

A simetria de tratamento dos créditos federais e o alcance da nova lei brasileira de transação

Recebido: 12 de dezembro de 2020 • Aprovado: 13 de setembro de 2022

<https://doi.org/10.22395/ojum.v23n50a50>

Hendrick Pinheiro

Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil

hen_druck@ufrj.br

<https://orcid.org/0000-0002-4603-2134>

Estevão Horvath

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, Brasil

ehorvath@uol.com.br

<https://orcid.org/0000-0002-0899-6936>

Resumo

O artigo busca analisar a compatibilidade da equiparação de créditos tributários e não tributários para fins da transação prevista na Lei 13.988/2020 com o ordenamento jurídico brasileiro e quais são os limites da abrangência dessa lei. Propõe uma análise em duas etapas. Na primeira, partindo da diferença entre os regimes jurídicos aplicáveis aos créditos tributários e não tributários, busca syndicar a possibilidade de uma única lei de transação para abranger essas duas modalidades. Na segunda parte, o artigo identifica modalidades de créditos tributários e não tributários que foram excluídos do campo de aplicabilidade da lei expressa ou implicitamente. Como principais resultados, aponta a viabilidade jurídica de um tratamento uniforme para a transação de créditos tributários e não tributários no ordenamento jurídico brasileiro e identifica a existência de créditos que são implicitamente excluídos de seu campo de abrangência como decorrência do fato de serem impassíveis de inscrição em dívida ativa. Trata-se de uma pesquisa qualitativa hipotético-dedutiva, de viés pós-positivista, realizada por meio de pesquisa bibliográfica de natureza dogmática, conduzida ante análise documental sobre enunciados normativos e jurisprudência do ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-chave: transação; crédito tributário; crédito não tributário; dívida ativa; direito público.

The Symmetrical Treatment of Federal Credits and the Scope of Brazil's Current Law on Settlements

Abstract

This article examines the compatibility of assimilating tax and non-tax credits for the purposes of settlements under Brazilian Law No. 13,988/2020, as well as its scope limitations. The analysis was conducted in two stages. First, an investigation whether a single settlement law can encompass both tax and non-tax credits, given the differences in the legal regimes applicable to each was carried out. Second, the categories of tax and non-tax credits explicitly or implicitly excluded from the law's scope were identified. Key findings emphasize the legal feasibility of uniform treatment for the settlement of tax and non-tax credits within Brazil's legal framework. This study also identified credits implicitly excluded from the law's scope based on the fact that they cannot be registered as active debt. A qualitative, hypothetical-deductive approach with a post-positivist perspective was followed, incorporating bibliographic review and documentary analysis of Brazilian legislation and jurisprudence.

Keywords: settlement; tax credit; non-tax credit; active debt; public law.

El tratamiento simétrico de los créditos federales y el ámbito de aplicación de la nueva ley brasileña sobre la transacción

Resumen

El artículo busca analizar la compatibilidad de la asimilación de los créditos tributarios y no tributarios a efectos de la transacción prevista en la Ley 13.988 de 2020 del ordenamiento jurídico brasileño, además de cuáles son los límites del ámbito de aplicación de dicha ley. Se propone un análisis en dos etapas. En la primera, partiendo de la diferencia entre los regímenes jurídicos aplicables a los créditos tributarios y no tributarios, se indaga por la posibilidad de una única ley de transacción que abarque esas dos modalidades. En la segunda parte, el artículo identifica las modalidades de créditos tributarios y no tributarios que fueron excluidos del ámbito de aplicación de la ley, ya sea de forma expresa o implícita. Como principales resultados, el artículo destaca la viabilidad jurídica de un tratamiento uniforme para la transacción de créditos tributarios y no tributarios en el ordenamiento jurídico brasileño e identifica la existencia de créditos que están implícitamente excluidos de su ámbito de aplicación como consecuencia del hecho de que no pueden ser registrados como deuda activa. Se trata de una investigación cualitativa e hipotético-deductiva, de sesgo post-positivista, realizada mediante el rastreo bibliográfico y el análisis documental de normativa y jurisprudencia del ordenamiento jurídico brasileño.

Palabras clave: transacción; crédito tributario; crédito no tributario; deuda activa; derecho público.

Introdução

Este artigo é fruto de uma colaboração entre pesquisadores que integram, na ordem de autoria, o projeto de pesquisa "Mecanismos alternativos e sustentáveis na solução de conflitos", vinculado ao grupo de pesquisas Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável, da Universidade Federal do Mato Grosso do Sul (UFMS), e o projeto de pesquisa "Obrigação tributária e limitações constitucionais ao poder de tributar", atrelado ao grupo de pesquisas Direito Constitucional Tributário, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP).

A Lei 13.988/2020 trouxe a possibilidade de transação sobre uma ampla gama créditos fiscais em nível federal. Seu artigo 1º enuncia que o modelo abrangeria créditos tributários e não tributários da União.

O desenho dessa política fiscal foi apoiado na equiparação de créditos tributários e não tributários, o que levanta dúvida sobre a compatibilidade da transação proposta com os regimes jurídicos aplicáveis a cada um desses tipos de obrigação.

Essa equiparação do tratamento de créditos tributários e não tributários enunciada no artigo 1º da lei, à primeira vista, também poderia gerar uma ilusão de abrangência universal. Contudo, uma análise mais profunda de sua funcionalidade permite questionar quais créditos federais (tributários ou não) podem e quais não podem ser objeto dessa modalidade de transação.

Diante dessas inquietações, surgem os problemas de pesquisa para os quais este artigo busca propor respostas: a) é possível um tratamento simétrico para a transação de créditos tributários e não tributários federais no Brasil? e b) a modalidade de transação prevista na Lei 13.988/2020 abrange todos os créditos federais?

Toma-se por hipótese que o tratamento jurídico simétrico para transação de créditos tributários e não tributários é compatível com o ordenamento brasileiro e que a abrangência da Lei 13.988/2020 é limitada, subsistindo um conjunto de créditos federais aos quais não é possível estender seu regime.

A pesquisa tem como base o método hipotético-dedutivo e, para demonstrar as hipóteses propostas, o trabalho apresenta as características da transação tributária prevista pelo Código Tributário Nacional (CTN) de 1966 e a possibilidade da utilização do mesmo modelo para créditos não tributários. Na seção seguinte, busca-se analisar os créditos abrangidos e excluídos pela sistemática da lei, com utilização de exemplos presentes na legislação.

Trata-se de pesquisa qualitativa (Guba & Lincoln, 1994), de viés pós-positivista (Andrade, 2006, p. 167), realizada por meio de pesquisa bibliográfica de natureza dogmática (Adeodato, 1998), conduzida ante análise documental sobre enunciados normativos do ordenamento jurídico brasileiro. A compreensão dos conceitos foi conduzida

por meio de análises da doutrina jurídica nacional e estrangeira, com apoio pontual da jurisprudência nacional.

1 A transação na Lei 13.988 (2020)

A Lei 13.988/2020 expressa a possibilidade de aplicação da transação nela prevista para créditos tributários e não tributários (art. 1º). Contudo, o mesmo artigo 1º, em seu § 5º, estabelece que, no que tange aos créditos tributários, suas disposições seguirão o que dispõe o artigo 171 do CTN. Nesse contexto, é importante questionar: existe um tratamento diferente dispensado aos créditos tributários? Esse tratamento seria compatível com a transação de créditos não tributários?

Para responder a essas perguntas, em um primeiro momento abordaremos a transação tributária, na forma prevista pelo CTN, para, em seguida, tentar responder se esse modelo é compatível com os créditos não tributários.

1.1 Transação tributária no CTN: o paradigma

Obrigação tributária e crédito tributário são matérias de norma geral reservadas à lei complementar, nos termos do art. 146, inciso III, da Constituição Federal (CF) de 1988. Na medida em que a transação regulada pela Lei 13.988/2020 atinge essas matérias, é imprescindível investigar quais são os limites específicos estabelecidos em sede de normas gerais.

O CTN trata da transação em dois pontos distintos: como hipótese de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso III) e regulando seus requisitos (art. 171). Esses enunciados normativos não são independentes e devem ser interpretados conjuntamente, ou seja, o artigo 171 estabelece regras específicas para que a transação possa operar como causa extintiva do crédito tributário.

E isso não é por acaso. Na época da elaboração do CTN, debatia-se um modelo de código tributário para a América Latina (modelo CTAL), que também colocava a transação como modalidade de extinção da obrigação tributária, mas sua adoção dependia da legislação de cada país (Costa, 1988, p. 566).

Ainda que se debatesse, à época, sobre acordos e convênios entre fisco e contribuintes no processo de constituição da obrigação tributária (Casás, 2005, p. 78), considerando a realidade brasileira, Alcides Jorge Costa (1996, p. 326) registra que "não há possibilidade de celebração de acordo ou transação entre Administração e Contribuinte para especificação dos elementos de fato necessários à determinação do montante do tributo devido".

No direito brasileiro, "os elementos da obrigação tributária, sendo todos fixados por lei, somente poderiam ser substituídos por força de lei, e nunca por acordo das partes" (Sousa, 1954, p. 76). Nesse contexto, não cabe espaço de discricionariedade

aos agentes responsáveis pelo reconhecimento e constituição do fato jurídico tributário (Santi, 2008).

O artigo 171 do CTN (1966), ao regular a transação tributária como causa extintiva do crédito tributário, faz referência à existência de um litígio entre os sujeitos ativo e passivo de uma obrigação tributária (Balthazar et al., 2020). Ou seja, também esse enunciado pressupõe a existência de uma obrigação sobre a qual opera a transação.

As disposições dos artigos 156 e 171 do CTN, por pressuporem uma obrigação já constituída, seriam incompatíveis com uma "norma geral de transação" no processo de constituição da obrigação tributária (Severini, 2009; Torres, 1998). A implementação desse instituto com feições de um instrumento para constituição consensual do crédito tributário dependeria de uma reforma institucional ampla, que envolveria a mudança dessas normas gerais sobre o tema no CTN (Rocha, 2005, p. 106).

No direito tributário brasileiro, a transação tem natureza declaratória em relação ao vínculo obrigacional originário (Silva, 2017, p. 45). Ela pressupõe uma obrigação, sobre a qual há litígio e seu objetivo é viabilizar seu cumprimento voluntário pelo contribuinte (Silva & Ribas, 2015, p. 170). Nesse contexto, não é o fato jurídico "transação" que extingue a obrigação tributária original, mas o cumprimento integral dos termos fixados entre fisco e contribuinte, na forma autorizada por lei (Gonçalves, 2004, p. 152; Grillo, 2012, p. 209). Mesmo em programas que preveem isenções e anistias, como concessões do fisco, a extinção "parcial" do crédito é realizada sob cláusula resolutiva, ficando condicionada ao cumprimento integral dos termos da transação (Oliveira, 2015, p. 125).

Contudo, para além da exigência de uma obrigação existente, a disposição específica do artigo 171 do CTN traz a necessidade de uma lei específica, que estabeleça os critérios dentro dos quais o agente administrativo está autorizado a firmar a transação. Como explica Eurico Marcos Diniz de Santi (2008, p. 174), "só lei específica e circunstanciada de transação pode internalizar o 'cálculo econômico', oferecendo seus limites e critérios".

É importante destacar que o CTN, como norma geral de direito tributário (lei nacional), não está a retirar competências; apenas configura os limites dessa competência, visando a uniformizar seu exercício por todos os entes federativos (Horvath, 2001, p. 160). Esse exercício, atualmente, em relação à transação, apenas a posiciona sobre obrigações já constituídas.

Contudo, a Lei 13.988/2020 não exerce esse papel, restringindo-se a estabelecer normas para a transação concernente a débitos já constituídos, em fase de cobrança. Nessa linha, a referida lei não trata da transação no processo de constituição das obrigações tributárias (e do crédito a elas associado), mas apenas na fase de cobrança, ou já constituídos e em fase imediatamente anterior à cobrança.

No tocante aos créditos tributários, a Lei 13.988/2020 atende aos critérios fixados nas normas gerais estabelecidas pelo CTN, na medida em que a transação pressupõe uma obrigação já constituída, em relação à qual o litígio impede seu cumprimento voluntário pelo sujeito passivo.

Essa lei também consiste em um instrumento legislativo próprio, que estabelece um quadro de requisitos e critérios dentro do qual a União pode firmar transação sobre créditos tributários já constituídos (ou em fase imediatamente anterior à inscrição).

1.2 Transação “não tributária” e legalidade

A administração pública atua por meio de atos jurídicos (unilaterais ou bilaterais), que podem assumir a característica de direito público ou privado (Araújo, 2018, p. 522) e são veículo por meio do qual introduz no ordenamento relações jurídicas, que têm por característica serem irreflexivas, pois, na perspectiva lógica, ninguém pode ser obrigado perante si mesmo, e assimétricas, na medida em que se uma parte tem direito, tem uma obrigação (Dacomo, 2009, p. 105).

Diferentemente do direito tributário, no direito administrativo o processo de constituição de obrigações (e créditos delas derivados) não é matéria reservada à lei complementar (art. 146, III, da CF). As normas gerais relativas ao processo de constituição de obrigações contratuais, por exemplo, podem ser inseridas por meio de lei ordinária, nos termos do artigo 22, inciso XXVI, da CF. O mesmo ocorre com as normas gerais sobre temas sujeitos ao rol das competências concorrentes (art. 24, § 1º, da CF) (Moreira Neto, 1988).

O processo de constituição das obrigações administrativas goza de uma liberdade maior do que em relação às obrigações tributárias. Porém, é importante destacar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), a partir do princípio da estrita legalidade administrativa, entende como imprescindível a prévia autorização administrativa para a “celebração de acordos pela Administração Pública quando o conteúdo dos mesmos importar em renúncia de direitos, alienação de bens ou assunção de obrigações extraordinárias pela Administração” (Schirato & Palma, 2009). A partir desse entendimento é possível concluir que também é necessária autorização legislativa para transacionar créditos não tributários.

O Tribunal de Justiça de São Paulo, em decisão sobre a possibilidade de transação sobre um débito contratual, segue a mesma linha ao decidir que qualquer tipo de disposição sobre o patrimônio público, judicial ou extrajudicial, depende de lei específica, sob pena de afronta à estrita legalidade e à indisponibilidade dos bens públicos (Agravado de Instrumento 2177139-12.2017.8.26.0000, 2018).

É importante ponderar que a Lei 13.988/2020 não inova ao autorizar a transação sobre créditos não tributários no nível federal, pois já existia a previsão da

possibilidade de transação nas autarquias, mediante autorização do Advogado-Geral da União, na Lei 9.469/1997. Mais recentemente, a possibilidade de transação por adesão nos conflitos envolvendo a administração pública federal, indireta, suas autarquias e fundações, a cargo da Advocacia Geral da União, foi prevista no art. 35 da Lei da Mediação — Lei 13.140/2015.

Diferentemente do que ocorre nos créditos tributários, em relação aos quais a transação somente pode atingir obrigações já constituídas, desde há muito o direito administrativo admite mecanismos consensuais no processo de constituição da obrigação. Um exemplo é a possibilidade de arbitragem para resolução de conflitos no interior de contratos administrativos. Embora essa possibilidade esteja prevista na Lei da Arbitragem — Lei 9.307/1996 —, para Sundfeld e Câmara (2013, p. 259) essa autorização sequer seria necessária, pois a administração tem liberdade para aderir a diferentes modelos de contrato e, nesta medida, por força da própria Lei de Licitações — Lei 8.666/1993 —, que é norma geral de direito administrativo, teria liberdade para aderir a uma cláusula de arbitragem, como mecanismo privado para pôr termo a um litígio.

Outro exemplo são os acordos para ajustamento de conduta e fixação de sanções pela administração, consubstanciados em Termos de Ajustamento de Conduta (TACs), muito comuns na seara ambiental, nos quais as partes, por meio da consensualidade, fixam o patamar de uma obrigação de natureza sancionatória (Aragão & Sampaio, 2012).

Tanto na arbitragem quanto nos TACs é possível vislumbrar a constituição consensual de um crédito não tributário. Essa possibilidade nem é tão recente. O ordenamento jurídico brasileiro admite acordos com particulares para negociar o valor da indenização em desapropriações — artigo 10 do Decreto-lei 3.365/1941 —, que nada mais é que um crédito (não tributário) do particular desapropriado perante a administração pública (Dallari, 2005).

Embora não tenha inovado na possibilidade de transacionar créditos não tributários, a Lei 13.988/2020 é muito feliz em estabelecer parâmetros que podem ser uniformemente aplicados aos créditos não tributários inscritos em dívida ativa. Note-se que o foco dessa lei, em especial para os créditos não tributários, é o processo de cobrança.

Nesse contexto, o paradigma de transação estabelecido pela Lei 13.988/2020 é compatível e pode ser aplicável a créditos não tributários, que são submetidos a um processo bem menos rígido, que admite, inclusive, a possibilidade de consenso na formação da obrigação, além de ser adequado aos limites estabelecidos pelo CTN, como já se demonstrou.

2 Os créditos abrangidos e excluídos

A Lei 13.988/2020 traz um conjunto de créditos em relação aos quais se aplica a possibilidade de transação na esfera federal (art. 1, § 4º). Ao fazer referência a “créditos” (inciso I) e a “dívida ativa” (incisos II e III), a lei já indica que a transação nela tratada aborda obrigações já constituídas.

Esse rol de créditos abrange créditos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB) e não judicializados, dívida ativa da União e créditos das autarquias e fundações federais. A compreensão desse universo transacionável envolve também, pela negativa, a análise daquelas hipóteses excluídas expressamente — artigo 5º da Lei 13.988/2020.

Também é importante destacar que, em relação aos créditos não tributários, estes apenas estão abordados na perspectiva da dívida ativa, ou seja, a possibilidade de inscrição também condiciona a possibilidade de transação, o que excluiria um conjunto de créditos, como será demonstrado a seguir.

2.1 Créditos abrangidos

O § 4º do artigo 1º da Lei 13.988/2020 declara expressamente sua abrangência sobre: i) créditos tributários constituídos, mas ainda não judicializados sob a administração da RFB; ii) dívida ativa da União; e iii) dívida ativa das autarquias e fundações.

A primeira referência indica os créditos tributários não judicializados sob administração da Secretaria da RFB — artigo 1º, § 4º, inciso I, da Lei 13.988/2020. Este é um universo que abrange os créditos constituídos juridicamente, mas que ainda estão no momento anterior à inscrição em dívida ativa, portanto, ainda não são exequíveis (Ataliba & Giardino, 1982, p. 332).

Todo o universo de créditos envolvidos no contencioso tributário administrativo federal está abrangido nessa disposição, sendo competência do Secretário Geral da Receita Federal disciplinar esta modalidade de transação, que será integralmente realizada pela RFB — artigo 22 da Lei 13.988/2020.

A segunda hipótese trata da dívida ativa da União como um todo, com a expressão constante no artigo 1º, § 4º, inciso II, da Lei 13.988/2020: “dívida ativa e tributos da União, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional”.

A dívida ativa da União é composta de créditos tributários e não tributários, como prevê o artigo 39, § 2º, da Lei 4.320/1964, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) tem competência para fiscalizar ambos os processos de inscrição (Netto, 2011, p. 208). Isso inclui aqueles inferiores a R\$ 20.000,00, que, apesar de inscritos,

têm o ajuizamento da Execução Fiscal dispensado — artigo 1º, inciso I, da Portaria MF 75 (Ministério de Estado da Fazenda, 2012).

Dívida ativa é todo o universo previsto no artigo 39, § 2º, da Lei 4.320/1964, que atinge, em relação aos créditos tributários, todos os tributos, adicionais e multas de natureza tributária e, no que tange aos créditos não tributários, estes incluem, entre outros, créditos contratuais, restituições devidas por servidores públicos — Lei 8.112/1990 —, multas de natureza não tributária, como as eleitorais de natureza civil previstas no artigo 367 do Código Eleitoral (Alvim, 2013, p. 48).

Contudo, é importante destacar que, embora o conceito de “dívida ativa” envolva termos amplos, como “indenizações” e “alcances dos responsáveis definitivamente julgados”, para essas hipóteses somente é possível a inscrição em dívida ativa “nas situações em que as indenizações, reposições, restituições e alcances sustentam-se em vínculo administrativo traduzido em contrato, convênio, ato específico, ou mesmo em imposição legal de efeitos concretos” (Miranda, 2014, p. 30). Ou seja, não é toda indenização ou alcance que podem ser inscritos em dívida ativa, apenas aqueles que se apoiam em obrigações legais ou contratuais e vencidas, isto é, passíveis de lançamento de receita, nos termos dos artigos 52 e 53 da Lei 4.320/1964.

O terceiro item engloba os débitos de autarquias e fundações, cujo processo de inscrição e cobrança está a cargo da PGFN. Nesse contexto, estão abrangidos débitos constituídos por agências reguladoras, que assumem a forma de autarquias no ordenamento brasileiro (Pinheiro & Motta, 2002) e, entre outras competências, podem ser responsáveis pela constituição e cobrança de créditos tributários, como nos casos da contribuição ao Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) (Daniel Neto & Pinheiro, 2018, p. 304) e das taxas de fiscalização que constituem o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (Fistel) (Costa Filho, 2001, p. 91) da Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), e não tributários, como multas pelo descumprimento de deveres administrativos (Palma, 2010).

2.2 Exclusões expressas e condicionadas

Também estão afastados, expressamente, da transação multas de natureza penal, os débitos do Simples Nacional, enquanto não houver lei específica autorizativa, do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), enquanto não houver autorização do Conselho Curador, e os débitos de devedor contumaz, como prevê o art. 5º da Lei 13.988/2020.

No primeiro caso, embora o artigo 51 do Código Penal — Decreto-lei 2.848/1940 — incluía as condenações de natureza penal na dívida ativa, houve a opção de afastar esses créditos da possibilidade de transação. Não há qualquer condicionante, apenas proibição.

O Simples Nacional consiste em um sistema de arrecadação integrado, que envolve tributos das três esferas federativas, e suas normas gerais estão sujeitas à reserva de lei complementar, nos termos do artigo 146, III, "d", da CF (Santiago, 2013, p. 24). Nessa linha, ao condicionar a possibilidade de transação à edição de lei complementar específica, a Lei 13.988/2020 buscava evitar uma inconstitucionalidade formal, posto que esta possibilidade não estava prevista na redação originária da Lei Complementar 123/2006, que não traz essa possibilidade.

A autorização específica para celebrar transação com créditos do Simples Nacional veio com a Lei Complementar 174/2020. Considerando que a totalidade dos créditos constituídos no sistema Simples Nacional são passíveis de inscrição na Dívida Ativa da União, como prevê o artigo 41, § 2º, da Lei Complementar 123/2006, atualmente há competência da PGFN para celebrar transação.

Na mesma situação estão os créditos de FGTS, que dependem de autorização específica do Conselho Curador para que possam ser transacionados. Isso se dá porque os créditos do FGTS não têm natureza tributária (Recurso Extraordinário 236.604/PR), são recursos dos trabalhadores, que são apenas administrados e cobrados pela União.

Caso a autorização seja efetivada, considerando que a PGFN tem competência para inscrever esses débitos em dívida ativa, esse mesmo órgão terá competência para propor e firmar transações.

A última hipótese expressa de exclusão faz referência ao "devedor contumaz", na forma definida em lei específica. Esse critério não endereça créditos propriamente, mas sujeitos, que, por ostentarem essa característica específica, não poderiam aderir ou propor transações na forma da lei.

Como se trata de um conceito indeterminado e a própria lei condiciona a sua aplicação a uma norma futura que estabeleça seus contornos, até que esta nova disposição seja inserida no ordenamento, a limitação do artigo 5º, inciso III, da Lei 13.988/2020 é inaplicável. Significa que ninguém poderia ter sua adesão ou proposta rejeitada com base nesse fundamento até a edição do referido instrumento legislativo.

2.3 Exclusões indiretas: os créditos que não podem inscritos

Por fim, cabe destacar que nem todos os créditos de entidades da administração direta ou indireta federal estão albergados pela Lei 13.988/2020. Essa lei, de maneira indireta, reconhece a não abrangência dos créditos que não podem ser inscritos em dívida ativa ao vedar, na fase de cobrança, transação que "envolva créditos não inscritos em dívida ativa da União, exceto aqueles sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da União" (art. 11, § 2º, inciso IV).

Porém, a impossibilidade de transação sobre créditos impassíveis de inscrição em dívida ativa decorre da compreensão da própria regra do artigo 1º, § 4º, da Lei

13.988/2020, que, ao atribuir a competência para transacionar, considerou créditos tributários sob a administração da RFB, que, embora não inscritos, podem integrar a dívida ativa e créditos já inscritos da União ou de suas autarquias e fundações. Todos os créditos previstos nos incisos do § 4º do artigo 1º têm em comum a possibilidade de inscrição em dívida ativa, característica que não é típica de todos os créditos federais.

Um exemplo de crédito que não pode ser inscrito em dívida ativa são as anuidades pagas à Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), que, como decidiu o STF, não é uma entidade da administração indireta da União (Ação Direta de Inconstitucionalidade 3026). Embora, em princípio, contribuições de interesse das categorias profissionais possuam natureza tributária (Barreto, 2006, p. 111), isso não ocorre com a OAB, autarquia *sui generis* (segundo o STF), o que implica que suas receitas não são públicas e, por isso, os créditos não são inscritos em dívida ativa e sua cobrança deve ser realizada diretamente pela entidade, que não pode se valer da execução fiscal (Ação Direta de Inconstitucionalidade 3026).

No campo dos créditos não tributários é possível arrolar os créditos provenientes de condenação judicial em ações civis de reparação de danos, como obrigações ao "pagamento de perdas e danos em Ação Popular" (Meirelles, 1966, p. 8), de reparação por danos morais e patrimoniais em Ação Civil Pública — Lei 7.347/1985 —, ou mesmo aplicação de multa civil prevista na Lei de Improbidade Administrativa — Lei 8.429/1992.

Tais créditos decorrem de dano ao patrimônio da pessoa jurídica de direito público e são regidos pelas regras comuns da responsabilidade civil (Theodoro Júnior, 2004, p. 16). Como já enunciou o Superior Tribunal de Justiça (STJ) (Recurso Especial 440.540/SC), "crédito proveniente de responsabilidade civil não reconhecida pelo suposto responsável não integra a chamada dívida ativa, nem autoriza execução fiscal". Nesses casos, deve-se seguir pelo rito normal de cumprimento de sentença preconizado pelo Código de Processo Civil (Cunha, 2016, p. 399).

Na mesma situação estão as decisões que imputem débito ou multa pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que, por força de previsão constitucional expressa, são títulos executivos extrajudiciais (art. 71, § 3º, da CF). Caso não sejam enviados pelo tribunal para serem inscritos em dívida ativa (Miranda, 2014, p. 30), estão afastados da possibilidade de transação prevista na Lei 13.988/2020.

Outro exemplo de crédito não tributário que não pode ser inscrito em dívida ativa são os valores indevidamente recebidos a título previdenciário, sujeitos a ação de cobrança própria para apuração de responsabilidade civil, como já decidiu o STJ em sede de recurso repetitivo (Recurso Especial 1.350.804/PR). Se não pode ser inscrito, não pode ser objeto de transação, na forma prevista pelo artigo 1º, § 4º, da Lei 13.988/2020.

Conclusões

Como se pode constatar, o ordenamento brasileiro é mais restritivo com relação à possibilidade de transação sobre créditos tributários, sendo esta restrita a obrigações já constituídas, nos termos do artigo 171 do CTN (1966). Tal restrição é inaplicável aos créditos não tributários, que, em tese, comportariam a transação no momento de sua constituição.

Porém, ao estabelecer uma transação que opera sobre créditos já constituídos, a simetria estabelecida pela Lei 13.988/2020 revela-se compatível com os regimes jurídicos aplicáveis tanto aos créditos tributários quanto aos créditos não tributários, restando, pois, confirmada a primeira hipótese.

No que tange à abrangência, justamente por operar no momento da cobrança dos créditos já constituídos e passíveis de inscrição em dívida ativa, a Lei 13.988/2020 não abrange a totalidade dos créditos federais.

Para além das exclusões expressas (multas penais e devedor contumaz) ou condicionadas (Simples Nacional e FGTS), não estão abrangidos pela possibilidade de transação aqueles créditos que não são passíveis de inscrição em dívida ativa, como anuidades da OAB, condenações em reparação de danos cíveis, débitos imputados pelo TCU ou indébitos previdenciários.

Assim, resta também confirmada a segunda hipótese, remanescendo um conjunto de créditos excluídos da abrangência da Lei 13.988/2020, sendo eles os créditos nas condições previstas expressamente no artigo 5 da lei e, por exclusão, os créditos impassíveis de inscrição em dívida ativa.

Referências

- Adeodato, J. M. (1998). Bases para uma metodologia da pesquisa em direito. *Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo* 4, 171-187. <https://revistas.direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/view/661>
- Alvim, F. F. (2013). Sanção jurídica de natureza eleitoral. *Estudos Eleitorais*, 8(2), 41-54.
- Andrade, J. M. A. (2006). *Interpretação da norma tributária*. MP Editora.
- Aragão, A. S. & Sampaio, P. R. P. (2012). As ações do Ministério Público em matéria de regulação e a importância dos instrumentos consensuais. *Interesse Público – IP*, 14(75), 25-50.
- Araújo, E. N. (2018). *Curso de direito administrativo* (8a. ed.). Saraiva.
- Ataliba, G. & Giardino, C. (1982). Inscrição de dívida ativa: função privativa dos advogados públicos. *Revista de Direito Administrativo*, 149, 331-343.
- Balthazar, U. C., Pinheiro, H. & Basso, B. B. (2020). Transação tributária e extrafiscalidade: uma abordagem à luz do controle de proporcionalidade. *Sequência*, 41(85), 287-308. <https://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2020v41n85p287>
- Barreto, P. A. (2006). *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. Noeses.

- Casás, J. O. (2005). La transacción y la transacción tributaria en general en el derecho comparado. *Revista Internacional de Direito Tributário*, 3, 73-102.
- Costa Filho, V. S. da (2001). A Agência Nacional de Telecomunicações. *Revista de Direito Administrativo*, 226, 81-118. <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47334>
- Costa, A. J. (1996). Facultades de la administración en la determinación de tributos. In *Jornada Latino Americana de Derecho Tributario: Relatos Nacionales* (pp. 319-327). Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.
- Costa, R. V. (1988). Os acordos entre administração e contribuintes. In A. T. Tavoraro, B. Machado & I. G. S. Martins (Coords.), *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos em homenagem a Gilberto de Ulhoa Canto* (pp. 564-585). Forense.
- Cunha, L. C. da (2016). *A Fazenda Pública em Juízo* (13a. ed.). Forense.
- Dacomo, N. N. (2009). *Direito tributário participativo*. Quartier Latin.
- Dallari, A. A. (2005). Acordo para recebimento de crédito perante a fazenda pública. *Revista de Direito Administrativo*, 239, 177-192. <https://doi.org/10.12660/rda.v239.2005.43866>
- Daniel Neto, C. A. & Pinheiro, H. (2018). O juízo de necessidade e o controle tributário das contribuições. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, 4(2), 289-313.
- Gonçalves, C. L. (2004). *Suspensão e extinção: uma proposta classificatória* [tese de doutorado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo].
- Grillo, F. A. (2012). *Transação e justiça tributária* [tese de doutorado, Universidade Federal do Paraná]. <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/28525?show=full>
- Guba, E. G. & Lincoln, Y. S. (1994). Competing paradigms in qualitative research. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), *Handbook of Qualitative Research* (pp. 105-117). Sage.
- Horvath, E. (2001). A Constituição e a Lei Complementar 101/2000 ("Lei de Responsabilidade Fiscal"). Algumas questões. In V. O. Rocha (Coord.). *Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal* (pp. 147-162). Dialética.
- Meirelles, H. L. (1966). Ação popular e sua lei regulamentar e sua natureza jurídica. *Revista de Direito Administrativo*, 84, 1-9.
- Ministro de Estado da Fazenda. (2012, 22 de março). *Portaria MF nº 75. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*. DOU de 29/03/2012. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37631>
- Miranda, A. N. (2014). Possibilidades e limitações da Fazenda Pública na inscrição em dívida ativa de crédito não tributário. *Revista do TRF1*, 26(7/8), 25-35.
- Moreira Neto, D. F. (1988). Competência concorrente limitada: o problema da conceituação das normas gerais. *Revista de Informação Legislativa*, 100, 127-162.
- Netto, A. N. (2011). Dívida ativa: tributária e não-tributária. In I. G. S. Martins, G. F. Mendes & C. V. do Nascimento (Coords.). *Tratado de direito financeiro* (Vol. 2) (pp. 203-217). Saraiva.
- Oliveira, P. T. P. (2015). *A transação em matéria tributária*. Quartier Latin.

- Palma, J. B. (2010). Processo regulatório sancionador e consensualidade: análise do acordo substitutivo no âmbito da Anatel. *Revista de Direito de Informática e Telecomunicações RDIT*, 5(8).
- Pinheiro, I. A. & Motta, P. C. D. (2002). A condição de autarquia especial das agências reguladoras e das agências executivas e as expectativas sobre a qualidade da sua gestão. *Revista de Administração Pública*, 36(3), 459-484. <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6447>
- Presidência da República do Brasil. (1988, 5 de outubro). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União de 05/10/1988. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm
- Presidência da República do Brasil. (1940, 7 de dezembro). *Decreto-lei n.º 2.848*. DOU de 31/12/1940. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm
- Presidência da República do Brasil. (1941, 21 de junho). *Decreto-lei n.º 3.365*. DOU de 18/7/1941. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3365.htm
- Presidência da República do Brasil. (1964, 17 de março). *Lei n.º 4.320. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. DOU de 23/3/1964. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm
- Presidência da República do Brasil. (1966, 25 de outubro). *Lei n.º 5.172. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. DOU de 27/10/1966. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm
- Presidência da República do Brasil. (1985, 24 de julho). *Lei n.º 7.347. Disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico (VETADO) e dá outras providências*. DOU de 25/7/1985. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7347orig.htm
- Presidência da República do Brasil. (1990, 11 de dezembro). *Lei n.º 8.112. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais*. DOU de 19/4/1991. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8112cons.htm
- Presidência da República do Brasil. (1992, 2 de junho). *Lei n.º 8.429. Dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa, de que trata o § 4º do art. 37 da Constituição Federal; e dá outras providências*. DOU de 3/6/1992. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm
- Presidência da República do Brasil. (1993, 21 de junho). *Lei n.º 8.666. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências*. DOU de 22/6/1993. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm
- Presidência da República do Brasil. (1996, 23 de setembro). *Lei n.º 9.307. Dispõe sobre a arbitragem*. DOU de 24/9/1996. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm
- Presidência da República do Brasil. (1997, 10 de julho). *Lei n.º 9.469. Regulamenta o disposto no inciso VI do art. 4º da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; dispõe sobre a intervenção da União nas causas em que figurarem, como autores ou réus, entes da administração indireta; regula os pagamentos devidos pela Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária; revoga a Lei n.º 8.197, de 27 de junho de 1991, e a Lei n.º 9.081, de 19 de julho de 1995, e dá outras providências*. DOU de 11/7/1997. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9469.htm
- Presidência da República do Brasil. (2006, 14 de dezembro). *Lei Complementar n.º 123. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis n.º 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei n.º 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar n.º 63, de 11 de janeiro*

- de 1990; e revoga as Leis n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. DOU de 15/12/2006. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm
- Presidência da República do Brasil. (2015, 26 de junho). *Lei n.º 13.140. 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 n.º 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei n.º 9.469, de 10 de julho de 1997.* DOU de 29/6/2015. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm
- Presidência da República do Brasil. (2020, 14 de abril). *Lei n.º 13.988. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n.º 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002.* DOU de 14/4/2020 – Edição extra. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm
- Presidência da República do Brasil. (2020, 5 de agosto). *Lei Complementar n.º 174. Autoriza a extinção de créditos tributários apurados na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), mediante celebração de transação resolutiva de litígio; e prorroga o prazo para enquadramento no Simples Nacional em todo o território brasileiro, no ano de 2020, para microempresas e empresas de pequeno porte em início de atividade.* DOU de 6/8/2020. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp174.htm
- Rocha, S. A. (2005). Meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, (122), 90-106.
- Santi, E. M. D. (2008). Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação? In O. P. Saraiva Filho & V. B. Guimarães (Eds.), *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso* (pp. 167-190). Fórum.
- Santiago, S. (2013). *Simples nacional, o exemplo do federalismo fiscal brasileiro* (2a. ed.). Saraiva.
- Schirato, V. R. & Palma, J. B. (2009). Consenso e legalidade: vinculação da atividade administrativa consensual ao Direito. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*, 7(27).
- Severini, T. (2009). Transação em matéria tributária no direito brasileiro? *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 17(88), 235-268.
- Silva, H. P. & Ribas, L. M. (2015). Transação como ato-negócio administrativo: uma perspectiva de colaboração. *Nomos*, 35(1), 157-173.
- Silva, H. P. (2017). *Transação tributária como instrumento de política fiscal: planejamento e controle* [dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo].
- Sousa, R. G. (1954). *Compêndio de legislação tributária* (2a. ed.). Edições Financeiras.
- Sundfeld, C. A. & Câmara, J. A. (2013). O cabimento da arbitragem nos contratos administrativos. In C. A. Sundfeld (Org.), *Contratações públicas e seu controle* (pp. 252-264). Malheiros.
- Superior Tribunal de Justiça. (2003, 1 de dezembro). Recurso Especial 440.540/SC (Min. Humberto Gomes de Barros, Rel.). https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=440306&num_registro=200200732800&data=20031201&formato=PDF
- Superior Tribunal de Justiça. (2013, 28 de junho). Recurso Especial 1.350.804/PR (Min. Mauro Campbell Marques, Rel.). https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1216895&num_registro=201201852531&data=20130628&formato=PDF
- Supremo Tribunal Federal. (1999, 26 de maio). Recurso Extraordinário 236.604/PR (Min. Carlos Velloso, Rel.). <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur20932/false>

Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. (2006, 29 de setembro). Ação Direta de Inconstitucionalidade 3026 (Eros Grau, Rel.). <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur8214/false>

Theodoro Júnior, H. (2004). *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência* (9a. ed.). Saraiva.

Torres, H. T. (1998). Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre Administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. *Revista de Direito Tributário*, (86), 40-64.

Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. (2018, 13 de março). Agravo de Instrumento 2177139-12.2017.8.26.0000 (Renato Delbianco, Rel.). <https://www.tjsp.jus.br/Noticias/Noticia?codigoNoticia=103620&pagina=1#?cdDocumento=72>