

**Sumário.** 1. Transação tributária. 2. Estoque do contencioso tributário nacional. 3. Os benefícios da transação na recuperação judicial. 4. Críticas à transação na recuperação judicial. 5. Conclusão.

## 1. Transação tributária.

A transação é uma das formas de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156<sup>2</sup> do Código Tributário Nacional (CTN). Embora adormecida por cinquenta e quatro anos, tendo sua previsão expressa no artigo 171<sup>3</sup> do CTN desde 1966, sua inserção no ordenamento jurídico dependia de lei, e foi justamente a conversão da Medida Provisória 899/2019 na Lei 13.988/2020 que deu vida a esse importante instrumento de resolução de conflitos entre o contribuinte e o fisco, os quais convivem em uma espécie de “casamento compulsório-litigioso e patológico”, marcado pelo conflito constante. Isso realmente faz sentido, pois o artigo 171 do CTN prevê, na primeira parte do texto, a necessidade de lei; e na segunda, a existência de litígio.

---

<sup>1</sup> Advogado e Administrador Judicial, Mestre em Direito da Empresa e dos Negócios pela UNISINOS-RS. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET) e Especialista em Gestão de Operações Societárias e Planejamento Tributário pelo Instituto Nacional de Estudos Jurídicos (INEJ). Coordenador acadêmico nacional do Instituto Brasileiro da Insolvência (IBAJUD). Professor convidado da Fundação Escola Superior de Direito Tributário (FESDT). Professor convidado do Curso de extensão em recuperação judicial e falências da Escola Superior da Advocacia da OAB/Campinas/SP. Professor convidado do Curso de Extensão em Direito Processual Civil da Escola Superior do Ministério Público de São Paulo/SP. Professor convidado do Mestrado em Direito da Empresa e dos Negócios da UNISINOS-RS. Diretor Adjunto do Departamento de Recuperação Judicial e Falência do Instituto dos Advogados do Rio Grande do Sul (IARGS). Membro da Comissão Especial de Direito Tributário e da Comissão Especial de Falências e Recuperações Judiciais da OAB/RS. Membro da Fundação Escola Superior de Direito Tributário (FESDT).

<sup>2</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(..)

III - a transação;

<sup>3</sup> 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.

O artigo 2º da Lei 13.988/2020 deixa claro que existem duas modalidades de transação, por adesão ou por proposta individual:

Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:

“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 seja 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.”

Portanto, ela ocorrerá por adesão do contribuinte aos editais publicados pela Fazenda Nacional ou por proposta individual que poderá partir tanto do contribuinte, nas situações que a lei permitir, quanto pela Fazenda Nacional.

## **2. Estoque do contencioso tributário nacional**

A definição de tributo está descrita no artigo 3º do CTN, como: “toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O tributo é uma das espécies de receitas da Fazenda Pública, sendo a mais importante para a manutenção da atividade estatal. A expressão “Fazenda Pública” também é utilizada para designar as pessoas jurídicas de direito público que figurem em ações judiciais, mesmo que a demanda não verse sobre a matéria estritamente fiscal ou financeira.<sup>4</sup>

Daniele Nascimento<sup>5</sup> assim define a importância das receitas tributárias:

As atividades e os serviços prestados pelo Estado Fiscal brasileiro são custeadas majoritariamente por receitas tributárias, sendo a cultura de inadimplência, de impunidade e de resistência ao adimplemento voluntário das obrigações fiscais fator que impossibilita o alcance dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, preconizados no artigo 3º da Carta Magna de 1988.

E por que pagamos tributos? Segundo a frase célebre do Juiz da Suprema Corte norte-americana Oliver Wendell Holmes, tributos são o que pagamos por uma sociedade

---

<sup>4</sup> CUNHA, Leandro Carneiro da. A Fazenda Pública em juízo, 12ª edição, São Paulo: Dialética, 2014, p.15.

<sup>5</sup> Souza, Danielle Nascimento de. Neurodireito, psicologia e economia comportamental no combate à evasão fiscal, Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2019. pág.171.

civilizada.<sup>6</sup> Os tributos geram efeitos positivos ou negativos na economia, dependendo da dosagem da carga tributária, e como diz o médico e físico suíço-alemão Paracelso (século XVI), “a diferença entre o remédio e o veneno está na dose”.

O auferimento da dose dos tributos e de seus efeitos na economia se dá por meio do peso da participação da carga tributária no produto interno bruto (PIB), a qual, em 2019, correspondeu a 36,9% do PIB, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística<sup>7</sup> (IBGE), dose essa que já está mais para veneno do que para remédio.

O sistema tributário nacional é complexo, confuso e caracterizado pela insegurança jurídica, chegando ao ponto de o mesmo órgão fazendário dar respostas diferentes ao mesmo questionamento de contribuintes em situações idênticas, por meio do procedimento de consulta,<sup>8</sup> que é a ferramenta do contribuinte para esclarecer dúvidas ou questões da legislação tributária.

Pela lei, o prazo máximo de resposta para a consulta é de 360 dias, embora este nem sempre seja respeitado; além disso, existe, ainda, a solução de divergência,<sup>9</sup> para quando o contribuinte tiver conhecimento de decisão divergente, diga-se do mesmo órgão fazendário, sobre idêntica matéria de consulta.<sup>10</sup> Na prática, as decisões administrativas demoram até cinco anos, prazo que não atende aos interesses do mercado e das empresas, até porque até lá muitas vezes o negócio nem existe mais.<sup>11</sup>

E quando o contribuinte considera que a insegurança jurídica na esfera administrativa é ruim, ele recorre ao poder judiciário, na esperança de obter interpretações mais coerentes sobre as normas e suas aplicações; no entanto, não é bem assim que funciona. A insegurança jurídica virou regra geral quando se trata de disputas tributárias

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação, in TIMM Luciano Benetti (organizador) Direito e Economia do Brasil, 3ª edição, Indaiatúba/SP, 2019. pág.266.

<sup>7</sup> Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Disponível em <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/servicos/9052-sistema-de-contas-nacionais-brasil.html?=&t=resultados>. Acesso em 02/02/2021. Acesso em 02/02/2021.

<sup>8</sup> Artigo 46, Decreto nº 70.235/72 de 06 de março de 1972:

(..)

<sup>9</sup> § 5º Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1º.

(..)

<sup>10</sup> § 10. O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada, sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no § 5º, no prazo de trinta dias contados da respectiva publicação.

<sup>11</sup> TORRES, Heleno. Concorrência Desleal. in Mello, Fernando Figueiredo. Tributação e segurança jurídica: a importância para o Brasil de uma eficiente rede de proteção/Fernando Figueiredo Mello, Oscar Pilagallo – São Paulo, SP: ETCO, 2019. Pág. 27.

entre o fisco e o contribuinte. Os Tribunais Superiores, que deveriam pacificar os entendimentos sobre os conflitos, têm alterado, com frequência, seus entendimentos já firmados anteriormente, sem qualquer fato novo, gerando mais insegurança.

Humberto Ávila<sup>12</sup> explica que só existe segurança jurídica quando o direito for compreensível, estável e previsível. Em estudo realizado pela Ernest Young<sup>13</sup>(EY) sobre o estoque do contencioso tributário, verificou-se que ele vem subindo e alcançou a monta de R\$ 3,4 trilhões em 2018, ultrapassando o equivalente à metade do PIB do País naquele ano (50,4%), sendo que a conclusão de um processo de contencioso tributário no Brasil leva em média 18 anos e 11 meses, na soma das etapas administrativas e judiciais.

O mesmo estudo demonstrou que em cinco anos de inadimplência fiscal, a dívida aumenta em mais 60% em razão dos juros, tornando-se praticamente impagável:

Dos R\$ 3,3 trilhões, 25% correspondem a tributos propriamente. O restante é multa – seja cumulativa, punitiva ou de outra natureza –, que pode adicionar 200% ao valor dos tributos devidos, considerando-se a Selic, a taxa básica que serve de referência para os juros praticados no Brasil. Qualquer empresa com cinco anos de inadimplência tributária está pagando 60% a mais, por conta dos juros.

Roberto Quiroga<sup>14</sup> ressalta que nós estamos devendo mais encargos do que tributos e que um contencioso de R\$ 3,3 trilhões é um problema insolúvel. O núcleo de tributação do INSPER<sup>15</sup> publicou resultado de sua pesquisa com dados do ano de 2019, trazendo informações muito preocupantes. O estudo revela que ao menos R\$ 5,4 trilhões em cobrança de tributos foram alvo de disputa em processos judiciais e administrativos em 2019, evidenciando um aumento em relação ao ano de 2018 e sendo equivalente à 75% do PIB. Na mesma pesquisa, averiguou-se que a União responde por cerca de 70% do estoque de contencioso de processos nas esferas judiciais e administrativa. O instrumento processual hábil para a cobrança dos tributos pela Fazenda Nacional é a

---

<sup>12</sup> ÁVILA, Humberto. Pilares da Segurança Jurídica. in Mello, Fernando Figueiredo. Tributação e segurança jurídica: a importância para o Brasil de uma eficiente rede de proteção / Fernando Figueiredo Mello, Oscar Pilagallo – São Paulo, SP: ETCO, 2019. pág. 43

<sup>13</sup>Disponível em [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/contencioso-tributario-processos-28112019](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/contencioso-tributario-processos-28112019). Acesso em jan.2021.

<sup>14</sup> MOSQUEIRA. Roberto Quiroga. A complexidade da norma tributária no Brasil contemporâneo in Fernando Figueiredo. Tributação e segurança jurídica: a importância para o Brasil de uma eficiente rede de proteção/ Fernando Figueiredo Mello, Oscar Pilagallo – São Paulo, SP: ETCO, 2019 pág.32.

<sup>15</sup>Disponível em [https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2021/01/Contencioso\\_tributario\\_relatorio2020\\_vf10.pdf](https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf). Acesso em jan.2021.

execução fiscal, um procedimento especial introduzido pela Lei 6.830/1980 que, embora dotado de vários privilégios e mecanismo exclusivos, vem se demonstrando ineficiente, caro e moroso, além de estar congestionando o poder judiciário.

Segundo dados publicados pelo Conselho Nacional de Justiça<sup>16</sup>(CNJ), as execuções fiscais representam 39% do total de casos pendentes e 70% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Segundo pesquisa do Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas<sup>17</sup> (IPEA) na Justiça Federal, o tempo de duração de uma execução fiscal é de “oito anos, nove meses e dois dias”. O mesmo estudo aponta que 27,7% das execuções são extintas por prescrição ou decadência. Em 17% dos casos, a execução é extinta pelo cancelamento da Certidão de Dívida Ativa (CDA), e em 11,5% das execuções há extinção sem o julgamento do mérito, ou seja, um total de 56,2% das execuções fiscais é inexitoso por culpa da própria Fazenda Pública.

De acordo com dados da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional<sup>18</sup> (PGFN), o estoque da dívida de empresas em recuperação judicial, em 2020, estaria em torno de R\$ 109,6 bilhões de reais, sendo que R\$ 96,2 bilhões estão em aberto, sem qualquer solução para seu pagamento.

Demonstrada a ineficiência das execuções fiscais, a Fazenda Nacional vem se conscientizando da necessidade de implementação de novos mecanismos de solução de litígios, mais eficientes e céleres para a recuperação de créditos fiscais — daí a transação fiscal.

### **3. Os benefícios da transação fiscal na recuperação judicial**

A transação é a forma de resolução de litígios que visa colocar fim a uma demanda entre partes por concessão mútua de algum interesse controvertido.<sup>19</sup> A transação fiscal introduzida pela Lei 13.988/2020 aplica-se aos créditos em cobrança pela Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária. É importante esclarecer que a expressão “crédito tributário” não se restringe apenas ao tributo, mas abrange as multas isoladas e qualificadas, como aquelas previstas no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430/1996,<sup>20</sup>

---

<sup>16</sup>Justiça em Números 2020: ano-base 2019/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2020. Sumário executivo. pág.6.

<sup>17</sup> Brasil. Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal: relatório de pesquisa. Brasília: Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) 2011, pág22.

<sup>18</sup> BACELO, Joice. Fisco ganha superpoder com entrada em vigor da nova Lei de Falências. Valor Econômico, São Paulo, 22 jan. 2021. Legislação & Tributos, p. E1.

<sup>19</sup> FERRAZ, Beatriz Biaggi. Transação em matéria tributária – Rio de Janeiro: LUMEN juris, 2019. Pág.5.

<sup>20</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

que se tornarão “crédito tributário principal” quando forem objeto de cobrança ou execução fiscal. No § 2º do art. 1º da Lei 13.988/2020, estão expressos os princípios que norteiam e que devem ser respeitados para a concessão da transação: a) isonomia; b) capacidade contributiva; c) transparência; d) moralidade; e) razoável duração dos processos; f) eficiência; e g) publicidade.

Os benefícios criados pelo instituto da transação estão fixados no artigo 11 da Lei 13.988/2020 e podem contemplar as seguintes situações: a) concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais aos créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação; b) diferimento; c) moratória; d) oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constrições. Ressaltamos que as benesses mencionadas podem ser utilizadas de forma combinada, desde que abranjam todos os créditos inscritos em dívida ativa da União daquele contribuinte. Os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas são: os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a idade da dívida inscrita, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança judicial<sup>21</sup>. A criação dos critérios ficou ao encargo da PGFN por meio de ato normativo para sua regulamentação, o que ocorreu pela publicação da Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020. A mencionada portaria trouxe de forma clara os objetivos da transação em seu art. 3º:

Art. 3º São objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS (Redação dada pela Portaria PGFN nº 3026, de 11 de março de 2021):

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica;

II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas;

---

(...)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(..)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

<sup>21</sup> BRASIL. Lei 13.988/2020. Art.14, V.

III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS; (Redação dada pela Portaria PGFN nº 3026, de 11 de março de 2021);

IV -IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União, para o FGTS e para os contribuintes; (Redação dada pelo(a) Portaria PGFN nº 3026, de 11 de março de 2021);

V -assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes. (Redação dada pelo(a) Portaria PGFN nº 3026, de 11 de março de 2021).

Percebe-se que o texto inserido no inciso I é praticamente uma repetição do artigo 47 da Lei 11.101/2005.<sup>22</sup> Daí a conexão e a inserção das empresas em recuperação judicial ou falências no instituto da transação fiscal. A primeira menção legal sobre as empresas nessas condições aparece no § 5º<sup>23</sup> do artigo 11 da Lei 13.988/2020, que classifica seus créditos como de difícil recuperação ou irrecuperáveis, situação mencionada no inciso I<sup>24</sup> do *caput* do mesmo artigo. Da mesma maneira, a Portaria PGFN nº 9.917/2020 estabeleceu formas objetivas para mensurar a capacidade de pagamento de qualquer contribuinte e sua real possibilidade em quitar seu passivo fiscal no prazo de cinco anos, sendo que o artigo 23 estabelece um “*rating*” de classificação de recuperabilidade dos créditos fiscais:

Art. 23. Art. 23. Observada a capacidade de pagamento do sujeito passivo e para os fins das modalidades de transação previstas nesta Portaria, os créditos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS serão classificados em ordem decrescente de recuperabilidade, sendo: (Redação dada pelo(a) Portaria PGFN nº 3026, de 11 de março de 2021):

I - créditos tipo A: créditos com alta perspectiva de recuperação;

II - créditos tipo B: créditos com média perspectiva de recuperação;

III - créditos tipo C: créditos considerados de difícil recuperação;

IV - créditos tipo D: créditos considerados irrecuperáveis.

---

<sup>22</sup> Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

<sup>23</sup> § 5º Incluem-se como créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, para os fins do disposto no inciso I do Caput deste artigo, aqueles devidos por empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência.

<sup>24</sup> I - a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária, nos termos do inciso V do caput do art. 14 desta Lei.

No entanto, as linhas *a* e *b* do inciso III do artigo 24 da Portaria PGFN nº 9.917/2020<sup>25</sup> consideram irrecuperáveis os débitos de contribuintes que estejam em recuperação judicial, extrajudicial ou falência. Aqui cabe ressaltar significativa distinção e restrição colocadas pela Portaria em relação à Lei. A Lei 13.988/2020 não distinguia a aplicação da classificação dos créditos “difícil recuperação” e “irrecuperáveis” das empresas em recuperação judicial ou falidas, colocando-as no mesmo inciso; já a leitura conjunta dos artigos 23 e 24 da Portaria PGFN nº 9.917/2020 não deixa dúvidas de que a empresa que esteja em recuperação judicial ou extrajudicial ou falida necessariamente tem seus débitos tributários classificados como irrecuperáveis. Nesse aspecto, a transação fiscal lhe concede um benefício mais generoso, sem a necessidade de discussão sobre a classificação de grau de recuperabilidade de seus débitos tributários perante a Fazenda Nacional.

Segundo o artigo 8º da Portaria PGFN nº 9.917/2020, os benefícios concedidos ao contribuinte poderão envolver: a) desconto sobre juros, multas e encargos legais em até 50%, não se aplicando ao principal; b) diferimento ou moratória ressaltados os débitos de FGTS inscritos em Dívida Ativa; c) flexibilização das regras para aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias, bem como flexibilização das próprias regras de constrição ou alienação de bens e a possibilidade de utilização de créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado, ou de precatórios federais próprios ou de terceiros, para fins de amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado.

No tocante ao benefício do parcelamento, inicialmente o prazo para a liquidação do passivo fiscal estava limitado em até 84 (oitenta e quatro) meses para as empresas submetidas aos regimes de tributação pelo lucro presumido ou lucro real, podendo ser de até 145 (cento e quarenta e cinco) meses nas hipóteses de empresário individual, microempresa, empresa de pequeno porte, instituições de ensino, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil, quando for o caso, em recuperação judicial. Essa previsão constava no inciso III, § 2º, § 3º e nos incisos I e II, § 4º, do artigo 11 da

---

<sup>25</sup> Art. 24. Para os fins do disposto nesta Portaria, são considerados irrecuperáveis os créditos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, quando: (Redação dada pelo(a) Portaria PGFN nº 3026, de 11 de março de 2021):

(..)

III - de titularidade de devedores:

a) falidos;

b) em recuperação judicial ou extrajudicial;



Lei 13.988/2020<sup>26</sup>. Com exceção da ampliação do prazo para empresários individuais, microempresas, empresas de pequeno porte, instituições de ensino, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil, em recuperação judicial ou liquidação, não houve nenhum avanço em relação à própria Lei nº 13.043/2014, que inseriu o artigo 10-A<sup>27</sup> na Lei nº 10.522/2002, criando para as empresas em recuperação judicial submetidas ao lucro real ou presumido a possibilidade de parcelamento especial nos mesmos 84 (oitenta e quatro) meses. Entretanto, o limite foi recentemente ampliado para 120 (cento e vinte) meses pela Lei 14.112, de 24 de dezembro de 2020, que, ao introduzir o artigo 10-C na Lei 10.522/2002, disciplinou o tema em seu inciso I.<sup>28</sup>

No que se refere ao benefício do desconto sobre juros, multa e encargos legais, o inciso II<sup>29</sup> do artigo 10-C da Lei 10.522/2002, também introduzido pela Lei 14.112 de 24 de dezembro de 2020, ampliou o limite fixado anteriormente em até 50% para até 70% do valor total dos créditos objetos da transação para as empresas optantes pelo regime de apuração do lucro real e do lucro presumido. Ou seja, o montante de desconto sobre juros, multa e encargos legais não pode ser superior a 70% do total do crédito transacionado.

---

<sup>26</sup> Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

§ 2º É vedada a transação que:

(..)

III - conceda prazo de quitação dos créditos superior a 84 (oitenta e quatro) meses;

§ 3º Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima de que trata o inciso II do § 2º deste artigo será de até 70% (setenta por cento), ampliando-se o prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição Federal.

§ 4º O disposto no § 3º deste artigo aplica-se também às:

I - Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014; e

II - instituições de ensino

(..)

<sup>27</sup>Art. 10-A. O empresário ou a sociedade empresária que pleitear ou tiver deferido o processamento da recuperação judicial, nos termos dos arts. 51, 52 e 70 da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, poderá parcelar seus débitos com a Fazenda Nacional, em 84 (oitenta e quatro) parcelas mensais e consecutivas, calculadas observando-se os seguintes percentuais mínimos, aplicados sobre o valor da dívida consolidada: Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014.

Art. 10-C. Alternativamente ao parcelamento de que trata o art. 10-A desta Lei e às demais modalidades de parcelamento instituídas por lei federal porventura aplicáveis, o empresário ou a sociedade empresária que tiver o processamento da recuperação judicial deferido poderá, até o momento referido no art. 57 da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, submeter à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional proposta de transação relativa a créditos inscritos em dívida ativa da União, nos termos da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, observado que: (Incluído pela Lei nº 14.112, de 2020).

I - o prazo máximo para quitação será de até 120 (cento e vinte) meses, observado, no que couber, o disposto no § 3º do art. 11 da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020; (Incluído pela Lei nº 14.112, de 2020).

<sup>29</sup> II - o limite máximo para reduções será de até 70% (setenta por cento).

É importante lembrar que a proposta de transação para empresas nessas condições pode partir da Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme preceitua o artigo 32, II<sup>30</sup> da PGFN nº 9.917/2020, e essa iniciativa não tem limitação temporal para ser apresentada. As empresas que já tiveram deferidos seus pedidos de processamentos de recuperação judicial, por sua vez, devem se atentar ao fato de que a apresentação de proposta individual por sua iniciativa obedece ao prazo previsto no artigo 57<sup>31</sup> da Lei 11/101/2005; no entanto, para as empresas que já tiveram seus planos aprovados e até mesmo homologados, o prazo para apresentação de proposta é de 180 (cento e oitenta) dias, contados da publicação da mencionada Portaria— considerando que foi publicada no Diário Oficial da União no dia 14 de abril de 2020, o prazo expirou em outubro de 2020.

E quais seriam as vantagens da transação fiscal em relação ao parcelamento especial previsto na Lei 13.988/2020? Em nosso juízo de avaliação, ambos os institutos oferecem o mesmo prazo de até 120 meses para a quitação do passivo fiscal; no entanto, em relação à parte financeira, a transação leva vantagem ao autorizar a redução em até 70% sobre o valor de juros, multa e encargos legais e ao oferecer a possibilidade de utilização de precatório próprio ou de terceiros para fins de amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado, previsão que não existe no parcelamento.

Por sua vez, o parcelamento para as empresas sujeitas ao lucro real autoriza a liquidação de até 30% da dívida consolidada no parcelamento, com a utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou com outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Nesse caso, o restante da dívida poderá ser parcelado em até 84 (oitenta e quatro) vezes, sendo que da primeira à décima segunda prestação, o valor da parcela não poderá ser inferior a 0,5% sobre o saldo da dívida consolidada; da décima terceira à vigésima quarta prestação, 0,6%; e da vigésima quinta em diante, o percentual corresponde ao saldo remanescente, pagável em até 60 (sessenta) parcelas mensais e sucessivas.

---

<sup>30</sup> 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:

(..)

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

<sup>31</sup> Art. 57. Após a juntada aos autos do plano aprovado pela assembléia-geral de credores ou decorrido o prazo previsto no art. 55 desta Lei sem objeção de credores, o devedor apresentará certidões negativas de débitos tributários nos termos dos arts. 151, 205, 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Caberá uma análise financeira detalhada da situação de cada empresa para concluir o que lhe é mais vantajoso, visto que existem outros fatores importantes além do financeiro, dos quais o parcelamento não trata, como diferimento, moratória, utilização de precatório de terceiros e a possibilidade de oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constringências.

#### **4. Críticas à transação fiscal na recuperação judicial**

A primeira crítica que tecemos ao instituto da transação fiscal na recuperação judicial é justamente a limitação em 120 meses para as empresas em recuperação judicial quitarem seu passivo fiscal. A PGFN justifica que o tempo de 10 anos é o prazo médio de uma recuperação judicial; no entanto, geralmente o passivo fiscal é mais pesado e bem menos flexível do que o passivo junto aos credores concursais, daí a necessidade de um prazo maior apenas para acertar as contas com a Fazenda. O prazo é insuficiente para uma empresa com capacidade de pagamento extremamente reduzida, uma vez que a Fazenda Nacional provavelmente não será a única credora fiscal de uma empresa em recuperação judicial — ainda existem os Estados e os Municípios.

A segunda crítica recai sobre o condicionamento de o contribuinte desistir das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos, renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea c<sup>32</sup> do inciso III do *caput* do art. 487 do Código de Processo Civil.

Embora a condicionante se aplique apenas aos créditos tributários objetos da transação, dando a opção de o contribuinte seguir discutindo administrativa ou judicialmente outros créditos tributários, trata-se de uma técnica legislativa historicamente repetida em programas de parcelamentos especiais que reforça a ofensa

---

<sup>32</sup> 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

(..)

III - homologar:

(..)

c) a renúncia à pretensão formulada na ação ou na reconvenção.

ao artigo 5º da Constituição Federal, o qual garante que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito.

Sobre a possibilidade de o contribuinte questionar judicialmente a obrigação tributária objeto de confissão de dívida, o Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou no julgamento do Recurso Especial Repetitivo 1.133.027, cuja *ratio decidend* foi muito bem sintetizada por Daniel de Paiva Gomes<sup>33</sup>:

(...) A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico.

Embora a decisão se refira a parcelamento; ao nosso ver, se aplica também aos casos de transação em que houver ilegalidades ou inconstitucionalidades que versem sobre a norma que instituiu o tributo objeto da transação, bem como a quando houver erro de direito formal ou material. Um exemplo prático é o tema de afetação 736 STF, que discute a inconstitucionalidade da multa de 50% sobre o valor do crédito objeto do pedido de ressarcimento ou compensação, prevista no artigo 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996<sup>34</sup>(redação dada pela Lei 12.249/2010), para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal, tendo como *leading case* o RE 796939, pois trata-se de uma sanção automática, sem que o contribuinte incorra em ilícito. No caso de vitória da tese dos contribuintes, caso alguma empresa transacione sobre esse tema, esta terá o

---

<sup>33</sup> GOMES, Daniel de Paiva. Capítulo V – A renúncia às alegações de direito, atuais e futuras, sobre as quais de funda a defesa do contribuinte enquanto condição à celebração de transação em matéria tributária. In Paulo César Conrado e Juliana Furtado Costa Araújo Coordenadores). Transação Tributária na prática da Lei nº 13.988/2020 – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. pág.367.

<sup>34</sup> Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(..)

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

(..)

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

direito de questionar tal transação e, em caso de ter quitado a transação, poderá pedir a repetição de indébito tributário.

A terceira crítica recai sobre a impossibilidade de redução de multa de caráter punitivo associada à condição de o contribuinte desistir das impugnações ou dos recursos administrativos e de ações na justiça, que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, pois boa parte dos recursos administrativos em trâmite no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) versa sobre redução ou afastamento de multas. Para exemplificar, em 2019, nos casos de julgamento que envolveram tributação sobre ágil, em 76% dos recursos julgados, a multa qualificada foi afastada<sup>35</sup>; o levantamento revela que quase 80% das multas qualificadas aplicadas pelos fiscais da Receita Federal são consideradas abusivas ou inaplicáveis aos casos. Portanto, ao não dar desconto sobre as multas qualificadas ou abusivas, a Fazenda Pública obriga o contribuinte a continuar litigando, seja administrativa ou judicialmente, quando há grandes possibilidades de anular ou reduzir de forma expressiva seu passivo fiscal.

Por fim, identificamos um problema de ordem interna na Fazenda Nacional que prejudica a celeridade necessária para a efetivação da transação. Trata-se de um conflito legislativo entre portarias da PGFN e MF, onde o artigo 1º<sup>36</sup> da Portaria PGFN nº 9.917/2020 estabelece como condição de transação, que o débito tributário tenha inscrição e administração por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, devendo estar inscrito em dívida ativa, no entanto, o artigo 2º<sup>37</sup> da Portaria MF nº 447/ 2018 estabelece que a Receita Federal tem o prazo de 90(noventa) dias para tentar cobrar o débito, antes de seu envio para a PGFN. Na prática, a Receita Federal tem mais 30(trinta) dias além dos 90(noventa) dias, assim, o somatório do tempo total é de 120(cento e vinte) dias até um débito ser encaminhado para a PGFN que ainda o analisa antes de sua inscrição em dívida ativa, porém, os débitos permanecem por muito mais tempo na Receita Federal, dependendo da capacidade laboral e estrutura de cada unidade da Receita Federal.

---

<sup>35</sup>Disponível em <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/11/11/carf-reduz-multas-em-casos-de-agio>. Acesso em fev.2021.

<sup>36</sup> Art. 1º Esta Portaria disciplina os procedimentos, os requisitos e as condições necessárias à realização da transação na cobrança da dívida ativa da União e do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, cuja inscrição e administração incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. (Redação dada pelo(a) Portaria PGFN nº 3026, de 11 de março de 2021).

<sup>37</sup> Art. 2º Dentro de 90 (noventa) dias da data em que se tornarem exigíveis, os débitos de natureza tributária ou não tributária devem ser encaminhados pela RFB à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para fins de controle de legalidade e inscrição em Dívida Ativa da União, nos termos do art. 39, § 1º, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1946, e do art. 22 do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967.

Além do prazo excessivo para inscrição em dívida ativa de um débito tributário, que ultrapassa 4 (quatro) meses, existe um conflito de interesses entre a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria da Fazenda Nacional. Tanto os funcionários da Receita Federal do Brasil, quanto os Procuradores da Fazenda Nacional, possuem metas de cobrança na recuperação de créditos fiscais em suas bases de dados, aí reside o conflito de interesses onde a Receita Federal não tem interesse em enviar de forma célere ou antes dos 120(cento e vinte) dias os débitos para inscrição em dívida ativa, uma vez que ela tem o como objetivo receber os valores que estão na sua base de dados, tal situação demonstra um problema de “compliance corporativo fazendário” que instiga a litiosidade e a judicialização desnecessária para a inscrição mais célere de um débito em dívida ativa.

De outra banda, a PGFN pressiona os contribuintes em recuperação judicial para que apresentem CND ao juízo recuperacional, necessária para a homologação do plano aprovado e a concessão da recuperação judicial segundo as exigências dos artigos 57 e 58 da Lei 11.101/2005. O argumento mais utilizado pela PGFN perante o juízo recuperacional é a demonstração da existência de vários instrumentos para o contribuinte compor seu passivo fiscal com a Fazenda, dentre eles a transação fiscal que dá desconto de até 70% sobre o crédito tributário, mas, o prazo de 120 dias acrescido do conflito de interesses fazendários acaba por prejudicar o exercício de um direito do contribuinte que corre contra o tempo para obter sua CND e o coloca numa situação vulnerável às mazelas da administração pública.

## **5. Conclusões**

- A) É inegável a importância do recolhimento dos tributos para a manutenção da atividade estatal; no entanto, estes devem ser realmente devidos, respeitando-se todos os princípios constitucionais para sua inserção e cobrança. Os abusos cometidos pelo fisco devem ser sempre combatidos pelo contribuinte. O atual estoque do contencioso fiscal é assustador, sendo que a inadimplência do contribuinte não é a única razão. A União Federal é responsável por criar boa parte do passivo fiscal em razão da alta carga tributária e de seus encargos, bem como pela complexidade e irracionalidade das normas tributárias criadas, tributando o que é indevido e aplicando multas desproporcionais.
- B) Os parcelamentos extraordinários perderam a credibilidade, pois o contribuinte os utiliza apenas como um instrumento de rolagem de dívida. A

transação se apresenta como um instrumento mais abrangente e com mais recursos do que o parcelamentos especial, de forma geral, devendo sempre se analisar caso a caso.

- C) São indiscutíveis os avanços que a transação fiscal trouxe para os contribuintes que querem equacionar seu passivo fiscal, e ela com certeza será amplamente utilizada pelas empresas em recuperação judicial à medida que forem viáveis e exequíveis as transações propostas. No entanto, obrigar o contribuinte a renunciar às alegações de direito atuais ou futuras é uma coação que fere a Carta Magna e afronta os princípios da isonomia, da legalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade. A Fazenda Nacional, ao manter condição, gera um forte desincentivo para o contribuinte desistir das ações e diminui a eficiência arrecadatória da transação fiscal, restringindo o ingresso de recursos aos cofres públicos que poderiam ser mais amplos.
- D) Como sugestão para resolver o conflito entre o artigo 1º da Portaria PGFN nº 9.917/2020 e o artigo 2º<sup>38</sup> da Portaria MF nº 447/ 2018, caberia a edição e publicação de uma Portaria Conjunta da PGFN/RFB autorizando o envio imediato dos débitos ainda em cobrança na SRF para a PGFN, sem a adição dos 10% de encargos legais, quando o contribuinte estiver em recuperação judicial e fizer o requerimento administrativo. Tal medida administrativa evitará a judicialização do tema, onde os contribuintes poderão ingressar com mandado de segurança para que seus débitos sejam inscritos imediatamente em dívida ativa para conseguir cumprir uma condição legal necessária para transacionar seu passivo fiscal.
- E) Por fim, a transação fiscal é um instrumento muito novo no ordenamento jurídico e já se apresenta com um grande potencial de desjudicializar demandas e de atingir a finalidade proposta de equacionar passivos fiscais e aumentar a arrecadação. Não temos dúvidas de que, com o passar do tempo, os ajustes serão feitos de acordo com as necessidades que serão identificadas e com os desafios que o instrumento enfrentará.

---

<sup>38</sup> Art. 2º Dentro de 90 (noventa) dias da data em que se tornarem exigíveis, os débitos de natureza tributária ou não tributária devem ser encaminhados pela RFB à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para fins de controle de legalidade e inscrição em Dívida Ativa da União, nos termos do art. 39, § 1º, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1946, e do art. 22 do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967.

## Referências

ÁVILA, Humberto. Pilares da Segurança Jurídica. in Mello, Fernando Figueiredo. Tributação e segurança jurídica: a importância para o Brasil de uma eficiente rede de proteção / Fernando Figueiredo Mello, Oscar Pilagallo – São Paulo, SP: ETCO, 2019.

BACELO, Joice. Fisco ganha superpoder com entrada em vigor da nova Lei de Falências. Valor Econômico, São Paulo, 22 jan. 2021. Legislação & Tributos.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Brasília Justiça em Números 2020: ano-base 2019/: CNJ, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. Acesso em jan.2021.

BRASIL.LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966 - Código Tributário Nacional -. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em fev.2021.

BRASIL.LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm). Acesso em jan.2021.

BRASIL. LEI Nº 11.101 DE 09 DE FEVEREIRO DE 2005. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm). Acesso em feve.2021

BRASIL.LEI Nº 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm). Acesso em fev.2021.

BRASIL.LEI Nº 13.988, DE 14 DE ABRIL DE 2020. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm). Acesso em jan.2021.

BRASIL.LEI Nº 14.112, DE 24 DE DEZEMBRO DE 2020. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/L14112.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L14112.htm) .

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. PORTARIA MF Nº 447, DE 25 DE OUTUBRO DE 2018. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=96042>

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda. PORTARIA PGFN Nº 9917, DE 14 DE ABRIL DE 2020. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=10860>. Acesso em jan.2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Nº 1.133.027 - SP (2009/0153316-0) Rel. Min. Luiz Fux,j. 13/10/2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário Nº 796939. Rel. Min. Edson Fachin.



CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação, in TIMM Luciano Benetti (organizador) Direito e Economia do Brasil, 3ª edição, Indaiatúba/SP, 2019.

CUNHA, Leandro Carneiro da. A Fazenda Pública em juízo, 12ª edição, São Paulo: Dialética, 2014.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. Transação em matéria tributária – Rio de Janeiro: LUMEN juris, 2019.

GOMES, Daniel de Paiva. Capítulo V – A renúncia às alegações de direito, atuais e futuras, sobre as quais de funda a defesa do contribuinte enquanto condição à celebração de transação em matéria tributária. In Paulo César Conrado e Juliana Furtado Costa Araújo Coordenadores). Transação Tributária na prática da Lei nº 13.988/2020 – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA). Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal: relatório de pesquisa. Brasília: 2011. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/7862?mode=full>. Acesso em jan.2021.

[https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2021/01/Contencioso\\_tributario\\_relatorio\\_2020\\_vf10.pdf](https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio_2020_vf10.pdf). Acesso em jan.2021.

[https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/contencioso-tributario-processos-28112019](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/contencioso-tributario-processos-28112019). Acesso em jan.2021.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Disponível <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/servicos/9052-sistema-de-contas-nacionais-brasil.html?=&t=resultados>. Acesso em 02/02/2021.

MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. A complexidade da norma tributária no Brasil contemporâneo *in* Fernando Figueiredo. Tributação e segurança jurídica: a importância para o Brasil de uma eficiente rede de proteção/ Fernando Figueiredo Mello, Oscar Pilgallo – São Paulo, SP: ETCO, 2019.

SILVA, Américo Luís Martins, A execução da dívida ativa da fazenda pública, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 3ª ed. rev. Atual e ampl.2013.

SOUZA, Danielle Nascimento de. Neurodireito, psicologia e economia comportamental no combate à evasão fiscal, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

TORRES, Heleno Tavares. Concorrência Desleal. *in* Mello, Fernando Figueiredo. Tributação e segurança jurídica: a importância para o Brasil de uma eficiente rede de proteção/Fernando Figueiredo Mello, Oscar Pilgallo – São Paulo, SP: ETCO, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário – 20ª edição, revista e atualizada até a EC/95/16 e de acordo com o NCPC, Rio De Janeiro: Renovar,2018.

<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/11/11/carf-reduz-multas-em-casos-de-agio>. Acesso em jan.2021.