

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A UTILIZAÇÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS DO CONTRIBUINTE PARA AMORTIZAÇÃO OU LIQUIDAÇÃO DOS DÉBITOS TRANSACIONADOS: EFEITOS DA RESCISÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ASSUMIDAS PELO DEVEDOR

TAX SETTLEMENTS AND THE USE OF TAXPAYERS' CREDITS TO AMORTIZE OR LIQUIDATE THE DEBTS SETTLED: EFFECTS OF TERMINATION DUE TO BREACH OF DEBTOR'S OBLIGATIONS.

Ivy Antunes Siqueira

*Mestranda e especialista em Direito Tributário pelo IBET.
Advogada em São Paulo.*

RESUMO

Este estudo propõe-se a examinar a transação tributária e os procedimentos para utilização de créditos do contribuinte reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado ou precatórios para amortização ou liquidação dos débitos transacionados. Pretende, ainda, analisar as causas de rescisão do acordo de transação e seus efeitos na cessão fiduciária de direitos creditórios.

Palavras-chave: Transação tributária. Rescisão. Precatórios. Cessão fiduciária.

ABSTRACT

The article analyzes tax settlements and the procedures to use taxpayers' credits recognized by a final and unappealable court decision or certificate of court-ordered payment of government debt to amortize or liquidate the debts settled. We also analyze the grounds for termination of the settlement agreement and its effects in the fiduciary assignment of credit rights.

Keywords: Tax settlement. Termination. Certificate of court-ordered payment of government debt. Fiduciary assignment.

INTRODUÇÃO

O ciclo de positivação da norma jurídica tem início com o exercício da competência tributária, consistente na aptidão, modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito

positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos¹.

No entanto, para que se instaure o vínculo relacional entre sujeito ativo e sujeito passivo em torno de uma obrigação de cunho patrimonial não basta apenas que o ente competente exerça sua competência legislativa tributária por meio da edição de uma norma geral e abstrata que contenha em sua hipótese a descrição de um fato que, se ocorrido tal como previsto, deflagra a relação jurídica prevista no consequente.

É necessário que essa estrutura hipotético-relacional ganhe concretude em normas individuais e concretas, sendo indispensável a presença de um ser humano para que tal fenômeno ocorra.

É o lançamento, portanto, na condição de veículo introdutor de norma individual e concreta, que materializa e individualiza a obrigação do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) entregar ao sujeito ativo (Fisco) uma parcela de seu patrimônio a título de tributo.

Não é incomum, entretanto, que a obrigação regularmente constituída seja descumprida pelo sujeito passivo.

Tal circunstância faculta ao credor a adoção de medidas tendentes à cobrança do crédito respectivo, tanto as extraprocessuais, das quais são exemplos o protesto da certidão de dívida ativa, a inscrição do devedor no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados (CADIN) e a averbação pré-executória, quanto o próprio ajuizamento de ações executivas visando a expropriação patrimonial do devedor com vistas à satisfação do crédito tributário.

Não se desconhece, todavia, o alto grau de saturação do Poder Judiciário brasileiro.

O relatório “Justiça em Números 2020”², do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), dá a dimensão do problema ao expor que no ano de 2019 apenas 31,5% de todos os processos que tramitaram foram solucionados, sendo que as execuções fiscais são as principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário.

¹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária*. 3ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2020. p. 241.

² https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB_V2_SUMARIO_EXECUTIVO_CNJ_JN2020.pdf
Acesso em: 30/12/2020.

O documento destaca ainda que os processos de execução fiscal representam 39% do total de casos pendentes e 70% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2019, apenas 13 foram baixados (desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento cairia 8,1 pontos percentuais, passando de 68,5% para 60,4% em 2019).

É esse contexto que justifica a busca de alternativas autocompositivas para solução de conflitos, como forma de reduzir a litigiosidade e tornar mais efetivo e racional o mecanismo de satisfação do crédito tributário.

A este propósito é oportuna a advertência de Camila Campos Vergueiro³ de que desjudicializar não é negar acesso ao Judiciário, o que seria inconstitucional pelo princípio da inafastabilidade da jurisdição, mas prever mecanismos que estimulem o consenso entre as partes e a solicitação da intervenção do Judiciário de forma excepcional.

Ao dispensar a intervenção judicial, a transação tributária mostra-se como um convite ao diálogo, estimulando que as partes, ao ceder uma parcela de suas pretensões iniciais, cheguem a um acordo capaz de encerrar a controvérsia de maneira consensual, mais célere e econômica.

2 A feição instrumental da transação tributária e suas características gerais

No direito privado a transação é regulada pelo artigo 840 do Código Civil, que prescreve: “É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”. A redação do dispositivo indica que a essência da transação é a existência de um litígio, uma contraposição de interesses que se encerra mediante concessões feitas de parte a parte.

Ao contrário do que acontece no direito civil, que prevê transação preventiva e resolutive, a transação tributária tem efeito apenas terminativo do litígio, conforme estabelece o art. 171⁴ do Código Tributário Nacional (CTN).

³ VERGUEIRO, Camila Campos. CPC/2015, regulamentação da transação e suas modalidades. In. *Transação Tributária na Prática da Lei n. 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters, 2020, p. 27-44.

⁴ 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 consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Trata-se, dessa forma, de instrumento voltado a encerrar determinada controvérsia mediante acordo de vontades firmado entre credor (Fisco) e devedor (sujeito passivo) que, renunciando a uma parcela de seus direitos, chegam a um denominador comum que propicia o desaparecimento simultâneo do direito subjetivo e do respectivo dever jurídico.

Pelo fato de envolver concessões mútuas, a aplicação do instituto em matéria tributária exige a edição de lei específica, dado que uma das partes da relação conflituosa é o Fisco, que não pode livremente renunciar ao crédito tributário por força do princípio da indisponibilidade dos bens públicos⁵.

Ademais, o parágrafo único do art. 142 do CTN estabelece que a constituição do crédito tributário pelo lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, razão pela qual é necessário que uma lei estabeleça as condições que devem ser observadas para que a transação entre Fisco e contribuintes seja possível.

Embora elencada pelo artigo 156, III⁶ do CTN como uma das formas de extinção do crédito tributário, a transação carece, por si só, de eficácia para promover o esfacelamento da obrigação tributária. É apenas após o pagamento do débito nos termos das condições avençadas pelas partes no instrumento de transação que se poderá falar em extinção do liame obrigacional.

Paulo de Barros Carvalho⁷ a este propósito adverte:

(...) que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo. Tão singela meditação já compromete o instituto como forma extintiva de obrigações.

Dessa forma, a transação tributária funciona como instrumento que, ao encerrar o litígio, prepara o terreno para o pagamento do crédito tributário mediante o cumprimento das condições previstas no termo de transação.

⁵ José dos Santos Carvalho Filho enfatiza que “Os bens e interesses públicos não pertencem à Administração nem a seus agentes. Cabe-lhes apenas geri-los, conservá-los e por eles velar em prol da coletividade, esta sim a verdadeira titular dos direitos e interesses públicos. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 19ª edição. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p. 28.

⁶ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) III - a transação;

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 428.

Embora a figura da transação esteja prevista no CTN desde sua edição em 1966, foi somente a partir da vigência do Código de Processo Civil⁸ (CPC/2015) que o instituto encontrou condições mais favoráveis para sua regulamentação.

Isto porque, o panorama normativo inaugurado pelo atual diploma processual civil é orientado pela busca da efetividade na solução de conflitos de interesse, cooperação entre os sujeitos do processo e estímulo à utilização de meios autocompositivos para solução de controvérsias como alternativa a já sobrecarregada via judicial.

Esse intuito é evidenciado pelo seguinte excerto da exposição de motivos⁹ do CPC/2015:

Pretendeu-se converter o processo em instrumento incluído no contexto social em que produzirá efeito o seu resultado. Deu-se ênfase à possibilidade de as partes porem fim ao conflito pela via da mediação ou da conciliação. Entendeu-se que a satisfação efetiva das partes pode dar-se de modo mais intenso se a solução é por elas criada e não imposta pelo juiz.

Com tal objetivo em mira foi editada a Lei 13.988, de 14 de abril de 2020, fruto da conversão da Medida Provisória n. 899/2019, estabelecendo “os requisitos e condições para que a União, suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária” (art. 1º).

Se para promover a extinção da obrigação tributária a transação deve associar-se ao pagamento da dívida, importa perquirir quais seriam as razões para o sujeito passivo escolher esta forma para solução de seu conflito.

Nessa linha, o artigo 11 da lei n. 13.988/2020 prevê a concessão de descontos das multas de mora e de ofício, nos juros moratórios e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados, o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento, o parcelamento e a moratória, além da possibilidade de oferecer, substituir ou alienar garantias e constrações, sendo facultada a utilização de mais de uma alternativa para liquidação dos créditos tributários.

⁸ Lei n. 13.105, editada em 16 de março de 2015 e vigente a partir de 18 de março de 2016.

⁹ Código de Processo Civil e normas correlatas. Disponível em

<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/512422/001041135.pdf> Acesso em: 30/12/2020.

Ao abordar as vantagens que podem nortear a escolha do sujeito passivo pela transação, Juliana Furtado Costa Araújo¹⁰ observa que:

O desconto, o diferimento, o pagamento em parcelas, a negociação de garantias, tudo isso faz da transação uma boa escolha. Cabe ao sujeito passivo ponderar o que é mais viável, sendo certo que o tempo e a incerteza da resposta jurisdicional são elementos que influenciam fortemente nessa decisão.

3 Modalidades de transação e a possibilidade de utilização de direitos creditórios do contribuinte para amortização ou liquidação da dívida

O art. 2º da Lei Federal n. 13.988/2020 prevê que a transação tributária pode se dar nas modalidades (i) por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que sejam de competência da Procuradoria-Geral da União; (ii) por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e (iii) por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

A Portaria PGFN nº 9.917, publicada em 16/04/2020, estabelece os procedimentos necessários à realização da transação na cobrança da dívida ativa da União nas modalidades por adesão e por proposta individual.

A proposta de transação tributária por adesão tem iniciativa por parte do Fisco, cabendo à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional publicar edital especificando as condições, critérios e obrigações que devem ser cumpridas pelo devedor, a fim de que o interessado possa avaliar a conveniência (ou não) de aderir à transação¹¹.

¹⁰ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Transação tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da Lei n. 13.988/2020. In. *Transação Tributária na Prática da Lei n. 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters, 2020, p. 17-23.

¹¹Art. 27. A proposta de transação por adesão será realizada mediante publicação de edital pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 1º O edital deverá conter:

I - o prazo para adesão à proposta;

II - os critérios para elegibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União à transação por adesão;

III - os critérios impeditivos à transação por adesão, quando for o caso;

IV - as modalidades de transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, podendo estipular modalidades distintas para débitos relativos às contribuições sociais de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput do art. 195 da Constituição Federal;

V - os compromissos e obrigações adicionais a serem exigidos dos devedores;

VI - a descrição do procedimento para adesão à proposta formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

VII - a descrição dos procedimentos para apresentação de pedido de revisão em relação à capacidade de pagamento do sujeito passivo e às situações impeditivas à transação;

VIII - a relação de devedores com inscrições elegíveis à transação nas modalidades que especificar;

Podem ser objeto dessa modalidade (i) a dívida ativa de qualquer valor da União, suas autarquias e fundações; (ii) a dívida ativa da União de pequeno valor, assim entendidos os débitos que não ultrapassem 60 (sessenta) salários mínimos e (iii) a dívida objeto de contencioso tributário, judicial ou administrativo, de iniciativa do contribuinte e que envolva controvérsia relevante e disseminada e a de pequeno valor em contencioso administrativo tributário.

Já a transação tributária por proposta individual pode ter iniciativa pela Fazenda Nacional¹² ou pelo próprio particular¹³, abrangendo créditos tributários que já estejam inscritos em dívida ativa da União e que cujo valor consolidado supere R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Essa modalidade leva em consideração a situação econômica do devedor e as causas de sua crise econômico-financeira a fim de mensurar sua capacidade de pagamento da dívida.

Por levar em conta as características e peculiaridades do sujeito passivo, essa modalidade foi denominada por Paulo Cesar Conrado de transação “customizável”¹⁴.

Ambas as modalidades de transação permitem, para amortização ou liquidação dos débitos transacionados, a utilização de (i) créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado ou (ii) precatórios federais próprios ou de terceiros.

IX - as hipóteses de rescisão do acordo e a descrição do procedimento para apresentação de impugnação.

§ 2º O Edital será publicado no sítio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional disponível na internet (www.pgfn.gov.br).

§ 3º Os procedimentos para adesão devem ser realizados exclusivamente na plataforma REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (www.regularize.pgfn.gov.br).

§ 4º Fica delegada ao Procurador-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS a competência para a elaboração das propostas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e edição dos respectivos editais de transação por adesão na cobrança da dívida ativa da União.

¹² Art. 32. Sem prejuízo da possibilidade de adesão à proposta de transação formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do respectivo edital, a transação individual proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é aplicável aos:

I - devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União for superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais);

II - devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial;

III - Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas entidades de direito público da administração indireta;

IV - débitos cujo valor consolidado seja igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia;

V - devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa do FGTS for superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

¹³ Art. 36. Os devedores descritos no art. 32 poderão apresentar proposta de transação individual, contendo plano de recuperação fiscal com a descrição dos meios para a extinção dos créditos inscritos em dívida ativa da União e: (...)

¹⁴ Constructivismo Lógico Semântico e a Teoria do Processo, 2020. 1 vídeo (2:04:49 hr). Publicado pelo canal PPGD Unimar. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=aPtSRwbvTX4>. Acesso em: 30/12/2020.

Prevista nos artigos 286 a 298 do Código Civil, a cessão de créditos é negócio jurídico por meio do qual o credor, sujeito ativo de uma obrigação, transfere a outrem, no todo ou em parte, a sua posição na relação obrigacional¹⁵.

Assim, o contribuinte que seja titular de direitos creditórios em face da União Federal, desde que reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado ou com precatório já expedido, poderá utilizá-los para liquidação ou amortização da dívida objeto de transação.

Se a cessão envolver crédito de valor superior ao débito transacionado, o saldo deverá ser revertido ao devedor-cedente, desde que inexistam outras inscrições em dívida ativa perante a PGFN em seu nome. Nessa hipótese, o saldo remanescente deverá ser utilizado para quitação das demais dívidas ativas.

Dentre os requisitos previstos nos artigos 57 a 61 da Portaria nº 9.917/2020 está a obrigatoriedade de que a cessão fiduciária do direito creditório à União seja feita por meio de Escritura Pública lavrada no cartório de Registro de Títulos e Documentos, devendo conter os seguintes elementos previstos nos §§ 1º e 2º do art. 58:

§ 1º A Escritura Pública de cessão fiduciária deverá conter:

- a) a identificação completa do cedente e do cessionário, sendo neste último caso a União, representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;
- b) o valor total do precatório federal ou do crédito líquido e certo em desfavor da União, reconhecido em decisão transitada em julgado, bem como os valores que serão utilizados para liquidação do saldo devedor transacionado;
- c) a identificação completa do processo originário do crédito e das respectivas partes e beneficiários, bem como, quando for o caso, do precatório e do órgão judicial responsável por sua expedição;
- d) declaração de que os valores poderão ser imediatamente utilizados, quando depositados, para amortizar ou liquidar débitos inscritos em dívida ativa da União.
- e) cláusula de reversão da cessão quando remanescer saldo a ser devolvido ao devedor-cedente, nos termos do art. 61.

§ 2º Tratando-se de precatório de terceiros cedidos ao devedor, a Escritura Pública deverá conter a identificação completa dos terceiros-beneficiários primários e intermediários, se houver.

§ 3º Em caso de precatório já depositado, ficam dispensadas as exigências dos incisos II a V do caput deste artigo, podendo o respectivo valor ser utilizado para amortização ou liquidação do saldo devedor transacionado.

¹⁵ TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil*. São Paulo: Editora Método, 2012, p. 380.

Cumpridas tais formalidades, o valor dos créditos ou dos precatórios será associado ao acordo de transação firmado pelo contribuinte, suspendendo-se os pagamentos quando o valor total dos créditos for suficiente para liquidação integral do débito transacionado ou, se insuficiente, o contribuinte deverá continuar o pagamento das parcelas, devidamente recalculadas descontando-se o valor amortizado pela utilização do precatório.

Conforme já mencionado, a extinção da obrigação tributária somente ocorre com o pagamento do débito. Assim, no caso da utilização de precatório para amortização ou liquidação da dívida transacionada, a extinção da obrigação somente ocorrerá após o depósito, em conta à disposição do juízo, dos valores correspondentes ao precatório cedido.

Consoante estabelece a Constituição Federal (CF), os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas em virtude de sentença judiciária devem observar a ordem cronológica de apresentação dos precatórios (salvo aqueles que são pagos com preferência sobre os demais¹⁶) e devem ser incluídos no orçamento das entidades de direito público, observado o prazo previsto no art. 100, § 5º¹⁷, da CF.

Considerando o lapso temporal entre a celebração da transação e a extinção da obrigação tributária, que se efetivará com o depósito ulterior dos valores cedidos fiduciariamente à União, questiona-se sobre a situação fiscal do contribuinte nesse ínterim. Ficará ele exposto aos gravames decorrentes da inadimplência ou a exigibilidade do crédito transacionado estará suspensa?

Tal dúvida é dirimida por Íris Vânia Santos Rosa, que assevera:

O esgotamento desse iter imposto pela Constituição serve como base para a postergação do efeito extintivo trazido com a indagação que registramos.

¹⁶ São pagos com preferência sobre os demais os débitos de natureza alimentícia, que compreendem os decorrentes de salários, vencimentos, proventos, pensões e suas complementações, benefícios previdenciários e indenizações por morte ou por invalidez, fundadas em responsabilidade civil, em virtude de sentença judicial transitada em julgado. Também têm preferência de pagamento os débitos de natureza alimentícia cujos titulares, originários ou por sucessão hereditária, tenham 60 (sessenta) anos de idade, ou sejam portadores de doença grave, ou pessoas com deficiência, bem assim aquelas obrigações definidas em lei como de pequeno valor. Nesse caso, por depender da capacidade econômica própria, as pessoas jurídicas de direito público podem estabelecer valores distintos, desde que o valor mínimo seja igual ao maior benefício do regime geral de previdência social.

¹⁷ Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim. (...) § 5º É obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos, oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciários apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente.

No entanto, cabe seguir perguntando: sabendo-se que esse percurso pode demorar meses, como fica até lá a situação fiscal do contribuinte? Seria possível considerá-la como regular? Sim, antecipamos: se não há imediata extinção do crédito tributário, devemos entender, em contrapartida, que há, sim, nítida situação de suspensão de exigibilidade, assim especificamente a que vem contemplada no inciso I do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN) e que se põe como fruto da postergação do pagamento até efetiva liberação do precatório.

A moratória, na condição de causa suspensiva da exigibilidade do crédito que opera por meio da “dilação do intervalo de tempo estipulado para o implemento de uma prestação¹⁸” é instituto que se identifica com a alteração do prazo de extinção da obrigação tributária, diferido que é para o momento do depósito em juízo dos créditos ofertados pelo contribuinte.

Em adição, registre-se que o art. 3º, § 2º da Lei n. 13.988/2020 estabelece de forma expressa que quando a transação envolver moratória ou parcelamento, aplica-se, para todos os fins, o disposto nos incisos I e VI do art. 151¹⁹ do CTN.

Assume-se, portanto, que nos casos envolvendo cessão fiduciária de precatórios a exigibilidade da dívida transacionada ficará suspensa enquanto não efetivado o depósito dos valores cedidos em conta à disposição do juízo.

4 A rescisão da transação e seus efeitos no caso de cessão fiduciária de créditos

Já se sabe que a transação tributária é uma forma de resolução de conflitos encetada pelos próprios sujeitos do litígio, cada qual renunciando a uma parcela de seus direitos a fim de chegar a um denominador comum.

Por parte do Fisco as concessões podem envolver descontos sobre juros e multa, diferimento dos prazos de pagamento, parcelamento que pode chegar a 84 meses, flexibilização das regras para aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias, dentre outras.

Já por parte do sujeito passivo a proposta de transação está condicionada, no mínimo, à confissão irrevogável e irretroatável dos débitos incluídos na transação; a desistência das impugnações ou recursos administrativos; a renúncia de quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem ações judiciais que tenham por objeto

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e método*. 5ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 532.

¹⁹ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; (...) VI – o parcelamento.

os créditos incluídos na transação e a não alienação ou oneração de bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigido em lei.

Adicionalmente, o termo de transação pode prever outras condições que devem ser cumpridas pelo devedor, por exemplo, manter a regularidade perante o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço; pagar, parcelar ou garantir, no prazo de 90 (noventa) dias, os débitos novos que vierem a ser inscritos em dívida ativa ou que se tornarem exigíveis após a formalização do acordo e manter regular a situação de parcelamentos em curso.

O descumprimento dessas condições implica a rescisão da transação, nos termos do art. 4^o²⁰ da Lei n. 13.988/2020, o afastamento dos benefícios concedidos e consequente cobrança integral das dívidas, após descontados os valores já pagos.

A retomada da cobrança integral tem grande impacto nos casos em que o devedor tenha realizado a cessão fiduciária de créditos ou de precatórios para amortização da dívida transacionada. Isto porque, com a rescisão da transação tributária, o crédito cedido ao Fisco será integralmente absorvido para extinção das obrigações tributárias recalculadas, ou seja, acrescidas de juros, multa e encargos legais.

O efeito da cessão de créditos, nesse caso, seria semelhante à compensação de ofício tratada pelo art. 73, parágrafo único²¹, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro

²⁰ Art. 4^o Implica a rescisão da transação:

- I - o descumprimento das condições, das cláusulas ou dos compromissos assumidos;
 - II - a constatação, pelo credor, de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente à sua celebração;
 - III - a decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente;
 - IV - a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação;
 - V - a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito;
 - VI - a ocorrência de alguma das hipóteses rescisórias adicionalmente previstas no respectivo termo de transação; ou
 - VII - a inobservância de quaisquer disposições desta Lei ou do edital.
- § 1^o O devedor será notificado sobre a incidência de alguma das hipóteses de rescisão da transação e poderá impugnar o ato, na forma da Lei n^o 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no prazo de 30 (trinta) dias.
- § 2^o Quando sanável, é admitida a regularização do vício que ensejaria a rescisão durante o prazo concedido para a impugnação, preservada a transação em todos os seus termos.
- § 3^o A rescisão da transação implicará o afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores já pagos, sem prejuízo de outras consequências previstas no edital.
- § 4^o Aos contribuintes com transação rescindida é vedada, pelo prazo de 2 (dois) anos, contado da data de rescisão, a formalização de nova transação, ainda que relativa a débitos distintos.

²¹ Art. 73. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela

de 1996, atualmente regulada pelos artigos 89 a 96 da Instrução Normativa RFB n. 1.717, de 17 de julho de 2017.

Os referidos instrumentos normativos preveem que o valor da restituição ou ressarcimento de que o contribuinte seja titular será utilizado para quitar débitos, inscritos ou não em dívida ativa, não parcelados ou “parcelados sem garantia”.

Nesse particular, cabe registrar que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento com repercussão geral do RE 917.285, (julgado em 18/08/2020 e publicado em 06/10/2020), de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgou inconstitucional a expressão “ou parcelados sem garantia”, ao argumento de que o art. 151, VI, do CTN, ao prever que o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, não condiciona a existência ou não de garantia:

EMENTA: Recurso extraordinário. Repercussão geral. Normas gerais de Direito Tributário. Artigo 146, III, b, da CF. Artigo 170 do CTN. Norma geral em matéria de compensação. Compensação de ofício. Artigo 73, parágrafo único (incluído pela Lei nº 12.844/13), da Lei nº 9.430/96. Débitos parcelados sem garantia. Suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151, VI, do CTN). Impossibilidade de compensação unilateral. Inconstitucionalidade da expressão “ou parcelados sem garantia”. 1. O art. 146, III, b, da Constituição Federal dispõe caber a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Nesse sentido, a extinção e a suspensão do crédito tributário constituem matéria de norma geral de Direito Tributário, sob reserva de lei complementar. A compensação vem prevista no inciso II do art. 156 do CTN como forma de extinção do crédito tributário e deve observar as peculiaridades estabelecidas no art. 170 do Código Tributário Nacional. 2. O art. 170 do CTN, por si só, não gera direito subjetivo a compensação. A lei complementar remete à lei ordinária a disciplina das condições e das garantias, cabendo a lei autorizar a compensação de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo, observados os institutos básicos da tributação previstos no Código Tributário Nacional. 3. A jurisprudência da Corte já assentou que a compensação de ofício não viola a liberdade do credor e que o suporte fático da compensação prescinde de anuência ou acordo, perfazendo-se ex lege, diante das seguintes circunstâncias objetivas: (i) reciprocidade de dívidas, (ii) liquidez das prestações, (iii) exigibilidade dos débitos e (iv) fungibilidade dos objetos. Precedentes. 4. O art. 151, VI, do CTN, ao prever que o parcelamento suspende a

Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.

Parágrafo único. Existindo débitos, não parcelados ou parcelados sem garantia, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, os créditos serão utilizados para quitação desses débitos, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo.

exigibilidade do crédito tributário, não condiciona a existência ou não de garantia. O parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 12.844/13), ao permitir que o Fisco realize compensação de ofício de débito parcelado sem garantia, condiciona a eficácia plena da hipótese de suspensão do crédito tributário - no caso, o 'parcelamento' (CTN - art. 151, VI) - a condição não prevista em lei complementar. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento, mantendo-se o acórdão em que se declarou a inconstitucionalidade da expressão "ou parcelados sem garantia", constante do parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/13, por afronta ao art. 146, III, b, da Constituição Federal. 6. Tese do Tema nº 874 de repercussão geral: "É inconstitucional, por afronta ao art. 146, III, b, da CF, a expressão 'ou parcelados sem garantia' constante do parágrafo único do art. 73, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/13, na medida em que retira os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no CTN."

(RE 917285, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-243 DIVULG 05-10-2020. PUBLIC 06-10-2020).

Para além da importância do precedente ao considerar inconstitucional a exigência de garantia atrelada ao parcelamento para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, o julgado também tem relevância ao reconhecer que a compensação unilateral não agride o credor do direito creditório.

Basta, para efetivação do instituto, a reciprocidade de dívidas do sujeito ativo e sujeito passivo, liquidez das prestações, fungibilidade dos objetos e ausência de causa suspensiva da exigibilidade, dispensando a anuência do credor com o procedimento.

Assim deve ocorrer com os créditos do contribuinte reconhecidos judicialmente e precatórios ofertados para amortização da transação posteriormente rescindida. Estes créditos – já cedidos à União – deverão ser utilizados para compensação de ofício dos débitos do sujeito passivo que não estiverem suspensos, obviamente sem quaisquer dos benefícios que haviam sido originariamente avançados por ocasião da formalização do acordo.

CONCLUSÃO

Como visto, a transação tributária não gera direito adquirido e sua rescisão implica na perda de todos os benefícios concedidos, absorção dos créditos cedidos para amortização da dívida transacionada, retomada da cobrança e todas as consequências negativas daí advindas, tais como o protesto de CDA, inclusão no CADIN, bloqueio de valores via BACENJUD e propositura de ações exacionais visando a expropriação patrimonial para liquidação da obrigação tributária.

Todas essas soluções demandam tempo e custos arrecadatários que são impingidos à toda coletividade.

Certamente o cenário apresentado pela transação tributária é muito mais atraente tanto para os devedores, que têm no instituto uma forma de liquidar seus débitos em condições mais vantajosas, quanto para o Fisco, que alcança maior efetividade e rapidez na recuperação dos créditos tributários inscritos em dívida ativa da União, conferindo maior eficiência à administração tributária federal.

A transação tributária, ao estimular a autocomposição dos sujeitos e a busca da conformidade fiscal, se mostra uma excelente ferramenta para reduzir a alta carga de litigiosidade que atinge o Poder Judiciário.

Todavia, o instituto exige cautela, comprometendo-se o devedor a aceitar todas as condições avençadas, tanto na modalidade individual quanto na transação por adesão e cumprir integralmente as obrigações previstas no termo de acordo, sobretudo no que tange a manutenção de sua regularidade fiscal por prazo que pode se estender por até 84 meses.

Portanto, o aproveitamento dos benefícios trazidos pela transação tem como contraface a assunção de compromissos que podem se estender por longo período, cabendo ao devedor avaliar se terá, do ponto de vista estratégico, condições de cumprir os encargos assumidos.

Conclui-se, por fim, que na hipótese de superveniência de rescisão do acordo de transação na qual tenham sido ofertados créditos do contribuinte, reconhecidos judicialmente ou objeto de precatório já expedido, estes serão absorvidos para compensação de ofício com débitos exigíveis, nos termos do art. 156, inciso II do Código Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (Coord.) In. *Inovações na cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 11-23.

_____. In. *Transação Tributária na Prática da Lei n. 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters, 2020, p. 17-23.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário* 25ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2013.

_____. *Direito Tributário – Linguagem e método*. 5ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2013.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 19ª edição. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diego Diniz. In. *Inovações na cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 165-187.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária*. 3ª edição. São Paulo: Editora Noeses, 2020.

ROSA, Íris Vânia Santos. In. *Transação Tributária na Prática da Lei n. 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters, 2020, p. 225-233.

TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil*. São Paulo: Editora Método, 2012.

VERGUEIRO, Camila Campos. In. *Transação Tributária na Prática da Lei n. 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters, 2020, p. 27-42.