazenda Milano (preâmbulo), Geosistemas (preâmbulo), GMAB Participações (preâmbulo), INFAN ((preâmbulo), Jetlog (preâmbulo), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (preâmbulo), Município de Patos (preâmbulo), Natal Hospital (preâmbulo do aditivo), Pernambuco Química (preâmbulo), Porto do Recife (preâmbulo), Provider (preâmbulo), Quesalon (preâmbulo) e Triunfo (preâmbulo).

<sup>1576</sup> Globoaves (preâmbulo).

<sup>1577</sup> Grupo Trombettas (preâmbulo), Comitê Olímpico Brasileiro (preâmbulo), Ferragens 3F (preâmbulo), Superpesa (preâmbulo), Abengoa (preâmbulo), IESA (preâmbulo), Cerealista Superior (preâmbulo), Embalagem Carton Pack (preâmbulo), Metalúrgica Buzin (preâmbulo), Frigorífico Nicolini (preâmbulo), Metalúrgica Riosulense (preâmbulo), Valpasa (preâmbulo), Vinícola Perini (preâmbulo), Construtora Andrade Guedes (preâmbulo), Diniz Engenharia (preâmbulo), Farmácia do Povo Brasileiro (preâmbulo), Farmácia Lopes e Freitas (preâmbulo), Geosistemas (preâmbulo), GMAB Participações (preâmbulo), INFAN ((preâmbulo), Jetlog (preâmbulo), Carne Keijo (preâmbulo), Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano (preâmbulo), Município de Patos (preâmbulo), Natal Hospital (preâmbulo do aditivo), Pernambuco Química (preâmbulo), Porto do Recife (preâmbulo), Provider (preâmbulo), Quesalon (preâmbulo), Saraiva Equipamentos (preâmbulo), Saraiva Transportes (preâmbulo) e Triunfo (preâmbulo).

<sup>1578</sup> GAP (preâmbulo).

<sup>1579</sup> Mopi (preâmbulo), Kronos (preâmbulo), Produtos Alimentícios Crispetes (preâmbulo), Farmácia do Povo Brasileiro (preâmbulo), Farmácia Lopes e Freitas (preâmbulo) e Provider (preâmbulo).

<sup>1580</sup> Grupo Araújo (cláusula 4.2), Grupo Galois (cláusula 8ª), Ribeiro Engenharia (cláusula 4.1.3),

<sup>1581</sup> Marbrasa (cláusula 3.7.1)

<sup>1582</sup> Grupo Sete (preâmbulo e cláusula 46ª), Abengoa (cláusula 8.7), Express (cláusula 5.4), Plaster (cláusula 6.5) e Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 5.4 e 10.2).

<sup>1583</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 9ª).

total transacionado,<sup>1584</sup> início da data de pagamento,<sup>1585</sup> informações que foram disponibilizadas em outros casos.

Igualmente, em relação a informações de garantias, há supressão de garantidores,<sup>1586</sup> imóveis;<sup>1587</sup> veículos,<sup>1588</sup> valor de avaliação,<sup>1589</sup> nome de responsável por laudo de avaliação,<sup>1590</sup> valores de recebíveis,<sup>1591</sup> parceiros empresariais,<sup>1592</sup> conta bancária,<sup>1593</sup> nomes de jogadores de futebol<sup>1594</sup> e valor máximo que pode ser utilizado fora da transação.<sup>1595</sup> Foi identificada ainda a supressão do número de empregos de uma das transadoras<sup>1596</sup> e até mesmo uma das razões da celebração da transação.<sup>1597</sup> Já os anexos das transações são disponibilizados total,<sup>1598</sup> parcialmente,<sup>1599</sup> ou não são apresentados.<sup>1600</sup>

À exceção da supressão referente ao número de empregos, não há um padrão, o que pode indicar ausência de definição de quais dados são considerados sigilosos e quais não são. Algumas supressões, como a de número de processos, parecem injustificadas. Não foram identificadas as razões pela qual os dados de determinadas transações são disponibilizados de forma mais completa e em outros há uma supressão maior. Dessa forma, não foi possível

<sup>1584</sup> Marbrasa (cláusula 2.2), Ribeiro Engenharia (cláusula 2.2) e Venícola Perini (cláusula 6ª).

<sup>1585</sup> Venícola Perini (cláusula 6ª)

<sup>1586</sup> Grupo Sete (preâmbulo), Braminex (preâmbulo) e Ribeiro Engenharia (preâmbulo).

<sup>1587</sup> Cruzeiro Esporte Clube (anexo III, 1.1), Ribeiro Engenharia (cláusula 4.1.1 e 4.1.4), Kronos (cláusula 4.1) e Cantareira (cláusula 1ª, § 2º).

<sup>1588</sup> Frigorífico Rainha da Paz (anexo II) e Frigorífico Nicolini (anexo III).

<sup>1589</sup> Marbrasa (cláusula 4.1), Sanave (cláusula 14ª), Ribeiro Engenharia (cláusulas 4.1.1 e 4.1.2), Royal Fic (cláusulas 4.1.4 e 4.1.4.1).

<sup>1590</sup> Kronos (cláusula 4.2.1).

<sup>1591</sup> Progen (cláusula 4.1.1 e 4.1.2).

<sup>1592</sup> Comitê Olímpico Brasileiro (cláusula 4.1) e Progen (cláusula 4.1.1 e 4.1.2).

<sup>1593</sup> Progen (cláusula 4.3).

<sup>1594</sup> Club de Regatas Vasco da Gama (cláusula 2.2.8)

<sup>1595</sup> Cruzeiro Esporte Clube (cláusula 3ª, § 2º).

<sup>1596</sup> Produtos Alimentícios Crispetes (cláusula 5.2.8).

<sup>1597</sup> HM Hotéis e Turismo (cláusula 2.1.f) e Jetlog (cláusula 3ª)

<sup>1598</sup> Grupo Via, Cata, Cruzeiro Esporte Clube, Grupo Disbrave, Grupo Araújo, Grupo Gran Concursos, Comitê Olímpico Brasileiro, Superpesa, Dibute, Espólio de José Perci Ribeiro da Costa, Express, Produtos Alimentícios Crispetes, Usina Santa Rosa, Vetorial Siderurgia, Globoaves, Grupo Hospital José Alberto Maia, Colégio Santa Maria, Construtora Andrade Guedes, Farmácia do Povo Brasileiro, Farmácia Lopes e Freitas, Geosistemas, GMAB Participações, Pernambuco Química, Saraiva Equipamentos e Saraiva Transportes.

<sup>1599</sup> Boi Bom, Mafrial, Kronos, Frigorífico Nicolini e Metalúrgica Riosulense.

<sup>1600</sup> AG Resinas, Comp Line, Grupo Galois, Grupo Sete, Grupo Trombettas, Sanave, Fainor, Bimbo, Braminex, CAARJ, Ferragens 3F, Marbrasa, Mopi, Ribeiro Engenharia, Indústria de Papéis Sudeste, Club de Regatas Vasco da Gama, Unimed Petrópolis, Abril Comunicações, Grupo Ruas, Gama Mineração, GME, HM Hotéis e Turismo, Kenerson, Mococa, Norte Buss, Plaster, Progen, Royal Fic, Sustentare, Viação Piracicabana, Ello Correntes, Marlon Bonilha, Metalúrgica Buzin, Valpasa, Vinícola Perini, Bonanza, INFAN, Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano, Município de Patos e Quesalon.

realizar a relação de pertinência entre os critérios eventualmente adotados e as disponibilizações e supressões e não foi possível atestar o atendimento da igualdade.

Essa diversidade de condutas significa que as informações de determinados contribuintes são mais protegidas do que as de outros. Ainda que seja possível identificar a razão pela qual informações pessoais sejam suprimidas, considerado as normas da Lei n.º 13.709/2018, a Lei Geral de Proteção de Dados, é difícil cogitar, para outros casos, qual é a razão da supressão, como nas transações em que mesmo o número de processo é mantido em segredo. Em determinadas situações, a ausência divulgação de dados prejudica a compreensão dos contornos dos tratamentos conferidos. Por exemplo, a supressão da data inicial do diferimento em um dos acordos impede a conferência do período de carência da transação e sua eventual replicação para outros casos. Na mesma linha, o sigilo em relação a uma das causas da transação impossibilita que se analise a importância de determinada situação na celebração do acordo, que poderia ter peso similar, ou maior, em relação a outras situações.

A mera divulgação dos termos de transação, por si só, é insuficiente para viabilizar o atendimento da isonomia, se, mesmo divulgados, informações importantes para a compreensão dos tratamentos celebrados são mantidos confidenciais. Em relação à Administração Pública, a publicidade é a regra, não a exceção, de modo que qualquer tipo de supressão de informação deveria ser expressamente justificado. Ao esvaziar até mesmo a possibilidade de análise de determinadas regras, o sigilo impede a aplicação uniforme da legislação tributária, em afronta com o art. 100, II, do CTN, que alça as práticas das autoridades administrativas ao status de norma complementar, pois sequer é possível saber exatamente, em relação a determinados casos, quais práticas são essas. Verifica-se, portanto, que as diferentes posturas em relação ao sigilo não atendem a igualdade e impedem a concretização plena de sua dimensão formal.

#### 6.4 Transação para devedores em recuperação judicial

A proposta de transação individual por sociedades e empresários com processamento de recuperação judicial deferida, introduzida pela Lei n.º 14.112/2020, que incluiu dispositivos na Lei n.º 10.522/2002, pode contemplar reduções de até 70% (setenta por cento) e prazo de 120 (cento e vinte) meses como regra geral, e de 145 (cento e quarenta e cinco) meses no caso de empresário, microempresa ou empresa de pequeno porte.<sup>1601</sup> O prazo pode aumentar em 12 (doze) meses no caso de desenvolvimento de projetos sociais.<sup>1602</sup> A análise da proposta leva em consideração a recuperabilidade do crédito, a proporção entre o passivo fiscal e o restante das dívidas, o porte e quantidade de empregos mantidos pela pessoa jurídica.<sup>1603</sup> A mera proposta de transação suspende as execuções fiscais.<sup>1604</sup> A Portaria PGFN n.º 2.382/2021, que regulamentou essa matéria, prevê que é possível a adesão parcial, excluindo débitos parcelados e em discussão judicial, desde que haja garantia ou suspensão de exigibilidade.<sup>1605</sup>

Esses tratamentos adotam como critério a saúde financeira e econômica do devedor. Presume-se que as condições para pagamento são piores, o que justifica o oferecimento de concessões melhores, incluindo a suspensão de execuções fiscais. Como explicado na seção 6.1.1.2, o fundamento constitucional para esse tratamento é o art. 145, § 1º, da CF/1988, que indica que a capacidade de pagamento deve ser considerada.

Como também explanado anteriormente, são justificados tratamentos melhores para pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte. Por sua vez, a opção por considerar o porte da empresa e o volume de empregos mantidos, bem como o desenvolvimento de projetos sociais, como critérios discriminatórios, é possível, pois são elementos aptos a comparar diferentes negócios e permitem privilegiar o aspecto social das empresas, o que tem amparo na preservação do fundamento republicano dos valores sociais do trabalho e no objetivo de reduzir desigualdades sociais e econômicas. Dessa

---

<sup>1601</sup> Lei n.º 10.522/2002, art. 10-C, I e II.

<sup>1602</sup> Lei n.º 10.522/2002, art. 10-C, § 1º.

<sup>1603</sup> Lei n.º 10.522/2002, art. 10-C, III

<sup>1604</sup> Lei n.º 10.522/2002, art. 10-C, VI

<sup>1605</sup> Portaria PGFN n.º 2.382/2021, art. 10, § 1º.

maneira, observa-se compatibilidade com a igualdade em relação a tais tratamentos.

## **6.5 Tratamento para setor de eventos**

A Lei n.º 14.148/2021 estabeleceu uma transação específica para o setor de eventos, contemplando até 70% (setenta por cento) do crédito tributário, sem incidir sobre o principal, em até 145 (cento e quarenta e cinco) meses. Não há possibilidade de exigência de entrada, diferentemente da transação geral. São possíveis acordos por adesão e individual, no caso de dívidas de mais de 5 (cinco) milhões.

O critério adotado é o setor da economia. Embora haja decisões do STF que legitimem a utilização desse discrimen em determinadas situações, trata-se de fator proibido para concessão de tratamentos tributários diferenciados, a teor do art. 150, II, da CF/1988. Como, ainda, não se identificou nenhuma disposição constitucional que justificasse essa distinção, considera-se que há violação à igualdade.

Há ainda previsões que guardam tratamentos semelhantes às demais modalidades, como a necessidade de comprovação da desistência em 90 (noventa) dias - embora o prazo mais comum na modalidade padrão seja de 60 (sessenta) dias -, a possibilidade de propor nova transação no caso de falência e a dispensa de apresentação de garantias. Em relação a essas previsões, há uniformidade que atende a igualdade.

## **6.6 Conclusões**

As conclusões deste capítulo a respeito do atendimento ou não da igualdade em relação às regras da transação tributária federal encontram-se nas seguintes tabelas.

**Tabela 1 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às disposições comuns da Lei n.º 13.988/2020 a todas as modalidades**

<b>Igualdade</b>	<b>Tratamentos</b>	<b>Motivo</b>
Atendida	Regras sobre sigilo e publicidade Ausência de suspensão de exigibilidade	Uniformidade obrigatória e compatível com o ordenamento
	Formas especiais de pagamento	Tratamentos possíveis
	Redução do montante principal Garantias Vinculação dos prazos aos descontos Adesão integral ou parcial em geral Suspensão do processo administrativo	Tratamentos e fatores de diferenciação possíveis, com relação de pertinência e compatibilidade com o ordenamento
Compatibilidade dependente da concretização	Suspensão convencional das partes	Depende da disponibilização das razões que viabilizem o conhecimento e a reprodução dos tratamentos estabelecidos
Impossibilidade de análise	Exclusão do devedor contumaz	Ausência de definição dos fatores de diferenciação
	Adesão parcial se considerada a capacidade de pagamento	Depende do cálculo da capacidade de pagamento e seus fatores de diferenciação utilizados para a concessão do tratamento
Não atendida	Autorização para compensações obrigatórias de débitos suspensos Impossibilidade de levantamento de saldo de precatório	Tratamento incompatível com o ordenamento jurídico.
	Ausência de obrigatoriedade de divulgação de cláusulas recusadas	Ausência de critérios discriminatórios aptos a justificar os tratamentos estabelecidos

Fonte: Elaborada pelo autor.

**Tabela 2 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às regras gerais da transação na cobrança da Lei n.º 13.988/2020**

<b>Igualdade</b>	<b>Tratamento</b>	<b>Motivo</b>
Atendida	Descontos Prazos Recuperabilidade de créditos Oferecimento da proposta mediante uso dos critérios de suspensão de exigibilidade por decisão judicial, forma de garantia e de situação financeira-econômica Utilização do critério valor e a disponibilidade de mais formas de quitação para devedores com dívidas maiores	Tratamentos e fatores de diferenciação possíveis, com relação de pertinência e compatibilidade com o ordenamento
Violada	Utilização do critério valor e a disponibilidade ininterrupta da transação individual para devedores com dívidas maiores Possibilidade de cláusulas específicas para devedores com dívidas maiores	Ausência de pertinência entre o fato de diferenciação e o tratamento estabelecido.

**Tabela 2 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às regras gerais da transação na cobrança da Lei n.º 13.988/2020**  
(conclusão)

<b>Igualdade</b>	<b>Tratamento</b>	<b>Motivo</b>
Compatibilidade dependente da concretização	Capacidade de pagamento Aferição de recuperabilidade da dívida Aceitação de transação individual	Depende da implementação e os fatores de diferenciação concretizados utilizados para a concessão dos tratamentos
	Ausência de obrigatoriedade de oferecimento de acordo individual aos concorrentes	Tratamento possível, cujo risco de violação à isonomia é mitigado pela possibilidade de os concorrentes solicitarem os mesmos tratamentos

Fonte: Elaborada pelo autor.

**Tabela 3 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às regras gerais da transação de relevante e disseminada controvérsia jurídica**

<b>Igualdade</b>	<b>Tratamento</b>	<b>Motivo</b>
Atendida	Limitação de crédito com utilização do status da discussão Limitação de crédito com utilização do status de períodos de competência Ausência de possibilidade de oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constrições.	Tratamentos e fatores de diferenciação possíveis, com relação de pertinência e compatibilidade com o ordenamento
	Ausência de consideração de prognóstico para fixação de desconto	Uniformidade obrigatória compatível com o ordenamento, considerando que todos estão sujeitos às mesmas hipóteses fáticas e jurídicas
Violada	Possibilidade de adesão sem discussão	Ausência de pertinência entre o critério “inscrição em dívida ativa” com o tratamento estabelecido
Compatibilidade dependente da concretização	Redução do montante principal Definição do público-alvo	Depende da atuação das autoridades administrativas

Fonte: Elaborada pelo autor.

**Tabela 4 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às regras gerais da transação no contencioso de pequeno valor da Lei n.º 13.988/2020**

<b>Igualdade</b>	<b>Tratamento</b>	<b>Motivo</b>
Atendida	Limitação dos débitos Limitação do público-alvo Exigência de litígio	Tratamentos e fatores de diferenciação possíveis, com relação de pertinência e compatibilidade com o ordenamento

Fonte: Elaborada pelo autor.



**Tabela 5 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às regras das transações por adesão editadas com base na Lei n.º 13.988/2020**

<b>Igualdade</b>	<b>Tratamento</b>	<b>Motivo</b>
Atendida	Exclusão de débitos de optantes do SIMPLES nas modalidades não direcionados a esse regime de tributação Adesão Diferimento Definição de valores das parcelas Apresentação de exigências de informações próprias Apresentação de certidões de objeto e pé Desistência de ações e de parcelamentos Hipóteses de rescisão Prazos de saneamento e impugnação de hipóteses de rescisão	Tratamentos possíveis diante dos critérios obrigatórios e da competência para estabelecer condições.
	Exigência de confissão	Tratamentos possíveis, desde que interpretados à luz dos precedentes do STJ
	Atualização monetária Revisão da capacidade de pagamento	Tratamentos uniformes obrigatórios
	Limitação dos débitos transacionáveis	Tratamentos e fatores de diferenciação possíveis, com relação de pertinência e compatibilidade com o ordenamento
	Migração de débitos Entradas reduzidas ou majoradas Reduções Prazos Consideração de impactos da pandemia Requerimento de homologação judicial	
Compatibilidade dependente da concretização	Capacidade de pagamento	Depende da atuação das autoridades administrativas
Violada	Generalidade das regras das transações de controvérsia sem a devida delimitação fática	Ausência de delimitação fática obrigatória para diferenciar devedores em situações distintas
	Exigência de apresentação de informações de terceiros relacionados aos devedores	Tratamento incompatível com o ordenamento jurídico
	Oferecimento de descontos menores aos devedores que realizaram depósito judicial	Ausência de pertinência entre o critério “garantia” com o tratamento estabelecido
	Estabelecimento de hipóteses de rescisão por inadimplemento com variados números de parcelas consecutivas ou alternadas	Ausência de critérios discriminatórios aptos a justificar os tratamentos estabelecidos

Fonte: Elaborada pelo autor.

**Tabela 6 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às regras das transações individuais firmadas com base na da Lei n.º 13.988/2020**

Igualdade	Tratamento	Motivo
	Atualização monetária Aproveitamento de valores depositados em processos sobre questões não tributárias, Custos de formalização de garantias extrajudiciais Confissões, desde que interpretadas à luz dos precedentes do STJ Renúncias de discussões Suspensão de exigibilidade Suspensão de execução fiscal Regularidade fiscal Assunção de responsabilidade por pessoas jurídicas devedoras do mesmo grupo econômico e por pessoas físicas relacionadas Autorização de acesso à Fazenda de declarações e escritas fiscais Interpretação das cláusulas Forma de apresentação de comprovações documentais Renúncia à discussão judicial de excesso Substituição e desapropriação de garantias	Tratamentos uniformes
Atendida	Impossibilidade de alienação de bem ou direito sem comunicar a Fazenda Execução de garantias Hipóteses genéricas de rescisão Exclusões de objeto Prazos e vencimentos Definição de valores de parcelas Recebíveis de terceiros Desistências fazendárias Exigência de reconhecimento de procedência de tese fazendária Utilização facultativa de precatórios Exigências que consideram a organização jurídica do devedor Eleição de foro para discutir questões Possibilidade de aditamento Participação de terceiros garantidores Vigência, consolidação e eficácia Exigência de não requerer a condenação da União em honorários Apresentação de informações patrimoniais dos devedores Cessão de efeitos Vinculação dos sucessores	Tratamentos possíveis diante dos critérios obrigatórios e da competência para estabelecer condições.
	Posterior inclusão de débitos Exclusões de objeto Pagamento antecipado Quitação de saldo residual	Tratamentos possíveis compatíveis com a igualdade, se observados em relação aos demais devedores

**Tabela 6 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às regras das transações individuais firmadas com base na Lei n.º 13.988/2020**

(continuação)

Igualdade	Tratamento	Motivo
Violada	Compensação de ofício Proibição de constituição de novas pessoas jurídicas Impossibilidade de nova transação diferentes das previstas em lei Dispensa, fixação e inserção de honorários Ausência de desconto no caso de depósito relacionado a débitos específicos Percentual de caucionamento de débito Exigência de apresentação de informações de terceiros não garantidores Exigência de ausência de lucro em alienação da empresa sob pena de diminuição de descontos Apresentação de alterações contratuais Digitalização de processos Impossibilidade de distribuir dividendos aos acionistas acima do mínimo legal Cláusulas estabelecidas para impedir tratamento equivalente a outros devedores	Tratamentos incompatíveis com o ordenamento jurídico
	Inscrição no CADIN dos débitos transacionados Compensação	Tratamentos compatíveis em alguns acordos e incompatíveis em outros.
	Formalização de garantias judicial ou extrajudicialmente Prazos de formalização de garantias Redução significativa de garantias Demonstração de suficiência de garantia Liberação de garantias injustificadas Prazos fixados para peticionamento de confissão, desistência, comunicação à Fazenda sobre alienação Condicionamento dos efeitos de assunção de corresponsabilidade à rescisão da transação Manutenção de escrituração contábil e fiscal regulares, e pontual cumprimento de obrigações tributárias acessórias Possibilidade de oposição da Fazenda à suspensão de execução fiscal Em relação a hipóteses de rescisão, a fixação de diferentes prazos relacionados ao cumprimento de obrigações, saneamento e impugnação, o estabelecimento de discussão judicial por terceiros como hipótese de rescisão e a impossibilidade de sua discussão judicial Falta de uniformidade na supressão de informações Prazo para aceitação da proposta	Ausência de indicação de fator de desigualação a permitir os diferentes tratamentos

**Tabela 6 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às regras das transações individuais firmadas com base na Lei n.º 13.988/2020**

(conclusão)

Violada	Ausência de prazo para resposta fazendária sobre alienação de bens	Ausência de estabelecimento de tratamento necessário para uniformidade
	Cláusulas sobre resolução de casos omissos	Ausência de definição de tratamento padrão
Impossibilidade de análise	Concessão de reduções limitadas ao saldo posterior à entrada Desistência de aproveitamento administrativo de crédito homologado, Limitação da submissão da homologação judicial apenas a determinados processos	Ausência de dados suficientes para análise

**Tabela 7 - Conclusões sobre atendimento da igualdade em relação às regras das transações relativas aos devedores em recuperação judicial (Lei n.º 10.522/2002) e relativas ao setor de eventos (Lei n.º 14.148/2021)**

<b>Igualdade</b>	<b>Tratamento</b>	<b>Motivo</b>
Atendida	Tratamentos gerais	Tratamentos e fatores de diferenciação possíveis, com relação de pertinência e compatibilidade com o ordenamento
Violada	Tratamentos específicos para o setor de eventos	Adoção de critério incompatível com o ordenamento

Fonte: Elaborada pelo autor.

## **7 SUGESTÕES DE APERFEIÇOAMENTO**

Diante das conclusões do capítulo anterior e considerando os pressupostos teóricos utilizados, este capítulo propõe aperfeiçoamentos ao complexo normativo das transações tributárias para atendimento da igualdade.

### **7.1 Abandono ou substituição de critérios de diferenciação**

Considerando a premissa de que a igualdade exige que o critério discriminatório possua uma pertinência direta com o tratamento diferenciado estabelecido, avalia-se que o valor de débitos não deve ser adotado como critério para possibilitar a transação individual, cujo principal diferencial em relação às demais modalidades é a disponibilidade ininterrupta e a consideração da situação particular do sujeito passivo. Como explicado no capítulo anterior, a utilização desse critério assegura mais vantagens a contribuintes com dívidas maiores simplesmente por deverem mais, apesar de terem prejudicado mais a coletividade com o não recolhimento de tributos. A adoção desse fator de desigualação com base no princípio da eficiência, diante das limitações da Administração Pública para analisar transações individuais de um grande número de devedores, não é suficiente para afastar a necessidade de atendimento à igualdade, de modo que é necessária a formatação de um modelo de transação a ser executado com uma amplitude maior.

Também considerando a necessidade de pertinência entre o *discrímen* e a distinção estabelecida, a possibilidade de transação tributária no caso de ausência de discussão também deve ser afastada ou, ao menos, não deve ser tratada do mesmo modo em relação aos casos em que há insurgência do contribuinte. Além de corroer a presunção de legitimidade da inscrição em dívida ativa, a Fazenda e os devedores estão em condições diferentes quando há discussões judiciais, sobretudo se a discussão não for travada em mandado de segurança, em que não há sucumbência. Tal como posto na legislação atual, o conflito é irrelevante, o que impede o estabelecimento de concessões que considerem a situação transacionada, embora a presença de um litígio seja pressuposto da transação tributária prevista no CTN. A situação é ainda mais sensível no caso de transação de controvérsia relevante e disseminada, pois não

é possível identificar essa controvérsia diante da simples inscrição, o que, entretanto, é mitigado pela necessidade de homologação judicial. Em relação a essa modalidade, a lei expressamente contempla a possibilidade de que a etapa do processo seja utilizada para limitar a transação, o que ressalta a necessidade de tratamentos distintos em relação à existência de litígios.

Tendo em vista que os critérios adotados devem ser juridicamente admissíveis, o setor econômico também não deve ser utilizado como critério para autorizar a transação, em razão da incompatibilidade com o art. 150, II, da CF/1988, que proíbe que o desenvolvimento de atividades profissionais seja relevante para definição de tratamentos tributários. Ainda que a Constituição admita estabelecer incentivos para determinadas condutas, no âmbito da extrafiscalidade, e mesmo que a Lei n.º 13.988/2020 autorize editais de transação de controvérsia jurídica voltadas para determinados segmentos econômicos, o critério setor não deve ser utilizado. De modo acertado, a RFB e a PGFN não utilizaram esse fator nos dois primeiros editais de transação de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

Considerando essa mesma premissa, é inconstitucional a transação para o setor de eventos, que expressamente adota o segmento econômico como critério, sem que haja uma exceção a ser depreendida da própria Constituição. Embora, do ponto de vista econômico e da extrafiscalidade seja possível justificar a existência de um programa de regularização voltado a este setor, cujo funcionamento foi extremamente afetado pelas restrições necessárias ao combate à pandemia, outros elementos poderiam ser utilizados para contemplá-lo, como o próprio grau de afetação da atividade, ao invés dela própria, sem excluir agentes de outros segmentos econômicos que também tenham sido fortemente impactados.

Considerando o pressuposto de que a igualdade exige que os critérios discriminatórios tenham relação com o tratamento outorgado, é necessário assegurar os mesmos descontos para devedores que realizam depósito judicial e para os que não realizam, sob pena de exigir renúncias maiores, sem fundamentação possível, para contribuintes que apresentem mais liquidez a Fazenda. Essa sugestão se fundamenta ainda na decisão em repercussão geral do RE 640.905 SP, cujo voto do relator expressamente considerou que seria incabível, por violar a isonomia, o estabelecimento de reduções de crédito

tributário unicamente para devedores que não realizaram depósito judicial.<sup>1606</sup> Por isso, a existência de depósito judicial não deve ser utilizada como critério discriminatório.

## 7.2 Abandono de determinadas cláusulas

Uma vez que se adotou como premissa a uniformidade da aplicação das regras pelo Poder Executivo, em razão da dimensão formal da igualdade e do art. 100, III, do CTN, as cláusulas das transações individuais que impedem que seus termos possam ser invocados por outros devedores para que haja tratamento equivalente devem ser abandonadas. Além de contrariarem expressa disposição legal, essas disposições esvaziam o objetivo de divulgar os acordos individuais de transação e de viabilizar a reprodução das condições negociadas para outros casos.

Considerando, ainda, que a interpretação e aplicação da lei não podem não implicar violação à dimensão formal da igualdade, o que levaria à aplicação da lei exclusivamente pra determinados devedores, disposições que estipulam proibições relacionadas à celebração de transações não impostos pelo diploma legal também devem ser abandonadas. Especialmente, devem ser afastadas as pactuações que proíbem a transação de valores não vedados pela legislação, pois a estipulação de vedações casuisticamente faz com que os devedores em situações semelhantes recebam tratamentos distintos de modo injustificado. Igualmente, as disposições que permitem compensações de ofício mediante autorização geral e vedam o levantamento de saldo de precatórios devem ser afastadas, pois são veículos para permitir tratamentos incompatíveis com o ordenamento jurídico exclusivamente para os transatores, que deixam de usufruir de garantias legais e constitucionais.

Tendo em vista, igualmente, que as transações devem ser adstritas aos termos da Lei n.º 13.988/2020, também devem ser afastadas as cláusulas que impõem deveres sem possuem respaldo legal, excessivos ou que desvirtuam o propósito da transação, sendo utilizadas com fins estranhos à extinção do crédito

---

<sup>1606</sup> BRASIL. STF. RE 640.905 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Luiz Fux. Brasília, DF, Sessão de 15/12/2016, DJ 01/02/2018.

tributário, e que estabeleçam obrigações sem que haja um critério discriminatório que justifique a diferenciação. Por isso, sugere-se o afastamento e a reavaliação de pertinência em relação às previsões de possibilidade de oposição da Fazenda à suspensão de execução fiscal, de condicionamento dos efeitos de assunção de corresponsabilidade à rescisão da transação, de exigência de apresentação de informações de terceiros não garantidores, de apresentação de alterações contratuais futuras e de digitalização de processos.

Pelas mesmas razões, não devem ser utilizadas cláusulas que oneram mais o desenvolvimento das atividades econômicas para determinados contribuintes, como a exigência de ausência de lucro em alienação de empresa sob pena de diminuição de descontos, a impossibilidade de distribuir dividendos aos acionistas acima do mínimo legal e a impossibilidade de criação de novas pessoas jurídicas. Igual sugestão se faz para a exigência de manter escrituração contábil e fiscal regulares e cumprir as obrigações tributárias acessórias, que vulnerabilizam os sujeitos passivos submetidos a essa exigência, pois as pactuação poderia ser rescindida por qualquer erro, por menor que fosse. Hipóteses de rescisão por discussão judicial de terceiros e a impossibilidade de discussão judicial de rescisão também devem ser abandonadas, pois são tratamentos injustificados, à luz das premissas adotadas.

### **7.3 Padronização**

Adotou-se como premissa que a igualdade exige, em sua dimensão formal, interpretações e execuções uniformes da legislação, e que as distinções sejam sempre fundamentadas em critérios discriminatórios possíveis e relacionados com o tratamento almejado. Por isso, com o objetivo de evitar disparidades injustificadas, recomenda-se a padronização de cláusulas sobre compensação, considerando as situações identificadas, e sobre aproveitamento de créditos oriundos de precatórios, depósitos judiciais ou outros meios. A diversidade de regras quanto a garantias também requer uniformidade, especialmente as disposições sobre percentual de caucionamento do débito, prazos de formalização, redução significativa, demonstração de suficiência e liberação.



Ainda, é necessário que se adote um padrão sobre a formalização de garantias, se judicial ou extrajudicialmente, dados seus diferentes custos, que podem representar ônus maiores ou menores aos devedores, apesar da uniformidade exigida na aplicação da lei. Sugere-se que não seja utilizada a formalização pela via judicial, pois esta reduz o caráter extrajudicial da transação que justifica a sua própria existência, deixando ao Poder Judiciário o papel de gerenciar garantias que, apesar da ausência de discussão, não serão imediatamente executadas.

Deve haver uma padronização de regras e prazos de desistência de ações e parcelamentos, confissão, comunicação de transação ao juízo, e comunicação à Fazenda sobre alienação. Também é necessário estabelecer prazo máximo para resposta fazendária a respeito da alienação de bens e direitos, para assegurar tratamento isonômico. Imprescindível, ainda, a padronização das cláusulas sobre resolução de casos omissos e de hipóteses de rescisão, especialmente com arbitramento do número de parcelas aptas a cancelar o acordo e de prazos para saneamento e impugnação. Em relação à cláusula de confissão, sugere-se que a redação incorpore as conclusões do STJ em sede de recurso repetitivo, para que não haja dúvidas a respeito do alcance e dos efeitos da confissão, que não tem uma dimensão tão ampla quanto as disposições analisadas sugerem.

Especificamente em relação às transações individuais, é necessária a padronização, seja no teor, seja na inserção em todos os acordos, das seguintes cláusulas: exclusão de débitos, posterior inclusão de novos débitos, pagamento antecipado, quitação de saldo residual, vigência, consolidação e eficácia, prazo de aceitação de proposta, CADIN, exigências de não requerer a condenação da União em honorários e de apresentar informações patrimoniais dos devedores, possibilidade de aditamento, hipóteses de rescisão e suspensão, cessação de efeitos, vinculação dos sucessores, renúncia à discussão de excesso de garantia, substituição de garantias, impossibilidade de alienação de bem ou direito sem comunicar a Fazenda, execução de garantias, limitação da submissão à homologação judicial, efeitos das desistências no caso de rescisão e hipóteses de rescisão.

A Lei n.º 14.375/2022 disciplinou a questão de migração de parcelamentos, o que deve diminuir as divergências entre as cláusulas nas

transações celebradas a partir das inovações. A Portaria PGFN nº 6.757/2022 estabeleceu a observância de um termo padrão para transações simplificadas, o que, no entanto, não foi feito em relação aos acordos individuais de valores superiores a 10 (dez) milhões de reais.

Considerando os pressupostos para a concretização da igualdade em sua dimensão formal, bem como a necessidade de publicidade em relação aos termos pactuados para viabilizar a isonomia, também se faz necessária uma padronização na supressão de informações dos devedores, do passivo fiscal e das garantias, por meio da edição de uma portaria regulamentando a questão. Essa uniformização deve assegurar, ao mesmo tempo, proteção idêntica para todos os deveres em relação aos dados cujo sigilo é exigido pelo ordenamento assegura e a possibilidade de pleno conhecimento das demais informações, de modo a possibilitar a compreensão das transações.

Considerando a premissa de que a uniformidade na aplicação e na interpretação da legislação deve ser assegurada para concretização da igualdade de sua dimensão formal, sugere-se que as cláusulas da transação tributária federal sejam formatadas de forma centralizada e incluídas em diploma regulamentar. Recomenda-se também que sejam criados parâmetros para estabelecimento de cláusulas atípicas, bem como um procedimento para autorização ou conformação destas por um comitê especialmente criado para tanto. Também se recomenda a divulgação das cláusulas recusadas, para que as recusas se observem também em relação aos demais devedores, evitando-se, assim, rediscussões sobre questões já analisadas.

Com parâmetros bem definidos, a transação individual se aproximaria da transação por adesão e seria possível ampliar o manejo do instituto, sem que fosse necessário adotar o valor da dívida como barreira de negociação e sem prejuízo à eficiência. Esses expedientes facilitariam a uniformidade, evitando que contribuintes fossem tratados de modo divergente com base, mesmo que indireta, na localização, além de reduzir o risco de tratamentos indevidos.

#### **7.4 Criação de regras**

Considerando que a realização da igualdade exige que sejam estabelecidos critérios discriminatórios para estabelecer tratamentos

diferenciados, é preciso a definição, pela via legislativa, do conceito de devedor contumaz para fins da transação. A demora no estabelecimento de tal regra frustra o propósito de prestigiar os contribuintes que atuam com respeito à lealdade concorrencial. Não basta, por exemplo, a utilização dos parâmetros considerados pelo STF, que enfrentou a questão ao analisar a tipificação do não recolhimento de ICMS declarado, mas não definiu a questão com definitividade. Na ocasião, considerou-se a contumácia uma inadimplência sistemática que seja adota como modo de agir do empresário para fins de enriquecimento ilícito, financiamento da sua atividade e lesão da concorrência.<sup>1607</sup> Entretanto, a definição de devedor contumaz para fins de transação deverá possuir elementos suficientes para diferenciá-lo dos sonegadores, uma vez que estes últimos podem transacionar, considerando que o Congresso Nacional excluiu a impossibilidade de transação no caso de multas por sonegação. Portanto, o conceito definido pelo STF não é apto a promover comparações e atender a igualdade, sendo necessária a definição de elementos discriminatórios.

Pelo mesmo motivo, são necessárias ainda regras específicas sobre reduções limitadas ao saldo posterior à entrada, previsão de desistência de aproveitamento administrativo de crédito homologado e utilização de prejuízo fiscal de imposto de renda e de base de cálculo negativa de CSLL, especificamente em relação à caracterização da imprescindibilidade que autorize sua utilização. Também é recomendável que sejam definidas precisamente as situações em que a capacidade econômica considerará um conjunto de empresas e pessoas físicas.

Tendo como premissa, ainda, que as que a transação objetiva solucionar um litígio, sugere-se que elementos das discussões existentes sejam adotados como critérios discriminatórios para o estabelecimento de concessões maiores ou menores. Por exemplo, a existência de insurgência e o momento processual possibilitam diferenciar devedores que estejam em situações diferentes em relação ao estágio do conflito. O prognóstico de êxito nos casos de discussão judicial também permite que as características do conflito influenciem na configuração dos benefícios. Igualmente, indica-se a regulamentação da necessidade de devida delimitação fática das controvérsias nas transações de

---

<sup>1607</sup> BRASIL. STF. RHC 163334. Tribunal Pleno. Relator: Roberto Barroso. Brasília, DF, Sessão de 18/12/2019, **DJe** de 13/11/2020.

controvérsias jurídicas relevantes e disseminadas, pois a ausência desse recorte faz com que contribuintes em situações diversas tenham o mesmo tratamento, apesar de as características dos conflitos serem importantes. Sugere-se, ainda, que haja a previsão de impossibilidade de transação na cobrança se já houver trânsito em julgado favorável à Fazenda, pois, em tal cenário, não há conflito e verifica-se o dever de cobrança do montante integral.

## **7.5 Divulgação de parâmetros**

Considerando a premissa de que a igualdade exige a avaliação dos critérios discriminatórios adotados para estabelecer tratamentos diferenciados, bem como a necessidade de avaliação da relação de tais *discrimens* com os respectivos tratamentos, a divulgação dos parâmetros concretamente utilizados para estabelecer as distinções é imprescindível. Recomenda-se a divulgação das regras de utilização de capacidade de pagamento, dos critérios para aferição de recuperabilidade da dívida e de aceitação de transação individual, como, por exemplo, o custo estimado da cobrança. Da mesma forma, indica-se a divulgação da forma de definição da redução do montante principal e do público-alvo na transação de controvérsia, assim como dos elementos que justificaram a seleção de determinada tese para fins dessa modalidade. Pelas mesmas razões, são ainda necessárias a explicitação, nos acordos individuais, seja em notas explicativas ou em seu próprio corpo, das justificativas das cláusulas que fogem ao padrão, incluindo dispensa, fixação e inclusão de honorários em transação, assim como do percentual efetivo de desconto concedido. Essa divulgação também poderia ocorrer por meio de pareceres internos e exceções autorizadas de forma centralizada, como tratado na seção 7.3.

Considerando, também, que a igualdade requer que sejam asseguradas as mesmas condições para situações similares, recomenda-se, ainda, a divulgação das transações por setor, principalmente as ofertadas pela Fazenda Nacional, para que os concorrentes possam ter acesso com facilidade aos termos negociados e, se for o caso, solicitar o mesmo tratamento. Tal expediente auxiliaria a mitigação dos riscos de a União influenciar negativamente a concorrência, que deve ser protegida, conforme art. 3º, I, da Lei n.º 13.988/2020.

## 8 CONCLUSÃO

Esta dissertação se propôs a analisar a transação tributária federal à luz da igualdade para verificar se a isonomia entre os contribuintes tem sido atendida. A hipótese de que haveria atendimento insuficiente foi confirmada, mas também se verificou a observância da igualdade em várias das regras e das cláusulas que asseguraram tratamentos uniformes e diferenciados.

A transação tributária prevista no CTN tem escopo mais restrito do que a do Código Civil, que prevê que os particulares podem adotá-la tanto para prevenir quanto para extinguir litígios. A liberdade que existe no âmbito privado é limitada pela imperatividade de conceder tratamento igualitário aos contribuintes que estão na mesma situação e pela necessidade de conferir tratamentos diferenciados se a diferenciação for obrigatória. Além disso, a transação tributária, mesmo que prevista em lei genérica, deve buscar a extinção do litígio e do crédito tributários.

A Lei n.º 13.988/2000 estabeleceu a possibilidade de adoção de transações tributárias por adesão e por proposta individual. Constatou-se que a igualdade se concretiza com mais facilidade nas modalidades por adesão do que nas transações individuais, em que muitos dos tratamentos diferenciados não são justificados.

Para que haja atendimento à igualdade, conforme a teoria de Celso Antonio Bandeira de Mello, é necessário verificar a existência de tratamentos uniformes e diferenciados, identificar se há justificativa e se é possível a utilização do critério que promove a diferenciação, aferindo se tal *discrímen* é compatível com o tratamento implementado.

Considerando essas premissas, a pesquisa identificou que as regras sobre abrangência de transação e as limitações dos créditos transacionáveis com base no status da discussão, períodos de competência, vencimentos, valor, situação financeira-econômica, titularidade, regime tributário, status de exigibilidade são compatíveis com a igualdade, assim como a utilização dos critérios relativos ao valor, à suspensão de exigibilidade por decisão judicial, forma de garantia e da situação financeira-econômica para oferecimento da proposta individual. Por outro lado, a utilização do setor econômico para permitir a adesão à transação para o ramo de eventos não é compatível com a igualdade

tributária, pois utiliza a própria atividade econômica como critério diferenciador, o que não se compatibiliza com a Constituição. Já o uso do critério valor no caso da transação individual não guarda correlação com o tratamento diferenciado de disponibilização ininterrupta da transação, sendo, portanto, incompatível com a isonomia. Também não atendem a igualdade a possibilidade de adesão à transação de controvérsia sem que haja discussão, bem como a generalidade das regras dessa modalidade, sem a devida delimitação fática das situações que originaram os débitos controvertidos.

Em relação às condições de pagamento, atendem a igualdade os critérios utilizados para definir reduções, valores das parcelas, prazos, formas de pagamento, presunções de recuperabilidade de créditos, pois guardam relação com os tratamentos diferenciados. Também concretizam a igualdade as regras sobre proibição de efeito prospectivo que resulte em tratamento diferenciado, diferimento, atualização monetária e possibilidade de revisão da capacidade de pagamento. Por outro lado, não atendem a isonomia as cláusulas que implicam oferecimento de descontos menores aos devedores que realizaram depósito judicial (caso este contemple multa e juros, em todas as modalidades, ou apenas o principal, na transação de controvérsia e de pequeno valor), as disposições sobre ausência de desconto no caso de depósito relacionado a débitos específicos e sobre compensação, bem como as cláusulas sobre compensação de ofício.

Quanto às regras gerais, atendem a igualdade os tratamentos uniformes referentes à confissão, renúncias, desistências, suspensão de exigibilidade, suspensão do processo administrativo e da execução fiscal, prazo para aceitação da proposta e aspectos laterais, sigilo e publicidade. Por outro lado, deixam de atendê-la as disposições sobre impossibilidade de nova transação, mais severas do que estabelecem a lei, a proibição de transação de valores não vedados pela legislação, a dispensa, fixação e inclusão de honorários em transação, migração de débitos e dispensa de homologação judicial. Também não concretizam a igualdade as cláusulas que objetivam impedir tratamento equivalente a outros devedores e ausência de padrão na supressão de informações dos devedores, das dívidas e das garantias.

No que tange às garantias, atendem a igualdade as regras sobre oferecimento, sua substituição e alienação, além dos custos de formalização

extrajudicial. Por outro lado, violam a isonomia as pactuações sobre percentual de caucionamento de débito, formalização de garantias judicial ou extrajudicialmente, prazos de formalização, redução significativa, demonstração de suficiência e disposições sobre determinadas liberações de garantias.

Em relação às obrigações estabelecidas, observam a igualdade as regras sobre a apresentação de certidões e informações próprias, assunção de responsabilidade, regularidade fiscal e as que consideram a organização jurídica do devedor. Por outro lado, não atendem a igualdade as exigências de apresentação de informações de terceiros relacionados aos devedores, os prazos para peticionamento de confissão, desistência, comunicação à Fazenda sobre alienação e a ausência de delimitação temporal para resposta fazendária, bem como o condicionamento dos efeitos de assunção de corresponsabilidade à rescisão da transação. Da mesma maneira, não atendem a isonomia a pactuação de ausência de lucro em alienação de empresa sob pena de diminuição de descontos, a necessidade de apresentação de alterações contratuais, o dever de digitalização de processos, a impossibilidade de distribuição de dividendos aos acionistas acima do mínimo legal, a manutenção de escrituração contábil e fiscal regulares, o pontual cumprimento de obrigações tributárias acessórias e a possibilidade de oposição da Fazenda à suspensão de execução fiscal.

Em relação às hipóteses de rescisão, são compatíveis com a igualdade as cláusulas sobre ausência de pagamentos de débitos não contemplados na transação, fraude à execução, concessão de medida cautelar fiscal e declaração de inaptidão, inclusive de fiadores, ausência de homologação judicial, continuidade de discussão judicial por algum do devedor do grupo econômico, de corresponsáveis, e relacionadas a bens e direitos. Porém, não a atendem o estabelecimento de hipóteses de rescisão sem padronização do número de parcelas inadimplidas, além da discussão judicial por terceiros, a impossibilidade de discutir judicialmente a rescisão, a fixação de diferentes prazos para cumprir obrigações relacionadas às garantias e peticionamentos obrigatórios, e para saneamento e impugnação.

Em relação a outros aspectos, a análise foi inconclusiva. Esse é o caso da exclusão do devedor contumaz da transação, cujos critérios ainda não foram definitivos, da concessão de reduções limitada ao saldo posterior à entrada, da previsão de desistência de aproveitamento administrativo de crédito homologado, das cláusulas sobre resolução de casos omissos e da limitação da submissão da homologação judicial apenas a determinados processos.

Como sugestões, a dissertação sugere o abandono e substituição de determinados critérios, o afastamento de cláusulas que estabelecem exigências injustificadas, a padronização de cláusulas, a criação de regras e de um procedimento específico para estabelecimento de tratamentos atípicos, a divulgação de tratamentos recusados e a explicitação de motivações para que haja atendimento da igualdade.



## REFERÊNCIAS

A história de misericórdia das Santas Casas. **CMB**, 23, abr. 2020. Disponível em: <https://www.cmb.org.br/cmb/index.php/institucional/quem-somos/historico>. Acesso em 25 abr. 2022.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. Malheiros Editores: São Paulo, 2015, p. 669p.

ALVES, Vinicius Jucá. HOLANDA, Matheus. Transação tributária no contencioso tributário e o papel das confederações. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 467-474.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, 541p.

ANDRADE, André Martins de. Transação em matéria tributária – marco legal ou civilizatório? In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 365-372.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. CONRADO, Paulo Cesar. Transação Tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da Lei 13.988/2020. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-1.1.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Negócio Jurídico processual e transação tributária como instrumentos de conformidade fiscal. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-4.1.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W. D. Ross. 4. ed. Editora Nova Cultural: São Paulo, 1991.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. Malheiros: São Paulo, 1995, 191p.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, 214p.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, 1361P.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8<sup>a</sup>. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2010, 1377p.

BARBASSA, Sarah. Transação Tributária e sua aplicação aos débitos relativos a tributos estaduais e municipais (análise comparativa do instituto a partir do que dispõe a Lei Federal). In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-7.1.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritárias, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007, 575 p.

BECHO, Renato Lopes. FEDERIGHI, André Catta Preta. Análise Econômica da Transação Tributária: fundamentos de justificação e elementos de crítica. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 379-396.

BELO HORIZONTE. Procuradoria-Geral do Município. **Parecer nº 9.454/05**. Parecer sobre ISS e Transação com a Unimed-BH. Belo Horizonte, 14/04/2005.

BERNARDES, Flávio Couto. GODINHO, Luana Veloso Gonçalves. A Natureza Jurídica dos Programas de Recuperação Fiscal à Luz dos Institutos da Transação Tributária e da Anistia. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. SANTIAGO, Igor Mauler. FRATTARI, Rafael. LOBATO, Valter de Souza (Orgs.). **Código Tributário Nacional 50 anos**: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 237-248.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília. 5 out. 1998.

BRASIL. DECRETO-LEI Nº 1.184, DE 12 DE AGOSTO DE 1971. Dispõe sobre a liquidação dos débitos fiscais de empresas em difícil situação financeira, estabelece normas sobre parcelamento, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília. 18 ago. 1971.

BRASIL. Edital de Transação por Adesão PGFN / RFB nº 9, de 03 de maio de 2022. Dispõe sobre a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica referente aos débitos de pessoas naturais ou jurídicas oriundos de amortização fiscal do ágio no regime jurídico anterior à Lei nº 12.973, de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília. 03 mai. 2022, seção 3, página 33.

BRASIL. Edital de Transação por Adesão RFB / PGFN nº 11, de 19 de maio de 2021. Torna públicas as propostas da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para adesão à transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. **Diário Oficial da União**. Brasília. 20 mai. 2021.

BRASIL. Edital de Transação por Adesão RFB / PGFN nº 11, de 19 de maio de 2021. Torna públicas as propostas da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para adesão à transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. **Diário Oficial da União**. Brasília. 20 mai. 2021.

BRASIL. Edital de Transação por Adesão RFB nº 1, de 24 de junho de 2021. Torna pública proposta da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para adesão à transação no contencioso administrativo tributário de pequeno valor, destinada a pessoas naturais, microempresas e empresas de pequeno porte. **Sítio da RFB**, 28 jun 2021. Disponível em: [https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/transacao-de-debitos-suspensos-ha-mais-de-10-anos-por-decisao-judicial/edital-n-2\\_2021\\_divida-ativa-suspensa-por-decisao-judicial-ha-mais-de-10-anos.pdf](https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/transacao-de-debitos-suspensos-ha-mais-de-10-anos-por-decisao-judicial/edital-n-2_2021_divida-ativa-suspensa-por-decisao-judicial-ha-mais-de-10-anos.pdf). Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Edital de Transação por Adesão RFB nº 1, de 28 de agosto de 2020. Torna pública proposta da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para adesão à transação no contencioso administrativo tributário de pequeno valor, destinada a pessoas naturais, microempresas e empresas de pequeno porte. **Sítio da RFB**, Brasília, 28 ago. 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=112082>. Acesso em: 23 jun. 2021.

BRASIL. Edital PGFN nº 1/2019. Torna públicas propostas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para adesão à transação na cobrança da dívida ativa da União. **Gov.br**, 03 dez. 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/acordo-de-transacao-por-adesao-1>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Edital PGFN nº 1/2022. Torna públicas propostas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para adesão à transação no contencioso tributário de pequeno valor relativo ao processo de cobrança do regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos por microempresas e empresas de pequeno porte (Simples Nacional) inscritos em dívida ativa. **Gov.br**, 10 jan. 2022. Disponível em: [https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/transacao-de-pequeno-valor-do-simples-nacional/edital-n-1-2022\\_transacao-de-pequeno-valor-do-simples-nacional.pdf](https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/transacao-de-pequeno-valor-do-simples-nacional/edital-n-1-2022_transacao-de-pequeno-valor-do-simples-nacional.pdf). Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Edital PGFN nº 16/2020. Torna públicas propostas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para adesão à transação no contencioso tributário de pequeno valor relativo ao processo de cobrança da Dívida Ativa da União. **Gov.br**, 19 ago. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/transacao-na-divida-de-pequeno-valor/edital->

no-16\_2020\_transacao-tributaria-de-pequeno-valor.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Edital PGFN nº 2/2021. Torna públicas propostas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para adesão à transação na cobrança da dívida ativa da união suspensas por decisão judicial há mais de 10 (dez) anos. **Gov.br**, 16 abr. 2021. Disponível em: [https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/transacao-de-debitos-suspensos-ha-mais-de-10-anos-por-decisao-judicial/edital-n-2\\_2021\\_divida-ativa-suspensa-por-decisao-judicial-ha-mais-de-10-anos.pdf](https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/transacao-de-debitos-suspensos-ha-mais-de-10-anos-por-decisao-judicial/edital-n-2_2021_divida-ativa-suspensa-por-decisao-judicial-ha-mais-de-10-anos.pdf). Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Brasília, DF: Ministério da Economia e Advocacia Geral da União. 17 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 1.341, de 30 de janeiro de 1951. Lei orgânica do Ministério Público da União. **Diário Oficial da União**. Brasília. 1º dez. 1951.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília. 11 jan. 2002.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília. 28 mai. 2009.

BRASIL. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - REPENEC; cria o Programa Um Computador por Aluno - PROUCA e institui o Regime Especial de Aquisição de

Computadores para Uso Educacional - RECOMPE; prorroga benefícios fiscais; constitui fonte de recursos adicional aos agentes financeiros do Fundo da Marinha Mercante - FMM para financiamentos de projetos aprovados pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante - CDFMM; institui o Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira - RETAERO; dispõe sobre a Letra Financeira e o Certificado de Operações Estruturadas; ajusta o Programa Minha Casa Minha Vida - PMCMV; altera as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.484, de 31 de maio de 2007, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.948, de 16 de junho de 2009, 11.977, de 7 de julho de 2009, 11.326, de 24 de julho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 5.615, de 13 de outubro de 1970, 9.126, de 10 de novembro de 1995, 11.110, de 25 de abril de 2005, 7.940, de 20 de dezembro de 1989, 9.469, de 10 de julho de 1997, 12.029, de 15 de setembro de 2009, 12.189, de 12 de janeiro de 2010, 11.442, de 5 de janeiro de 2007, 11.775, de 17 de setembro de 2008, os Decretos-Leis nºs 9.295, de 27 de maio de 1946, 1.040, de 21 de outubro de 1969, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; revoga as Leis nºs 7.944, de 20 de dezembro de 1989, 10.829, de 23 de dezembro de 2003, o Decreto-Lei nº 423, de 21 de janeiro de 1969; revoga dispositivos das Leis nºs 8.003, de 14 de março de 1990, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 5.025, de 10 de junho de 1966, 6.704, de 26 de outubro de 1979, 9.503, de 23 de setembro de 1997; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília. 14 jun. 2010.

BRASIL. Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013. Autoriza o pagamento de subvenção econômica aos produtores da safra 2011/2012 de cana-de-açúcar e de etanol que especifica e o financiamento da renovação e implantação de canaviais com equalização da taxa de juros; dispõe sobre os arranjos de pagamento e as instituições de pagamento integrantes do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB); autoriza a União a emitir, sob a forma de colocação direta, em favor da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), títulos da dívida pública mobiliária federal; estabelece novas condições para as operações de crédito rural oriundas de, ou contratadas com, recursos do Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE); altera os prazos previstos nas Leis nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e nº 12.249, de 11 de junho de 2010; autoriza a União a contratar o Banco do Brasil S.A. ou suas subsidiárias para atuar na gestão de recursos, obras e serviços de engenharia relacionados ao desenvolvimento de projetos, modernização, ampliação, construção ou reforma da rede integrada e especializada para atendimento da mulher em situação de violência; disciplina o documento digital no Sistema Financeiro Nacional; disciplina a transferência, no caso de falecimento, do direito de utilização privada de área pública por equipamentos urbanos do tipo quiosque, trailer, feira e banca de venda de jornais e de revistas; altera a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na cadeia de produção e comercialização da soja e de seus subprodutos; altera as Leis nºs 12.666, de 14 de junho de 2012, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 11.508, de 20 de julho de 2007, 9.503, de 23 de setembro de 1997, 9.069, de 29 de junho de 1995, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.587, de 3 de janeiro de 2012, 10.826, de 22 de dezembro de 2003, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 4.870, de 1º de dezembro de 1965 e 11.196, de 21 de novembro de 2005, e o Decreto nº

70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e 4.870, de 1º de dezembro de 1965; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília. 10 out. 2013.

BRASIL. Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011; altera as Leis nºs 10.179, de 6 de fevereiro de 2001, 12.431, de 24 de junho de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.996, de 18 de junho de 2014, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 10.522, de 19 de julho de 2002, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.977, de 7 de julho de 2009, 12.409, de 25 de maio de 2011, 5.895, de 19 de junho de 1973, 11.948, de 16 de junho de 2009, 12.380, de 10 de janeiro de 2011, 12.087, de 11 de novembro de 2009, 12.712, de 30 de agosto de 2012, 12.096, de 24 de novembro de 2009, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 6.830, de 22 de setembro de 1980, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 12.860, de 11 de setembro de 2013, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 12.598, de 21 de março de 2012, 12.715, de 17 de setembro de 2012, 11.371, de 28 de novembro de 2006, 9.481, de 13 de agosto de 1997, 12.688, de 18 de julho de 2012, 12.101, de 27 de novembro de 2009, 11.438, de 29 de dezembro de 2006, 11.478, de 29 de maio de 2007, 12.973, de 13 de maio de 2014, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 9.782, de 26 de janeiro de 1999, 11.972, de 6 de julho de 2009, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 9.514, de 20 de novembro de 1997, 11.775, de 17 de setembro de 2008, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, e 10.865, de 30 de abril de 2004, e o Decreto-Lei nº 911, de 1º de outubro de 1969; revoga dispositivos do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, das Leis nºs 5.010, de 30 de maio de 1966, e 8.666, de 21 de junho de 1993, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília. 14 nov. 2014. Retificado 14 nov. 2014, edição extra.

BRASIL. Lei n.º 13.140/2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. **Diário Oficial da União**. Brasília. 29 jun. 2015.

BRASIL. Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente,

remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. **Diário Oficial da União**. Brasília. 14 jan. 2016.

BRASIL. Lei nº 13.327, de 29 de julho de 2016. Altera a remuneração de servidores públicos; estabelece opção por novas regras de incorporação de gratificação de desempenho a aposentadorias e pensões; altera os requisitos de acesso a cargos públicos; reestrutura cargos e carreiras; dispõe sobre honorários advocatícios de sucumbência das causas em que forem parte a União, suas autarquias e fundações; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília. 29 jul. 2016, edição extra e retificado em 22 dez. 2016.

BRASIL. Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. **Diário Oficial da União**. Brasília. 25 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002.. **Diário Oficial da União**. Brasília. 14 abr. 2020.  
BRASIL. Lei nº 14.112, de 24 de dezembro de 2020. Altera as Leis nos 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 10.522, de 19 de julho de 2002, e 8.929, de 22 de agosto de 1994, para atualizar a legislação referente à recuperação judicial, à recuperação extrajudicial e à falência do empresário e da sociedade empresária. **Diário Oficial da União**. Edição extra D. Brasília. 26 mar. 2021. Republicação 30 mar. 2021.

BRASIL. Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021. Dispõe sobre ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos para compensar os efeitos decorrentes das medidas de combate à pandemia da Covid-19; institui o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse) e o Programa de Garantia aos Setores Críticos (PGSC); e altera as Leis nºs 13.756, de 12 de dezembro de 2018, e 8.212, de 24 de julho de 1991. **Diário Oficial da União**. Brasília. 18 mar. 2022. Edição extra.

BRASIL. Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022. Altera as Leis nºs 10.260, de 12 de julho de 2001, 10.522, de 19 de julho de 2002, e 12.087, de 11 de novembro de 2009, para estabelecer os requisitos e as condições para realização das transações resolutivas de litígio relativas à cobrança de créditos do Fundo de Financiamento Estudantil (Fies), a Lei nº 10.861, de 14 de abril de 2004, para estabelecer a possibilidade de avaliação in loco na modalidade virtual das instituições de ensino superior e de seus cursos de graduação, a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para aperfeiçoar os mecanismos de transação de dívidas, e a Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017; e revoga dispositivos das Leis nºs 13.530, de 7 de dezembro de 2017, 13.682, de 19 de junho de 2018, 13.874, de 20 de setembro de 2019, e 14.024, de 9 de julho de 2020. **Diário Oficial da União**. Edição. Brasília. 22.6.2022.

BRASIL. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil.. **Diário Oficial da União**. Brasília. 5 jan. 1916.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília. 27 out. 1966.

BRASIL. Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília. 25 jul. 1991. Republicado 11. abr.1996 e 14 ago.1998

BRASIL. Lei nº 854, de 10 de outubro de 1949. Dispõe sobre a contribuição de melhoria prevista no artigo 30 de Constituição. **Diário Oficial da União**. Brasília. 15 out. 1949.

BRASIL. LEI Nº 9.469, DE 10 DE JULHO DE 1997. Regulamenta o disposto no inciso VI do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; dispõe sobre a intervenção da União nas causas em que figurarem, como autores ou réus, antes da administração indireta; regula os pagamentos devidos pela Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária; revoga a Lei nº 8.197, de 27 de junho de 1991, e a Lei nº 9.081, de 19 de julho de 1995, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília. 11 jul. 1997.

BRASIL. Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001. Dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília. 13 jul. 2001.

BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília. 22 jul. 2002

BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Edição extra. Brasília. 31 mai. 2003.

BRASIL. Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília. 31 dez. 1991.

BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. **Diário Oficial da União**. Brasília. 11 abr. 2000.

BRASIL. Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas



condições que especifica e altera a legislação tributária federal. **Diário Oficial da União**. Brasília. 30 jun. 2006. Retificado 5 jul. 2006.

BRASIL. Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. **Diário Oficial da União**. Brasília. 17 out. 2019a.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - AG Resinas. **Gov.br**, Juiz de Fora, MG, 1º jun. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - Boi Bom. **Gov.br**, Belém, PA, 24 jul. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - CATA - Tecidos e Embalagens Industriais em recuperação judicial. **Gov.br**, Salvador, BA, set. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - Comp Line Informática. **Gov.br**, Brasília, DF, 06 ago. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - Cruzeiro Esporte Clube. **Gov.br**, Belo Horizonte, MG, 23 out. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - Jose Fornieles. **Gov.br**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - Grupo DISBRAVE. **Gov.br**, Brasília, DF, 06 set. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - FAINOR - Faculdade Independente do Nordeste em recuperação judicial. **Gov.br**, Salvador, BA, jul. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - Grupo Araújo. **Gov.br**, Governador Valadares, MG, 26 nov. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - Grupo Galois. **Gov.br**, Brasília, DF, 28 dez. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - Grupo Gran Concursos. **Gov.br**, Brasília, DF, 04 nov. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - Grupo SETE. **Gov.br**, Goiânia, GO, 17 jun. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - Grupo Trombettas. **Gov.br**, Sinop, MT, 11 dez. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - Grupo Via Empreendimentos Imobiliários. **Gov.br**, Brasília, DF, 06 jul. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - Mafrial - Matadouro e Frigorífico. **Gov.br**, Belo Horizonte, MG, 10 set. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região. Termo de Transação Individual - Sanave Transportes Rodoviários e Logística. **Gov.br**, Belém, PA, 18 nov. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região. Termo de Transação Individual - Unimed Petrópolis. **Gov.br**, Petrópolis, RJ, 23 jun. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região. Termo de Transação Individual - Atlântica Produtos de Petróleo. **Gov.br**, Vitória, ES, 23 abr. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região. Termo de Transação Individual - Bimbo do Brasil. **Gov.br**, Vitória, ES, 19 jan. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região. Termo de Transação Individual - BRAMINEX. **Gov.br**, Vitória, ES, 29 jul. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região. Termo de Transação Individual - CAARJ - Caixa de Assistência dos Advogados do Estado do Rio de Janeiro. **Gov.br**, Rio de Janeiro, RJ, 02 jul. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região. Termo de Transação Individual - COB - Comitê Olímpico Brasileiro. **Gov.br**, Rio de Janeiro, RJ, 12 mai. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região. Termo de Transação Individual - Ferragens 3F do Brasil. **Gov.br**, Rio de Janeiro, RJ, 09 jul. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região. Termo de Transação Individual - Grupo Educacional MOPI. **Gov.br**, Rio de Janeiro, RJ, 03 dez. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região. Termo de Transação Individual - Indústria de Papéis Sudeste em recuperação judicial. Rio de Janeiro, RJ, 02 set. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região. Termo de Transação Individual - Marbrasa Mármore e Granitos do Brasil. **Gov.br**, Vitória, ES, 20 dez. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região. Termo de Transação Individual - Ribeiro Engenharia. Primeiro Termo Aditivo. **Gov.br**, Vitória, ES, 20 dez. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região. Termo de Transação Individual - Superpesa CIA de Transportes Especiais e Intermodais em recuperação judicial. **Gov.br**, Rio de Janeiro, RJ, 03 set. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região. Termo de Transação Individual - Vasco (PGFN) . **Gov.br**, Rio de Janeiro, RJ, 26 ou. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Abengoa Bioenergia Agroindústria em recuperação judicial. **Gov.br**, São Carlos, SP, 31 mai. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Abril Comunicações. **Gov.br**, São Paulo, SP, 18 mai. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região. Termo de Transação Individual - Cantareira Construções e Empreendimentos Imobiliários em recuperação judicial. **Gov.br**, Maringá, PR, 29 mai. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Dibute Software em recuperação judicial. **Gov.br**, São Paulo, SP, 30 set. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Ello Correntes Comércio e Indústria. **Gov.br**, Ribeirão Preto/SP, 30 dez. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Espólio de José Perci Ribeiro da Costa. **Gov.br**, São Paulo, SP, 25 nov. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Express Transportes Urbanos. **Gov.br**, São Paulo, SP, 09 jun. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Gama Mineração. **Gov.br**, São Paulo, SP, 03 jul. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - GAP - Guararapes Artefatos de Papel. **Gov.br**, Araçatuba, SP, 16 jul. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - GME - Garça Motores Elétricos em recuperação judicial. **Gov.br**, Marília, SP, 25 ago. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Grupo Ruas. **Gov.br**, São Paulo, SP, 1º jul. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - HM Hotéis e Turismo em recuperação judicial. **Gov.br**, São Paulo, SP, 21 set. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Hospital e Maternidade Presidente. **Gov.br**, São Paulo, SP, 03 nov. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - IESA - Projetos, Equipamentos e Montagens em recuperação judicial. **Gov.br**, São Paulo, SP, 16 dez. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Kenerson Indústria e Comércio de Produtos Ópticos. **Gov.br**, São Paulo, SP, 08 mar. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Kronos SA. **Gov.br**, São Bernardo do Campo, SP, 22 jul. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região. Termo de Transação Individual - Massa Falida de Emilio Romani. **Gov.br**, Curitiba/PR, 30 abr. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região. Termo de Transação Individual - Massa Falida de Telos S.A. Equipamentos e Sistemas. **Gov.br**, Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Mococa S.A Produtos Alimentícios em recuperação judicial. **Gov.br**, São Paulo, SP, 18 jun. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Norte Buss Transportes. **Gov.br**, São Paulo, SP, 29 abr. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Plaster Serviços de Prensagem e Envasamento Plástico. **Gov.br**, São Paulo, SP, 20 mai. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Produtos Alimentícios Crispetes. **Gov.br**, São Paulo, SP, 22 out. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - PROGEN - Projetos Gerenciamento e Engenharia. **Gov.br**, São Paulo, SP, 9 jun. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Royal Fic Distribuidora de Derivados de Petróleo / Termo Aditivo. **Gov.br**, São Paulo, SP, 14 jul. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Sustentare Saneamento. **Gov.br**, São Paulo, SP, 23 abr. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Usina Santa Rosa em recuperação judicial. **Gov.br**, Sorocaba, SP, 04 nov. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Vetorial Siderúrgica. **Gov.br**, Campina Grande, MS, 06 out. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região. Termo de Transação Individual - Viação Piracicabana S.A. **Gov.br**, Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região. Termo de Transação Individual - Cerealista Superior. **Gov.br**, Chapecó, SC, 05 out. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região. Termo de Transação Individual - Embalagem Carton Pack. **Gov.br**, 26 jul. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região. Termo de Transação Individual - Frigorífico Nicolini. **Gov.br**, Porto Alegre, RS, 28 mai. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região. Termo de Transação Individual - Frigorífico Rainha da Paz. **Gov.br**, Londrina, PR, 19 mai. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região. Termo de Transação Individual - Globoaves São Paulo Agroavícola LTDA em recuperação judicial. **Gov.br**, Londrina, PR, 10 fev. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região. Termo de Transação Individual - Marlon Bonilha. **Gov.br**, Londrina, PR, 17 jan. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.



BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região. Termo de Transação Individual - Metalúrgica Buzin. **Gov.br**, Caxias do Sul, 29 out. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região. Termo de Transação Individual - Metalúrgica Riosulense. **Gov.br**, Blumenau, SC, 03 fev. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região. Termo de Transação Individual - Valpasa Indústria de Papel. **Gov.br**, 29 set. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região. Termo de Transação Individual - Vinícola Perini. **Gov.br**, 24 fev. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Diniz Engenharia. **Gov.br**, Recife, PE, 24 nov. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Boa Viagem Negócios Imobiliários. **Gov.br**, Recife, PE, 24 nov. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Grupo Bonanza. **Gov.br**, Recife, PE, 30 dez. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Centro Educacional do Nordeste. **Gov.br**, Recife, PE, 24 nov. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Colégio Santa Maria. **Gov.br**,

Recife, PE, 29 ago. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Construtora Andrade Guedes. **Gov.br**, Recife, PE, 27 out. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Farmácia Lopes e Freitas em recuperação judicial. **Gov.br**, Recife, PE, 28 jan. 2022 Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Farmácia do Povo Brasileiro em recuperação judicial. **Gov.br**, Recife, PE, 28 jan. 2022 Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Fazenda Milano. **Gov.br**, Petrolina, PE, 04 jun. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Geosistemas Engenharia e Planejamento. **Gov.br**, Recife, PE, 11 mai. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - GMAB Participações em recuperação judicial. **Gov.br**, Recife, PE, 26 mai. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Grupo do Hospital Alberto Maia. **Gov.br**, Recife, PE, 25 nov. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022..

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - INFAN - Indústria Química Farmacêutica Nacional. **Gov.br**, Caruaru, PE, 28 mai. 2021. Disponível em:

<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Jetlog Serviços. **Gov.br**, Recife, PE, 23 set. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Carne Keijo - Logística Integrada. **Gov.br**, Recife, PE, 26 mai. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano. **Gov.br**, Fortaleza, CE, 18 mar. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Município de Patos. **Gov.br**, CAMPINA Grande, PB, 17 mar. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Natal Hospital Center. **Gov.br**, Natal, RN, 1º jun. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Pernambuco Química. **Gov.br**, Recife, PE, 26 mar. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Porto do Recife. **Gov.br**, Recife, PE, 14 dez. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Provider. **Gov.br**, Recife, PE, 17 mai. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa->

da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Quesalon Distribuidora de Produtos Farmacêuticos. **Gov.br**, Recife, PE, 27 ago. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022..

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Saraiva Equipamentos em recuperação judicial. **Gov.br**, Recife, PE, 23 jul. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Saraiva Transportes Técnicos em recuperação judicial. **Gov.br**, Sinop, MT, 11 dez. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região. Termo de Transação Individual - Triunfo Agroindustrial em recuperação judicial. **Gov.br**, Recife, PE, 14 jun. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 25 mar. 2022.

BRASIL. Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020. Disciplina os critérios e procedimentos para a elaboração de proposta e de celebração de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e no de pequeno valor. **Diário Oficial da União**. Brasília. 17 jun. 2020.

BRASIL. Portaria ME nº 7.163, de 21 de junho de 2021. Define os códigos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE que se consideram setor de eventos nos termos do disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021. **Diário Oficial da União**. Brasília. 23 jun. 2021.

BRASIL. Portaria MF/AGU nº 249/2012, de 23 de julho de 2012. Dispõe sobre os limites acerca dos quais a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional está autorizada a não opor embargos nos casos de execução contra a Fazenda Nacional. **Diário Oficial da União**. Brasília. 24 jul. 2012.

BRASIL. Portaria PGFN nº 14402, de 16 de junho de 2020. Estabelece as condições para transação excepcional na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na perspectiva de recebimento de créditos inscritos. **Diário Oficial da União**. Brasília. 17 jun. 2020, seção 1, página 46.

BRASIL. Portaria PGFN nº 18731, de 06 de agosto de 2020. Estabelece as condições para transação excepcional de débitos do Regime Especial Unificado

de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). **Diário Oficial da União**. Brasília. 07 ago. 2020, seção 1, página 11.

BRASIL. Portaria PGFN nº 1696, de 10 de fevereiro de 2021. Estabelece as condições para transação por adesão para tributos federais vencidos no período de março a dezembro de 2020 e não pagos em razão dos impactos econômicos decorrentes da pandemia relacionada ao coronavírus (COVID-19). **Diário Oficial da União**. Brasília. 11 fev. 2021, seção 1, página 26.

BRASIL. Portaria PGFN Nº 214, de 10 de janeiro de 2022. Institui o Programa de Regularização Fiscal de débitos do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) inscritos em dívida ativa da União. **Diário Oficial da União**. Brasília. 11 jan. 2022, seção 1-A, página 1.

BRASIL. Portaria PGFN nº 21562, de 30 de setembro de 2020. Institui o Programa de Retomada Fiscal no âmbito da cobrança da dívida ativa da União. **Diário Oficial da União**. Brasília. 01 out. 2020, seção 1, página 48.

BRASIL. Portaria PGFN nº 2382, de 26 de fevereiro de 2021. Disciplina os instrumentos de negociação de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS de responsabilidade de contribuintes em processo de recuperação judicial. **Diário Oficial da União**. Brasília. 01 mar. 2021, seção 1, página 30.

BRASIL. Portaria PGFN nº 6757, de 22 de julho de 2022. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. **Diário Oficial da União**. Brasília. 1º ago. 2022, seção 1, página 79.

BRASIL. Portaria PGFN nº 6941, de 4 de agosto de 2022. Altera a Portaria PGFN n. 6.757, de 29 de julho de 2022. **Diário Oficial da União**. Brasília. 5 ago. 2022, seção 1, página 29.

BRASIL. Portaria PGFN nº 7820, de 18 de março de 2020. Estabelece as condições para transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos do coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultado dos devedores inscritos em DAU. **Diário Oficial da União**. Brasília. 18 mar. 2020, seção 1C, página 1.

BRASIL. Portaria PGFN nº 9917, de 14 de abril de 2020. Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS. **Diário Oficial da União**. Brasília. 14 abr. 2020, seção 1, página 49.

BRASIL. Portaria PGFN nº 9924, de 14 de abril de 2020. Estabelece as condições para transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultado dos devedores inscritos em DAU. **Diário Oficial da União**. Brasília. 16 abr. 2020, seção 1, página 52.

BRASIL. Portaria PGFN nº 9924, de 14 de abril de 2020. Estabelece as condições para transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultado dos devedores inscritos em DAU. **Diário Oficial da União**. Brasília. 16 abr. 2020, seção 1, página 52.

BRASIL. Portaria RFB nº 208, de 11 de agosto de 2022. Regulamenta a transação de créditos tributários sob administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**. Brasília. 12 ago. 2022, seção 1, página 23.

BRASIL. REsp 514.351 PR. Primeira Turma. Relator: Luiz Fux. Brasília, DF, Sessão de 20/11/2013, **DJ** 19/12/2003 p. 347.

BRASIL. STF. ADI 1.276-2 SP. Tribunal Pleno. Relator: Ellen Gracie. Brasília, DF, Sessão de 29/08/2002, **DJ** 22/11/2002.

BRASIL. STF. ADI 1.643. Tribunal Pleno. Relator: Maurício Corrêa. Brasília, DF, Sessão de 05/12/2002, **DJ** 14/03/2003.

BRASIL. STF. ADI 1.948-1 - RS - Medida Liminar. Tribunal Pleno. Relator: Maurício Corrêa. Brasília, DF, Sessão de 04/02/1999, **DJ** 14/09/2001.

BRASIL. STF. ADI 1655-5 Amapá. Tribunal Pleno. Relator: Maurício Corrêa. Brasília, DF, Sessão de 03/03/2004, **DJ** 02/04/2004.

BRASIL. STF. ADI 2.376-4- RJ. Tribunal Pleno. Relator: Maurício Corrêa. Brasília, DF, Sessão de 15/03/2001, **DJ** 04/05/2001.

BRASIL. STF. ADI 2.474-4 SC. Tribunal Pleno. Relator: Ellen Gracie. Brasília, DF, Sessão de 19/03/2003, **DJ** 24/04/2003.

BRASIL. STF. ADI 2.669 DF. Tribunal Pleno. Relator: Nelson Jobim. Redator do Acórdão: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 05/02/2014, **DJ** 06/08/2014.

BRASIL. STF. ADI **2.732** DF. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 07/10/2015, **DJ** 11/12/2015.

BRASIL. STF. ADI 2.859 DF. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 24/02/2016, **DJ** 21.10.2016.

BRASIL. STF. ADI 3.105-8 DF. Tribunal Pleno. Relator: Ellen Gracie. Redator: Cezar Peluzzo. Brasília, DF, Sessão de 18/08/2004, **DJ** 18/02/2005.

BRASIL. STF. ADI 3.128 DF. Tribunal Pleno. Relator: Ellen Gracie. Redator: Cezar Peluzzo. Brasília, DF, Sessão de 18/08/2004, **DJ** 12/08/2005.

BRASIL. STF. ADI 3.144 DF. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 01/08/2018, **DJ** 31/10/2018.

BRASIL. STF. ADI 3.796 PR. Tribunal Pleno. Relator: Gilmar Mendes. Brasília, DF, Sessão de 08/03/2017, **DJ** 01/08/2017.

BRASIL. STF. ADI 3.936 PR. Tribunal Pleno. Relator: Rosa Weber. Brasília, DF, Sessão de 25/10/2019, **DJ** 07/11/2019.

BRASIL. STF. ADI 3.984 SC. Tribunal Pleno. Relator: Luiz Fux. Brasília, DF, Sessão de 30/08/2019, **DJ** 23/09/2019.

BRASIL. STF. ADI 3462 PA. Tribunal Pleno. Relator: Cármen Lúcia. Brasília, DF, Sessão de 15/09/2010, **DJ** 15/02/2021.

BRASIL. STF. ADI 4.254 SP. Tribunal Pleno. Relator: Carmen Lúcia. Brasília, DF, Sessão de 24/08/2020, **DJ** 17/09/2020.

BRASIL. STF. ADI 4.259 PB. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 03/03/2016, **DJ** 16/03/2016.

BRASIL. STF. ADI 4.276 MT. Tribunal Pleno. Relator: Luiz Fux. Brasília, DF, Sessão de 20/08/2014, **DJ** 18/09/2014.

BRASIL. STF. ADI 4.397 DF. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 11/11/2021, **DJ** 22/02/2022.

BRASIL. STF. ADI 4.697 DF. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 06/10/2016, **DJ** 30/03/2017.

BRASIL. STF. ADI 4.735 DF. Tribunal Pleno. Relator: Alexandre De Moraes. Brasília, DF, Sessão de 12/02/2020, **DJ** 25/03/2020.

BRASIL. STF. ADI 4.976 DF. Tribunal Pleno. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, Sessão de 07/05/2014, **DJ** 30/10/2014.

BRASIL. STF. ADI 4033/DF. Tribunal Pleno. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, Sessão de 15/09/2010, **DJ** 07/02/2011.

BRASIL. STF. ADI 5.472 GO. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 01/08/2018, **DJ** 14/08/2018.

BRASIL. STF. ADI 5.794 DF. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Redator Do Acórdão: Luiz Fux. Brasília, DF, Sessão de 29/06/2018, **DJ** 23/04/2019.

BRASIL. STF. ADI 5886. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Redator para acórdão: Roberto Barroso. Brasília, DF, Sessão de 09/12/2020. **DJe** 04/04/2021.

BRASIL. STF. ADI 6.074 Roraima. Tribunal Pleno. Relator: Rosa Weber. Brasília, DF, Sessão de 21/12/2020, **DJ** 08/03/2021.

BRASIL. STF. ADI 6025 DF. Tribunal Pleno. Relator: Alexandre de Moraes. Brasília, DF, Sessão de 20/04/2020, **DJ** 26/06/2020.

BRASIL. STF. ADI 773 RJ. Tribunal Pleno. Relator: Gilmar Mendes. Brasília, DF, Sessão de 20/08/2014, **DJ** 30/10/2014.

BRASIL. STF. ADI-MC 2.401-5 RS. Tribunal Pleno. Relator: Carlos Brito. Brasília, DF, Sessão de 06/11/2022, **DJ** 17/02/2006.

BRASIL. STF. ADO 30 DF. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 20/08/2020, **DJ** 06/10/2020.

BRASIL. STF. AI 153334 AgR-EDv-AgR RS. Tribunal Pleno. Relator: Maurício Corrêa. Brasília, DF, Sessão de 30/10/1995, **DJ** 23/02/1996.

BRASIL. STF. EDiv. no RE .175.230-1 SP. Tribunal Pleno. Relator: Néri da Silveira. Brasília, DF, Sessão de 26/04/2002, **DJ** 16/6/1995.

BRASIL. STF. RHC 163334. Tribunal Pleno. Relator: Roberto Barroso. Brasília, DF, Sessão de 18/12/2019, **DJe** de 13/11/2020.

BRASIL. STF. Mandado de Injunção 598 PR. Tribunal Pleno. Relator: Carmen Lúcia. Brasília, DF, Sessão de 16/06/2010, **DJ** 08/10/2013.

BRASIL. STF. Mandado de Segurança 20.858-9 DF. Tribunal Pleno. Relator: Néri da Silveira. Redator: Néri da Silveira. Brasília, DF, Sessão de 14/03/2002, **DJ** 19/04/2002.

BRASIL. STF. Medida Cautelar em Ação Cautelar 1.109-4 SP. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Redator: Carlos Brito. Brasília, DF, Sessão de 31/05/2007, **DJ** 19/10/2007.

BRASIL. STF. RE 253.885 MG. Primeira Turma. Relator: Ellen Gracie. Brasília, DF, Sessão de 04/06/2002, **DJ** 21/06/2002.

BRASIL. STF. RE 1.199.021 SC. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 08/09/2020, **DJ** 26/10/2020.

BRASIL. STF. RE 153.771 MG. Tribunal Pleno. Relator: Carlos Velloso. Redator do acórdão: Moreira Alves. Brasília, DF, Sessão de 20/11/1996, **DJ** 05/09/1997.

BRASIL. STF. RE 186.359 RS. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 14/03/2002, **DJ** 10/05/2002.

BRASIL. STF. RE 198.088-5 SP. Tribunal Pleno. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, Sessão de 17/05/2000, **DJ** 05/09/2003.

BRASIL. STF. RE 220.316-7 MG. Tribunal Pleno. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, Sessão de 12/08/1999, **DJ** 29/06/2001.

BRASIL. STF. RE 221.142 RS. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 20/11/2013, **DJ** 30/10/2014.



BRASIL. STF. RE 232.393-1 SP. Tribunal Pleno. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, Sessão de 12/08/1999, **DJ** 05/04/2002.

BRASIL. STF. RE 405.579 PR. Tribunal Pleno. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, Sessão de 01/12/2010, **DJ** 04/08/2011.

BRASIL. STF. RE 423.768 SP. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 01/12/2010, **DJ** 10/95/2011.

BRASIL. STF. RE 439.796 RG PR. Tribunal Pleno. Relator: Ellen Gracie. Redator do Acórdão: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 06/11/2013, **DJ** 17/03/2014.

BRASIL. STF. RE 540.829 RG SP. Tribunal Pleno. Relator: Gilmar Mendes. Redator do Acórdão: Luiz Fux. Brasília, DF, Sessão de 11/09/2014, **DJ** 18/11/2014.

BRASIL. STF. RE 559.937 RS. Tribunal Pleno. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, Sessão de 06/11/2013, **DJ** 17/10/2013.

BRASIL. STF. RE 562.045 RS. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Ricardo Lewandowski. Redatora Do acórdão: Min. Carmen Lúcia. Brasília, DF, Sessão de 06/02/2013, **DJ** 27/11/2013.

BRASIL. STF. RE 573.675 SC. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, Sessão de 25/03/2009, **DJe** 22/05/2009.

BRASIL. STF. RE 576.967 RS. Tribunal Pleno. Relator: Roberto Barroso. Brasília, DF, Sessão de 05/08/2020, **DJ** 21/10/2020.

BRASIL. STF. RE 577.494 PR. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 13/12/2018, **DJ** 01/03/2019.

BRASIL. STF. RE 578.846 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 06/06/2018, **DJ** 06/02/2019.

BRASIL. STF. RE 587.108 RS. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 29/06/2020, **DJ** 02/10/2020.

BRASIL. STF. RE 587.982 RS. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 27/03/2019, **DJ** 12/04/2019.

BRASIL. STF. RE 591.340 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Redator do Acórdão: Alexandre De Moraes. Brasília, DF, Sessão de 27/06/2019, **DJ** 07/11/2019.

BRASIL. STF. RE 592.145 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 05/04/2017, **DJ** 01/02/2018.

BRASIL. STF. RE 592.891 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Rosa Weber. Brasília, DF, Sessão de 25/04/2019, **DJ** 20/09/2019.

BRASIL. STF. RE 593.824 RG SC. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 27/04/2020, **DJ** 19/05/2020.

BRASIL. STF. RE 593.849 RG MG. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 19/10/2016, **DJ** 05/04/2017.

BRASIL. STF. RE 594.015 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 06/04/2017, **DJ** 25/08/2017.

BRASIL. STF. RE 595.676 RJ. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 08/03/2017, **DJ** 18/12/2017.

BRASIL. STF. RE 598.572 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 30/03/2016, **DJ** 09/08/2016.

BRASIL. STF. RE 599.309 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, Sessão de 06/06/2018, **DJ** 12/12/2019.

BRASIL. STF. RE 599.316 SC. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 29/06/2020, **DJ** 06/10/2020.

BRASIL. STF. RE 599.362 RJ. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 06/11/2014, **DJ** 10/02/2015.

BRASIL. STF. RE 601.314 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 24/02/2016, **DJ** 19/06/2016.

BRASIL. STF. RE 601.392 PR. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Joaquim Barbosa. Redator do Acórdão: Gilmar Mendes. Brasília, DF, Sessão de 28/02/2013, **DJ** 05/06/2013.

BRASIL. STF. RE 602.347 MG. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 04/11/2015, **DJ** 12/04/2016.

BRASIL. STF. RE 607.642 RJ. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 29/06/2020, **DJ** 09/11/2020.

BRASIL. STF. RE 614.406 RS. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Rosa Weber. Redator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 19/10/2016, **DJ** 27/11/2014.

BRASIL. STF. RE 627.543 RS. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 30/10/2013, **DJ** 29/10/2014.

BRASIL. STF. RE 630.137 RS. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Roberto Barroso. Brasília, DF, Sessão de 01/03/2021, **DJ** 12/03/2021.

BRASIL. STF. RE 632.265 RJ. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 30/10/2013, **DJ** 05/10/2015.

BRASIL. STF. RE 636.199 Espírito Santo. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Rosa Weber. Brasília, DF, Sessão de 27/04/2017, **DJ** 03/08/2017.

BRASIL. STF. RE 640.905 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Luiz Fux. Brasília, DF, Sessão de 15/12/2016, **DJ** 01/02/2018.

BRASIL. STF. RE 651.703 PR. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 29/09/2016, **DJ** 26/04/2017.

BRASIL. STF. RE 656.089 MG. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marc Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 06/06/2018, **DJ** 11/12/2019.

BRASIL. STF. RE 698.531 ES. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 29/06/2020, **DJ** 13/08/2020.

BRASIL. STF. RE 704.292 PR. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 19/10/2016, **DJ** 03/08/2017.

BRASIL. STF. RE 718.874 RS. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Redator do Acórdão: Alexandre De Moraes. Brasília, DF, Sessão de 30/03/2017, **DJ** 03/10/2017.

BRASIL. STF. RE 723.651 PR. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, Sessão de 04/02/2016, **DJ** 05/08/2016.

BRASIL. STF. RE 754.917 RS. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 05/08/2020, **DJ** 06/10/2020.

BRASIL. STF. RE 759.244 SP. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 12/02/2020, **DJ** 25/03/2020.

BRASIL. STF. RE 761.263 SC. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Alexandre De Moraes. Brasília, DF, Sessão de 15/04/2020, **DJ** 26/06/2020.

BRASIL. STF. RE 838.284 SC. Tribunal Pleno. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, Sessão de 19/10/2016, **DJ** 22/09/2017.

BRASIL. STF. RE 940.769 RS. Repercussão Geral. Tribunal Pleno. Relator: Edson Fachin. Brasília, DF, Sessão de 24/04/2019, **DJ** 12/09/2019.

BRASIL. STJ. AgInt no AgInt no AREsp 1;794;853 RJ. Segunda Turma. Relator: Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, Sessão de Julgamento: 19/10/2021, **DJe** 25/10/2021.

BRASIL. STJ. AgInt no REsp 1;775;994 RJ. Segunda Turma. Relator: Herman Benjamin. Brasília, DF, Sessão de Julgamento: 21/05/2019, **DJe** 19/06/2019.

BRASIL. STJ. REsp 1.133.027 SP. Primeira Seção. Relator: Luiz Fux. Relator para acórdão: Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, Sessão de 13/10/2010, **DJe** 16/3/2011.

BRASIL. STJ. REsp 1.213.082 PR. Primeira Seção. Relator: Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, Sessão de 10/8/2011. **DJe** de 18/8/2011.

BRASIL. STJ. REsp 1.353.826 SP. Primeira Seção. Relator: Herman Benjamin. Brasília, DF, Sessão de 12/06/2013. **DJe** de 17/10/2013.

BRASIL. STJ. REsp 1.435.654 RJ. Segunda Turma. Relator: Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, Sessão de Julgamento: 18/10/2016, **DJe** 25/10/2016.

BRASIL. STJ. REsp 1.553.005 PE. Primeira Turma. Relator: Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, Sessão de 23/2/2016. **DJe** de 16/9/2016.

BRASIL. STJ. REsp 739.037 RS. Segunda Turma. Relator: Castro Meira. Brasília, DF, Sessão de 17/5/2005, **DJ** 1/8/2005, p. 42.

BRASIL. STJ. REsp 786.215 PR. Primeira Turma. Relator: Francisco Falcão. Brasília, DF, Sessão de 6/4/2006, **DJ** 4/5/2006, p. 144.

CALANNI, Fabio Pallaretti. Transação Tributária: modalidades, proposta, hipóteses de rescisão e vedações. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 167-195.

CAMPOS, Rogério. Contencioso tributário de pequeno valor: microssistema de experimentação do novo paradigma de sistema multiportas em matéria tributária. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 417-434.

CANOTILHO, J.J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Coimbra: Almedina, 2003, 1522p.

CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. A transação tributária na Lei 13.988/2020: repercussões sobre a livre concorrência e o papel do devedor contumaz. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020.** 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-6.1.

CARNELUTTI, Francesco. **Instituciones del Proceso Civil.** Traducción de la quinta edición italiana por Santiago Sentis Melendo. Volumen I. Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1959. p. 28.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. Paulo de Barros Carvalho. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, e-book.

CANTANHEDE, Luís Claudio Ferreira. Transação tributária na dívida ativa – A isonomia como critério de restrição da discricionariedade na avaliação de propostas de transação individual. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-8.

CASTRO, Danilo Monteiro de. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário é um efeito presente na transação? In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-13.1.

CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. Transação Tributária da Lei 13.988/2020 e aspectos concorrenciais. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 333-345.

CHIAVASSA, Tércio. BETONI, Marco Aurélio Louzinha. As modalidades de transação tributária: aspectos gerais. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 435-443.

CHRISPIM, Anna Carla Duarte. **Transação Tributária no Paradigma do Estado Democrático de Direito Socioeconômico Cultural: o tênue limite entre a afronta ao dever fundamental de pagar tributos e a mutação da legalidade estrita rumo a juridicidade consensual dialógica**. 2009. 185p. Dissertação (Mestrado em Direito). Curso de Pós-graduação em Direito - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2020, e-book.

CONRADO, Paulo Cesar. Transação antiexacional (contencioso) e sua possível incidência sobre a tese jurídica de fundo. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-16.1.

CRUZ, Paulo Ricardo de Souza. **A Transação no Direito Tributário**. 2004. 235p. Dissertação (Mestrado em Direito). Curso de Pós-graduação em Direito - Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2004.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Direito Tributário participativo**: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008.

DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. A Transação na Lei nº 13.988: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações com o sistema de precedentes do CPC/2015. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 197-224.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**: Vol. 2 - Teoria Geral das Obrigações. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

EXCALIBUR, Yuri. Transação tributária, indisponibilidade do interesse público e a Lei de Responsabilidade Fiscal: análise de conceitos jurídicos à luz da eficiência na gestão tributária. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 475-488.

FARO, Maurício Pereira. MOREIRA, Bernardo Motta Moreira. Transação: A utilizações de precatórios e créditos tributários. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 319-332.

FRANCO SOBRINHO, Manuel de Oliveira. **O controle da moralidade administrativa**. São Paulo: Saraiva, 1974.

FRANHANI, Valdirene Lopes. Utilização de títulos públicos e precatórios para compensação de créditos tributários federais à luz da Lei 13.988/2020. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 455-465.

GODOI, Marciano Seabra de. Justiça, **Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo Dialética: 1999, 271p.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transação Tributária: Paradoxos e Possibilidades. In: **Tributação em Revista / Sindicato Nacional dos Auditores da Receita Federal do Brasil - Sindifisco Nacional**. Brasília: ano 16, n.º 56, p. 23-32, jan./jun. 2010.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. Arbitragem e transação tributária: verificação de compatibilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 48, 1999, p. 47-64.

GOMES, Daniel de Paiva. A renúncia às alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se funda a defesa do contribuinte enquanto condição à celebração da transação em matéria tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-20.1.

GOMES, Eduardo de Paiva. Transação tributária no contexto da responsabilidade solidária entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico: a (não) prejudicialidade entre transação celebradas pelo contribuinte e a ação judicial proposta pelo responsável tributário quanto à desconstituição do crédito tributário transacionado. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-11.1.

GOMES, Orlando. **Contratos**. Atual. Antônio Junqueira de Azevedo e Francisco de Crescenzo Marino. Rio de Janeiro, Forense, 2009, 627p.

GONÇALVES, Carla de Lourdes. Rescisão da transação individual diante da declaração de inconstitucionalidade pelo STF. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-15.1.

GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 343.

GUIMARÃES, Vasco Branco. O papel da vontade na relação jurídico-tributária (Contributo para a compreensão da possibilidade técnico-legal da conciliação e transação como forma de extinguir o débito tributário. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 137-166.

GUSTIN, Miracy B. S. DIAS; Maria Tereza Fonseca Dias. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2015.

HENARES NETO, Halley. Delegação de poderes e discricionariedade no âmbito tributário e os aspectos comparativos com o negócio jurídico processual. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 25-255.

JABUR NETO, Mario. Breve paralelo entre parcelamento, plano de amortização convencionado em negócio jurídico processual e transação e seu denominador comum. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-10.1.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, 1440 p.

KELSEN, Hans. **A justiça e o Direito Natural**. Tradução de João Baptista Machado. Livraria Almedina: Coimbra, 2001, p. 84-93.

LUNADERDELLI, Maria Rita Grandilone Sampaio. CONRADO, Paulo Cesar. Discricionariedade e transação no contencioso. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-21-1.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves notas sobre a transação tributária no âmbito federal (Lei 13.988/2020). In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 255-265.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 111-135.

MARTINS FILHO, Luiz Dias. ADAMS, Luís Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 15-42.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação tributária realizada nos exatos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional – Inteligência do dispositivo – Prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – Rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – Opinião legal. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 373-382.

MARTONE, Rodrigo. SANTOS, Stella Oger. Transação tributária: possibilidade de utilização de precatórios próprios ou de terceiros. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 407-415.

MASSUD, Rodrigo G. Transação de passivo contingente nos casos de virada jurisprudencial: coisa julgada, pressupostos positivos e negativos da transação no contencioso. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-19.1.



MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo moderno**. 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. 444 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. BURLES FILHO, José Emmanuel. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. atual até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 94-96.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. 8. tiragem. São Paulo, Malheiros Editores, 2000, 48p.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, 1136 p.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias**. 2013. 212p. Dissertação (mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

MICHELIN, Dolizete Fátima. O anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária e os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e moralidade pública. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 331-363.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti 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. Atual. Nelson Nery Jr., Rosa Maria Andrade Nery. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

MONTARROYOS, Igor. Transação Tributária, democracia e desenvolvimento econômico: da participação direta do contribuinte na solução de litígios como mecanismo de aumento das liberdades individuais e da eficiência alocativa. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 267-277.

MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 483-503.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Legitimidade e Discricionariedade**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **O Direito Administrativo no século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, 310 p.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. **O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no estado democrático de direito**. 199p. Tese (Doutorado em Direito). Curso de Pós-graduação em Direito - Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2013.

NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais** (reflexões acerca da sua admissibilidade). Coimbra Editora, 1994, 326p.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em matéria tributária**. 2013. 245p. Dissertação (mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

OWANDA, Cláudia Akimi. ROCHMAM, Carlos. O papel do controle interno institucional como indutor da redução de litigiosidade. p. 67.

PAULSEN, Leandro. A Transação Tributária. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 301-331.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 616p.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil – V. II. Atual. Guilherme Calmon Nogueira da Gama. – 29. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PINHO, Mariana Corrêa de Andrade. Capacidade de pagamento como expressão do princípio da igualdade na transação tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-9.1.

POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos Fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário Brasileiro**. 2013. 315p. Tese (Doutorado em Direito). Curso de Pós-graduação em Direito - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

RAWLS, John. **Justiça como equidade: uma reformulação** Tradução de Claudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003, 306p.

RIBEIRO, Diego Diniz. A transação tributária no atual contexto da processualidade tributária: uma análise crítica da Lei 13.988/2020. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-18.1.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Ação afirmativa: O conteúdo democrático do princípio da igualdade jurídica. **Revista de Informação Legislativa**, v. 33, n.º 131, p. 283-295, Brasília, jul./set. 1996.

ROSA, Íris Vânia Santos. Transação tributária e precatórios. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-12.1.

SALIBA, Ricardo Berzosa. A transação das multas na Lei 13.988. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-14.1.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação? In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 167-190.

SANTOS, Helder Silva. **Transação Tributária: limites, desafios e propostas**. 2020. 166p. Dissertação (mestrado profissional). Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo. São Paulo, 2020.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito Constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 43-88.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, e-book.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n.º 1.043.313 e da ADI n.º 5.277**. São Paulo, SP: IBDT, 2021, 190p.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. rev. atual. até a Emenda Constitucional n. 76, de 28.11.2013, São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. Transação como mecanismo preparatório para extinção da obrigação tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-3.1.

SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. Os requisitos e os efeitos da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-17.1.

SPINA, Vanessa Damasceno Rosa. Transação de dívidas de pequeno valor. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-22.1.

SZKALROWSKY, Leon Frejda. Arbitragem na área tributária. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 441-481.

TÁCITO, Caio. **Temas de Direito Público** (Estudos e Pareceres). 1º Volume. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, 1046p.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. Transação Tributária com Dação em Pagamento. In: **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento** / Rio de Janeiro: Universidade Estadual do Rio de Janeiro, v. 2, n.2, 2014.

TORRES, Carlos Alexandre Dias Torres. VILARES, Fernanda Regina. Pontos de contato entre transação tributária e direito penal. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; Henares Neto; CAMPOS; Rogério (orgs.). **Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 51-66.

TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 299-330.

TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA Filho, Oswaldo Othon de Pontes. GUIMARÃES, Vasco Branco. (Orgs.) **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 89-110.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional e Tributário - Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, 624p.

VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributário e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 17. n.º 76. set-out. 2007. p. 37-72. Academia Brasileira de Direito tributário. Revista dos Tribunais.

VELLOSO, Andrei Pitten. Desonerações tributárias anti-isonômicas: o papel do Poder Judiciário na concretização de um sistema tributário coerente, isonômico

e justo. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**. Belo Horizonte, ano 15, n.º 88, jul./ago. 2017.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária**: da Teoria da Igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre Livraria do Advogado Editora, 2010, 382p.

VERGUEIRO, Camila Campos. CPC/2015, regulamentação da transação e suas modalidades. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.) **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, RB-2.1.

**APÊNDICE - Lista de Termos de Transação Individual analisados por região, conforme identificação constante no portal Gov.br**

**Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região:**

AG Resinas  
Boi Bom  
CATA - Tecidos e Embalagens Industriais em recuperação judicial  
Comp Line Informática  
Cruzeiro Esporte Clube  
FAINOR - Faculdade Independente do Nordeste em recuperação judicial  
Grupo Araújo  
Grupo DISBRAVE  
Grupo Galois  
Grupo Gran Concursos  
Grupo SETE  
Grupo Trombettas  
Grupo Via Empreendimentos Imobiliários  
Jose Fornieles  
Mafrial - Matadouro e Frigorífico  
Sanave Transportes Rodoviários e Logística

**Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região:**

Atlântica Produtos de Petróleo  
Bimbo do Brasil  
BRAMINEX  
CAARJ - Caixa de Assistência dos Advogados do Estado do Rio de Janeiro  
COB - Comitê Olímpico Brasileiro  
Ferragens 3F do Brasil  
Grupo Educacional MOPI  
Indústria de Papéis Sudeste em recuperação judicial  
Marbrasa Mármore e Granitos do Brasil  
Ribeiro Engenharia  
Superpesa CIA de Transportes Especiais e Intermodais em recuperação judicial  
Unimed Petrópolis  
Vasco

**Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região:**

Abengoa Bioenergia Agroindústria em recuperação judicial  
Abril Comunicações  
Dibute Software em recuperação judicial  
Ello Correntes Comércio e Indústria  
Espólio de José Perci Ribeiro da Costa  
Express Transportes Urbanos  
Gama Mineração  
GAP - Guararapes Artefatos de Papel  
GME - Garça Motores Elétricos em recuperação judicial

Grupo Ruas  
HM Hotéis e Turismo em recuperação judicial  
Hospital e Maternidade Presidente  
IESA - Projetos, Equipamentos e Montagens em recuperação judicial  
Kenerson Indústria e Comércio de Produtos Ópticos  
Krones SA  
Mococa S.A Produtos Alimentícios em recuperação judicial  
Norte Buss Transportes  
Plaster Serviços de Prensagem e Envasamento Plástico  
Produtos Alimentícios Crispetes  
PROGEN - Projetos Gerenciamento e Engenharia  
Royal Fic Distribuidora de Derivados de Petróleo / Termo Aditivo  
Sustentare Saneamento  
Usina Santa Rosa em recuperação judicial  
Vetorial Siderúrgica / Termo Aditivo  
Viação Piracicabana S.A.

**Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região:**

Cantareira Construções e Empreendimentos Imobiliários em recuperação judicial  
Cerealista Superior  
Embalagem Carton Pack  
Frigorífico Nicolini  
Frigorífico Rainha da Paz  
Globoaves São Paulo Agroavícola LTDA em recuperação judicial  
Marlon Bonilha  
Massa Falida de Emilio Romani  
Massa Falida de Telos S.A. Equipamentos e Sistemas  
Metalúrgica Buzin  
Metalúrgica Riosulense  
Valpasa Indústria de Papel  
Vinícola Perini

**Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 5ª Região**

Boa Viagem Negócios Imobiliários  
Centro Educacional do Nordeste  
Colégio Santa Maria  
Construtora Andrade Guedes  
Diniz Engenharia  
Farmácia do Povo Brasileiro em recuperação judicial  
Farmácia Lopes e Freitas em recuperação judicial  
Fazenda Milano  
Geosistemas Engenharia e Planejamento  
GMAB Participações em recuperação judicial  
Grupo Bonanza  
Grupo do Hospital Alberto Maia  
INFAN - Indústria Química Farmacêutica Nacional  
Jetlog Serviços  
Karne Keijo - Logística Integrada  
Massa Falida da Companhia de Fiação e Tecidos Ernesto Deocleciano

Município de Patos  
Natal Hospital Center  
Pernambuco Química  
Porto do Recife  
Provider  
Quesalon Distribuidora de Produtos Farmacêuticos  
Saraiva Equipamentos em recuperação judicial  
Saraiva Transportes Técnicos em recuperação judicial  
Triunfo Agroindustrial em recuperação judicial