



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

MATHEUS MENDANHA DA COSTA
19/0035331

**O USO DE PREJUÍZO FISCAL COMO PAGAMENTO EM TRANSAÇÃO
TRIBUTÁRIA: A IMPORTÂNCIA DOS INSTITUTOS NA GESTÃO EMPRESARIAL E
NA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Brasília, DF
2025

**O USO DE PREJUÍZO FISCAL COMO MEIO DE PAGAMENTO EM TRANSAÇÃO
TRIBUTÁRIA: a importância dos institutos na gestão empresarial e na arrecadação
tributária**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado na
Faculdade de Direito como requisito para outorga de
bacharel em Direito da Universidade de Brasília.

Orientador: Prof. Dr. Luís Gustavo Faria Guimarães

Brasília, DF
2025

**O USO DE PREJUÍZO FISCAL COMO MEIO DE PAGAMENTO EM TRANSAÇÃO
TRIBUTÁRIA: a importância dos institutos na gestão empresarial e na arrecadação
tributária**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado na
Faculdade de Direito como requisito para outorga de
bacharel em Direito da Universidade de Brasília.

Orientador: Prof. Dr. Luís Gustavo Faria Guimarães

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luís Gustavo Faria Guimarães
(Orientador – Presidente)

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria
(Membro examinador)

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges
(Membro examinador)

Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes
(Membro suplente)

Brasília, DF
2025

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família, especialmente meu irmão Gabriel, que esteve junto comigo no momento mais difícil das nossas vidas, e meu pai Lucival, que é por quem eu luto todos os dias para proporcionar uma vida mais tranquila.

Agradeço também ao professor Luís Gustavo pela pronta disponibilidade a me orientar nessa monografia e pelos valiosos ensinamentos durante esse período.

Agradeço também aos meus colegas do escritório Rolim, Goulart, Cardoso Advogados, onde me desenvolvi pessoalmente e profissionalmente. Em especial, quero agradecer à tão querida Ariene, que foi a responsável por me apresentar o tema “transação tributária”, além de ser o principal motivo pelo qual me dediquei a escrever essa monografia. Que Deus possa cuidar de ti. Também, agradeço à minha amiga Júlia, que também me ajudou na escolha do tema.

Por fim, agradeço aos meus grandes amigos do Qual Foi e da Escolinha, pois estiveram presente não só durante minha graduação, mas também nos momentos em que mais precisei de bons conselhos, risadas e companhia.

FICHA CATALOGRÁFICA

Ficha catalográfica elaborada automaticamente, com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

CIP - Catalogação na Publicação

Mu	<p>Mendanha da Costa, Matheus. O USO DE PREJUÍZO FISCAL COMO MEIO DE PAGAMENTO EM TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: a importância dos institutos na gestão empresarial e na arrecadação tributária / Matheus Mendanha da Costa;</p> <p>Orientador: Luis Gustavo Faria Guimarães. -- Brasília, 2025. 57 f.</p> <p>Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação - Direito) -- aqui Universidade de Brasília, 2025.</p> <p>1. Introdução. 2. A transação tributária no direito brasileiro. 3. A figura do prejuízo fiscal. 4. A utilização do prejuízo fiscal como pagamento em transação tributária. 5. Conclusão. I. Faria Guimarães, Luis Gustavo, orient. II. Título.</p>
----	---

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

COSTA, Matheus Mendanha da. **O uso de prejuízo fiscal como meio de pagamento em transação tributária:** a importância dos institutos na gestão empresarial e na arrecadação tributária. 2025. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2025. 57 p.

RESUMO

A presente monografia tem por objetivo analisar a utilização do prejuízo fiscal como pagamento em transações tributárias, destacando sua importância estratégica para a gestão empresarial e a eficiência arrecadatória no Brasil. Regulamentada pela Lei nº 13.988/2020 e aprimorada pela Lei nº 14.375/2022, a transação tributária representa um avanço no equilíbrio entre a viabilidade econômica dos contribuintes e a necessidade de arrecadação estatal. Nesse contexto, o prejuízo fiscal emerge como um mecanismo relevante para a regularização de passivos tributários, permitindo que empresas em dificuldades financeiras utilizem créditos acumulados para reduzir débitos inscritos em dívida ativa, muitas vezes considerados de difícil recuperação. A pesquisa explora como a utilização do prejuízo fiscal beneficia tanto as empresas, ao preservar sua liquidez e fortalecer sua sustentabilidade econômica, quanto o Fisco, que recupera créditos de forma mais célere e com menores custos administrativos. Além disso, são analisadas as implicações da prática na modernização do sistema tributário, com ênfase em programas como o Pert, que também autorizam a utilização de prejuízo fiscal para abatimento de dívidas. O estudo também aborda desafios legais e operacionais, incluindo a classificação de créditos tributários e a necessidade de critérios claros para garantir segurança jurídica e eficiência nas transações. Por fim, conclui-se que a utilização do prejuízo fiscal como pagamento em transações tributárias é uma ferramenta indispensável para a redução da litigiosidade fiscal, a recuperação de receitas públicas e o fortalecimento da relação entre o Estado e os contribuintes, contribuindo para um sistema tributário mais justo e alinhado às demandas da economia moderna.

PALAVRAS-CHAVE: Prejuízo Fiscal. Transação Tributária. Gestão Empresarial. Eficiência Arrecadatória. Regularização Fiscal. Justiça Tributária.

ABSTRACT

This monograph aims to analyze the use of tax loss carryforwards as a form of payment in tax transactions, highlighting their strategic importance for business management and tax collection efficiency in Brazil. Regulated by Law No. 13,988/2020 and enhanced by Law No. 14,375/2022, tax transactions represent significant progress in balancing the economic feasibility of taxpayers with the government's need for revenue collection. In this context, tax loss carryforwards emerge as a relevant mechanism for regularizing tax liabilities, enabling companies in financial distress to use accumulated credits to reduce debts registered as overdue, often classified as difficult or unrecoverable. The research explores how the use of tax loss carryforwards benefits both companies, by preserving liquidity and strengthening their economic sustainability, and the tax authorities, which recover credits more quickly and at lower administrative costs. Furthermore, it analyzes the implications of this practice in modernizing the tax system, emphasizing programs such as the Pert, which authorizes the use of tax losses to offset outstanding debts too. The study also addresses legal and operational challenges, including the classification of tax credits and the need for clear criteria to ensure legal certainty and efficiency in transactions. Finally, the study concludes that the use of tax loss carryforwards as a form of payment in tax transactions is an indispensable tool for reducing tax litigation, recovering public revenues, and strengthening the relationship between the government and taxpayers, contributing to a fairer tax system aligned with the demands of the modern economy.

KEYWORDS: *Tax Loss Carryforward. Tax Transactions. Business Management. Revenue Efficiency. Tax Regularization. Tax Justice.*

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Dívida Ativa da União: Evolução da Recuperação	28
Figura 2 – Transações tributárias: Valores negociados com empresas em recuperação	29

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. – Artigo

CAPAG – Capacidade de pagamento

CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF – Constituição Federal

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CSRF - Câmara Superior de Recursos Fiscais

CTN - Código Tributário Nacional

FGTS - Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

FIES - Fundo de Financiamento Estudantil

Inc. – Inciso

IRPJ - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

ME – Ministério da Economia

MF – Ministério da Fazenda

MP – Medida Provisória

PGFN - Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

RE – Recurso Extraordinário

RFB – Receita Federal do Brasil

RG – Repercussão Geral

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO	13
1.1 Histórico legislativo.....	13
1.2 Conceito e características da transação tributária.....	15
1.3 Classificação e modalidades de transação tributária previstas em lei	17
1.3.1 Transação na cobrança de créditos da União, de suas autarquias e fundações públicas	18
1.3.2 Transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.....	20
1.3.3 Transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor	21
1.4 Requisitos e vedações à aplicação da transação tributária no Brasil.....	22
1.4.1 Classificação dos créditos tributários quanto ao grau de recuperabilidade	22
1.4.2 Demonstração da capacidade de pagamento (CAPAG).....	23
1.4.3 Do montante do desconto a ser concedido e prazo de pagamento	24
1.4.4 Demais requisitos e vedações	24
1.5 Os benefícios do instituto da transação tributária: uma análise qualitativo-quantitativa	25
2 A FIGURA DO PREJUÍZO FISCAL	30
2.1 Conceito e caracterização do prejuízo fiscal	30
2.2 Aplicação prática na gestão empresarial e planejamento tributário	34
2.3 Utilização do prejuízo fiscal como meio de pagamento em outros programas de regularização fiscal perante a União	35
3 A UTILIZAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL COMO PAGAMENTO EM TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	38
3.1 Base normativa para a utilização de prejuízo fiscal em transações tributárias.....	38
3.2 Cálculo do Aproveitamento do Prejuízo Fiscal na Transação Tributária.....	41
3.2.1 Exemplo prático da utilização do prejuízo fiscal como pagamento em transações tributárias	42
3.3 Controvérsias e desafios legais da aplicação do prejuízo fiscal em transações tributárias	43
3.4 Benefícios dos institutos para a gestão empresarial e arrecadação tributária.....	48
CONCLUSÃO.....	52
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	54

INTRODUÇÃO

A transação tributária tem se consolidado como um instrumento eficaz na resolução de conflitos entre o Fisco e os contribuintes, permitindo a composição de dívidas tributárias com vantagens para ambas as partes. Esse mecanismo, previsto na legislação tributária, busca equilibrar a necessidade de arrecadação estatal com a viabilidade econômica dos contribuintes, promovendo maior eficiência no cumprimento das obrigações fiscais e evitando litígios prolongados. Dentro desse contexto, surge a possibilidade de utilizar o prejuízo fiscal, uma figura amplamente utilizada na gestão empresarial, como meio de pagamento em transações tributárias.

Diante disso, aborda-se no primeiro capítulo deste trabalho o conceito do instituto da transação tributária, bem como suas principais características e modalidades do instituto previstas em lei. Ademais, são apresentados os requisitos e vedações à aplicação do instituto, introduzindo-se a crítica à discricionariedade exagerada conferida às autoridades fazendárias na análise da capacidade de pagamento e recuperabilidade dos créditos. Feita essa análise, passa-se a abordar os benefícios do instituto sob um prisma qualitativo-quantitativo.

Já no segundo capítulo, o trabalho passa a abordar sobre a figura do prejuízo fiscal, caracterizado pelo excesso de despesas sobre receitas em determinado período, que representa um importante recurso contábil e financeiro para as empresas. De maneira prática, pode ser utilizado para reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) em exercícios futuros, aliviando a carga tributária e contribuindo para a recuperação econômica de empresas em dificuldades.

Prosseguindo, o terceiro capítulo discorre sobre a utilização do prejuízo fiscal como pagamento na transação tributária, sua base normativa e como tal instituto apresenta características únicas. Aborda-se como seu uso permite a amortização de dívidas tributárias com base em créditos fiscais previamente constituídos, proporcionando às empresas maior liquidez e viabilidade financeira. Por fim, são apresentados controvérsias e desafios legais para aplicação do prejuízo fiscal como meio de pagamento em transações tributárias, bem como os benefícios desses institutos para o contribuinte e para o Fisco.

O argumento central deste trabalho é que a utilização do prejuízo fiscal como meio de pagamento em transações tributárias é uma ferramenta de grande relevância para a gestão

empresarial e a arrecadação tributária. Sua aplicação potencializa os benefícios da transação tributária, ao mesmo tempo em que oferece ao contribuinte um meio eficiente de cumprimento de suas obrigações fiscais.

Para abordar este tema, o trabalho será desenvolvido por meio de uma revisão de literatura, examinando estudos recentes e dados obtidos junto à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), além de analisar as opiniões de juristas especialistas no assunto. Dessa forma, observa-se este estudo busca aprofundar a compreensão sobre as condições, os desafios e os benefícios associados a essa prática, com objetivo de contribuir para o avanço do debate jurídico e tributário sobre o tema.

1 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO

1.1 Histórico legislativo

O instituto da transação tributária no Brasil encontra suas raízes no artigo 171 do Código Tributário Nacional (CTN¹), promulgado em 1966, que já previa a possibilidade de resolução consensual de conflitos entre o Fisco e os contribuintes. Contudo, apesar de sua inclusão no CTN, a aplicação prática da transação tributária permaneceu limitada por décadas devido à ausência de regulamentação específica que detalhasse os procedimentos, as condições e os limites para sua utilização.

O primeiro marco legislativo relevante foi a edição da Medida Provisória nº 899/2019, conhecida como “MP do Contribuinte Legal”, que antecedeu a promulgação da Lei nº 13.988/2020. Essa MP foi a primeira iniciativa concreta para regulamentar a transação tributária em nível federal, estabelecendo as bases para o texto final da Lei da Transação.

Conforme expresso na exposição de motivos que ensejou a propositura da medida, a falta de regulamentação específica sobre o instituto da transação vinha impedindo maior efetividade na recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa da União, além de resultar não somente numa perda de eficiência na arrecadação tributária, mas também no aumento de custos e prejuízo à Administração, em razão do alto dispêndio com a litigiosidade relacionada às controvérsias tributárias.²

Ademais, verificou-se na exposição de motivos da referida MP que o montante de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, somado aos créditos provenientes do contencioso tributário no CARF, perfaziam mais de 1,4 trilhão de reais, evidenciando a necessidade de soluções alternativas de arrecadação pelo Fisco. Por esses motivos que o relator, em seu parecer, destacou a

¹ BRASIL. Código Tributário Nacional: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

² BRASIL. Presidência da República. Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019 – Contribuinte Legal. Brasília, 2019, p.1. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/139427>. Acesso em: 27 jan. 2025.

importância da regulamentação da transação tributária como um mecanismo necessário ao interesse público, não somente no sentido arrecadatório, mas também no encerramento de litígios:

“Note-se que essas cifras impressionantes não têm utilidade social nenhuma, não trazem benefício algum à população. A União não pode utilizar esse potencial de receitas para nada, a não ser como registro contábil de um suposto ativo, mas sem lastro efetivo, sabemos.

Os contribuintes, por outro lado, registram tais montantes em provisões nos seus balanços patrimoniais e buscam justificar nas notas explicativas os riscos dos processos em que litigam com o Governo Federal.

É importante salientar, uma vez mais, que as discussões administrativas e judiciais envolvendo o governo federal não trazem nenhum benefício à sociedade. É preciso, portanto, criar instrumentos para estimular o encerramento dessas controvérsias, tanto as judiciais quanto as que ainda tramitam na esfera administrativa”.³

Durante sua tramitação no Congresso Nacional, a MP recebeu 200 emendas propostas por parlamentares. A Comissão Mista encarregada de sua análise emitiu o Parecer nº 1, de 2020-CN, que resultou no Projeto de Lei de Conversão (PLV) nº 2, de 2020. Após a apreciação e aprovação pelo Congresso, a medida foi convertida na Lei nº 13.988/2020, oficializando a regulamentação do tema no Brasil.

Dessa forma, a MP nº 899/2019 trouxe à tona o debate sobre a importância de mecanismos alternativos para a resolução de conflitos tributários. Ela serviu como um importante catalisador para a consolidação da transação tributária no país, mostrando-se uma medida necessária para atender às demandas tanto do fisco quanto dos contribuintes.

Nesse sentido, foi apenas com a edição da MP nº 899/2019, convertida na Lei nº 13.988/2020, que a transação tributária ganhou concretude e aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro. Essa lei foi um marco na regulamentação do instituto, trazendo diretrizes claras para a realização de transações envolvendo débitos tributários federais, de maneira a permitir a celebração de acordos entre o contribuinte e a União, com o objetivo de promover a regularização de créditos tributários e a redução da litigiosidade.

³ BRASIL. Congresso Nacional. Comissão Mista da Medida Provisória n.º 899, de 2019. Parecer (CN) n.º 1, de 2020. Relator: Deputado Marco Bertaiolli. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2020. P. 33-34. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8069404&ts=1713280676701&disposition=inline>. Acesso em 29 jan 2025

O advento da Lei nº 13.988/2020 decorreu, em grande parte, da necessidade de modernizar a gestão tributária no Brasil, enfrentando um cenário de elevado estoque de dívidas tributárias inscritas em dívida ativa e um volume crescente de litígios fiscais. Essa lei estabeleceu modalidades específicas de transação, além de prever critérios objetivos para descontos, prazos e condições de pagamento.

Destaca-se também as recentes alterações promovidas pela Lei nº 14.375/2022⁴, que expandiram o alcance e as possibilidades de utilização do instituto. Essas normas introduziram inovações importantes, como a ampliação das hipóteses de transação para créditos de difícil recuperação e a possibilidade de utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL como forma de pagamento, consolidando a transação tributária como uma ferramenta estratégica tanto para a administração tributária quanto para os contribuintes, como será desenvolvido no presente trabalho.

1.2 Conceito e características da transação tributária

A transação tributária é o instrumento jurídico que se configura como hipótese de extinção do crédito tributário, de acordo com o artigo 156, inciso III, do CTN, e permite a resolução de litígios administrativos e judiciais mediante concessões mútuas entre as partes envolvidas. Em poucas palavras, Ana Paula Sabetzki Boeing conceitua a transação tributária como um “ajuste firmado entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária que, mediante concessões mútuas, acordam em terminar litígio administrativo ou judicial acerca da obrigação tributária com o objetivo de extingui-la”.⁵

⁴ BRASIL. Lei nº 14.375, de 29 de junho de 2022. Altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre a transação tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/L14375.htm. Acesso em: 10 set. 2024.

⁵ BOEING, Ana Paula Sabetzki. Enfim, uma esperança para a transação tributária: uma breve análise da Lei n. 13.988/2020. Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná, Curitiba, n. 11, p. 186, 2020.

Seu conceito guarda relação com a transação no Direito Civil, mesmo ostentando perfil diferente, como sua ausência de natureza contratual. Nesse sentido, o jurista Leandro Paulsen traça um breve paralelo entre o instituto nas duas searas do direito, diferenciando-os:

“A transação é a prevenção ou terminação de um litígio mediante concessões mútuas, nos termos do art. 840 do Código Civil. É da sua essência, portanto, que ambas as partes cedam em alguma medida e que, com isso, se coloque fim a um conflito de interesses.

Embora o art. 841 do Código Civil estabeleça que só se permitiria a transação quanto aos direitos patrimoniais de caráter privado, o CTN, que é norma geral de Direito Tributário com nível de lei complementar, prevê a transação como modo de extinção do crédito tributário”.⁶

Além disso, diferentemente da transação prevista no Código Civil, a transação tributária somente pode ser terminativa de litígio, conforme lição da professora Regina Helena Costa.⁷

Esse instituto busca equilibrar a necessidade de arrecadação estatal com a viabilidade econômica dos contribuintes, promovendo maior eficiência na gestão tributária e na recuperação de créditos fiscais. Por meio da transação, o Fisco pode oferecer benefícios, como descontos sobre juros e multas, prazos mais alongados para pagamento e parcelamento de dívidas, enquanto o contribuinte compromete-se a regularizar sua situação fiscal e cumprir as condições pactuadas.

A transação tributária diferencia-se de outros instrumentos de regularização fiscal, como o parcelamento, por envolver a avaliação específica de cada caso e a negociação das condições com base na classificação dos créditos. Exemplo corriqueiro é a confusão entre transação e parcelamento (um dos benefícios concedidos mediante acordo em transação), entretanto, este é causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário – conforme art. 151, VI, do CTN – enquanto aquele é hipótese de extinção, como já mencionado.

O instituto também possui características distintivas que a tornam um instrumento único e estratégico para a solução de conflitos fiscais entre o Fisco e os contribuintes. Seu caráter consensual é um dos aspectos mais relevantes, pois pressupõe concessões mútuas entre as partes envolvidas, conforme explicitado no próprio art. 171 do CTN, sendo essencial para equilibrar os interesses do Estado e a capacidade econômica do contribuinte. Esse caráter consensual, combinado com a flexibilidade e a seletividade das condições, confere ao instituto um papel

⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 445

⁷ COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. p.119.

estratégico na modernização da administração tributária e na redução da litigiosidade no sistema fiscal brasileiro.

Por fim, a transação tributária é dotada de legalidade simples, devendo observar os limites e as condições estabelecidas pela legislação, o que garante segurança jurídica tanto para o Fisco quanto para os contribuintes. Assim sendo, cabe destacar que, por observar a legalidade simples, o legislador conferiu certo nível de discricionariedade à autoridade fazendária na tomada de decisões no âmbito do acordo. Nesse sentido, cabe a lição de Boeing sobre a distinção entre legalidade simples e legalidade estrita:

“A Lei que disciplinar a transação tributária deve atender não apenas ao disposto no artigo 171 do CTN, mas também às normas constitucionais. Estão em questão principalmente os princípios da legalidade e da igualdade, que influenciam, respectivamente, a medida de discricionariedade que pode ser conferida à Administração Pública e a diferenciação de tratamento que pode ser legalmente realizada. Quanto ao primeiro princípio, é necessário inicialmente distinguir o regime da legalidade estrita, no qual a Constituição exige que a lei esgote a regulação da conduta, do regime da legalidade simples, no qual é possível que a lei confira discricionariedade normativa (abstrata) ou decisória (concreta) à Administração. No âmbito da discricionariedade normativa, a Administração produz regulamentos para complementar as normas de conduta contidas na lei. Atuando no âmbito da discricionariedade decisória, ela escolhe uma solução para o caso concreto, sem produzir normas gerais.

Em matéria tributária, a discricionariedade estrita limita-se às hipóteses de instituição ou majoração de tributos.

(...) Disso já é possível concluir que a transação tributária, por não implicar a instituição ou a majoração de tributos, não está submetida ao regime da legalidade estrita. É possível que a lei de transação confira discricionariedade normativa e decisória à Administração Pública. Contudo, é necessário perceber que a transação importa em concessões em relação ao tributo, que é instituído por meio de uma lei que deve observar a legalidade estrita”.⁸

Essas características não apenas definem o instituto, mas também reforçam sua importância como uma ferramenta moderna e eficaz de gestão tributária.

1.3 Classificação e modalidades de transação tributária previstas em lei

⁸ BOEING, Ana Paula Sabetzki. Enfim, uma esperança para a transação tributária: uma breve análise da Lei n. 13.988/2020. Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná, Curitiba, n. 11, p. 188-190, 2020.

A transação tributária, pode ser classificada em diferentes modalidades, de acordo com o seu objeto e a forma de celebração. Nesse sentido, o art. 2º da Lei nº 13.988/2020 dispõe sobre as modalidades de transação, quais sejam:

“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, na cobrança de créditos que seja da competência da Procuradoria-Geral da União, ou em contencioso administrativo fiscal; (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e

III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

Parágrafo único. A transação por adesão implica aceitação pelo devedor de todas as condições fixadas no edital que a propõe”.⁹

Quanto ao procedimento de firmação do acordo, a transação pode ser dividida em transação por adesão e transação individual, atendendo às particularidades de cada situação. A transação por adesão é dirigida a grupos de contribuintes que compartilhem características comuns, como a natureza da dívida tributária ou a situação financeira. Nessa modalidade, o Fisco define previamente as condições do acordo, que são publicadas em editais específicos, cabendo aos contribuintes interessados apenas aderir às regras estabelecidas.

Já a transação individual é negociada diretamente entre o contribuinte e a administração tributária, sendo voltada para casos específicos e situações de maior complexidade. Essa modalidade é comumente utilizada quando os valores envolvidos são elevados, ou quando a natureza do crédito tributário exige análise aprofundada. Nela, as condições são ajustadas com base na capacidade de pagamento do contribuinte, na classificação do crédito tributário (como de difícil recuperação ou irrecuperável) e na avaliação da viabilidade do acordo.

Esclarecida essa breve diferenciação quanto ao procedimento, passa-se a abordar as modalidades de transação previstas no artigo supracitado.

1.3.1 Transação na cobrança de créditos da União, de suas autarquias e fundações públicas

⁹ BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 10 set. 2024

A transação por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas atualmente é regulada pela Portaria PGFN nº 6.757/2022¹⁰, que regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS e disciplina os parâmetros para realização do acordo.

O normativo tem como objetivo principal viabilizar a recuperação de créditos classificados como de difícil recuperação ou irrecuperáveis¹¹, promovendo maior eficiência na arrecadação. Para isso, os débitos são categorizados com base na capacidade de pagamento dos contribuintes, utilizando informações fornecidas à Administração Tributária Federal no momento da adesão e durante a vigência do acordo como critério para análise e classificação com base nos termos do art. 24.

Dentro das possibilidades de transação na cobrança de créditos da União e do FGTS, o artigo 4º da referida Portaria elenca três modalidades, quais sejam: I) transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; II - transação individual proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; III - transação individual proposta pelo devedor inscrito

¹⁰ BRASIL. Portaria PGFN nº 6.757/2022. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 01 de agosto de 2022. Seção 1, p. 79. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 10 set. 2024.

¹¹ Art. 25. Para os fins do disposto nesta Portaria, são considerados irrecuperáveis os créditos:

I - inscritos em dívida ativa há mais de 15 (quinze) anos e sem anotação atual de garantia ou suspensão de exigibilidade;
II - com exigibilidade suspensa por decisão judicial, nos termos do art. 151, IV ou V, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, há mais de 10 (dez) anos;

III - de titularidade de devedores:

- a) falidos;
 - b) em recuperação judicial ou extrajudicial;
 - c) em liquidação judicial; ou
 - d) em intervenção ou liquidação extrajudicial.
- IV - de titularidade de devedores pessoa jurídica cuja situação cadastral no CNPJ seja:
- a) baixado por inaptidão;
 - b) baixado por inexistência de fato;
 - c) baixado por omissão contumaz;
 - d) baixado por encerramento da falência;
 - e) baixado pelo encerramento da liquidação judicial;
 - f) baixado pelo encerramento da liquidação;
 - g) inapto por localização desconhecida;
 - h) inapto por inexistência de fato;
 - i) inapto omissivo e não localização;
 - j) inapto por omissão contumaz;
 - k) inapto por omissão de declarações; ou
 - l) suspenso por inexistência de fato;

V - de titularidade de devedores pessoa física com indicativo de óbito; ou

VI - os respectivos processos de execução fiscal estiverem arquivados com fundamento no art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, há mais de 3 (três) anos”.

em dívida ativa da União e do FGTS, inclusive a simplificada (modalidade de transação aplicável a débitos superiores a R\$ 1 milhão de reais e inferior a R\$ 10 milhões).

Em síntese, nessa modalidade de transação, são possíveis concessões como descontos sobre juros, multas e encargos legais, de modo que sua utilização promove maior eficiência arrecadatária e proporciona aos contribuintes condições adaptadas à sua capacidade econômica, fortalecendo a gestão fiscal de ambas as partes do acordo.

1.3.2 Transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica

A transação no contencioso tributário, regulamentada pela Portaria MF nº 1.584/2023¹², abrange débitos em discussão administrativa ou judicial. Seu objetivo principal é reduzir a litigiosidade tributária, promovendo a economia processual a partir da solução de disputas fiscais sem a necessidade de judicialização ou durante o curso de processos judiciais

Nesse âmbito, a portaria em comento define critérios para categorizar controvérsias disseminadas e relevantes, entendidas num todo como aquelas que tenham por objeto questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa e, preferencialmente, ainda não afetadas a julgamento pelo rito dos repetitivos. O §1º do art. 26 estabelece que controvérsias disseminadas incluem aquelas tratadas em pelo menos três Tribunais Regionais Federais, ou com mais de cinquenta processos similares envolvendo diferentes sujeitos passivos. Também se enquadram as controvérsias objeto de incidente de resolução de demandas repetitivas, bem como aquelas que impactam significativamente contribuintes de um setor econômico específico ou veiculem tese de alto potencial multiplicativo.

Já as controvérsias relevantes, conforme o §2º, são aquelas com impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais, englobando todos os processos pendentes relacionados ao tema.

¹² BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023. Dispõe sobre transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e de pequeno valor. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 14 dez. 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=135260>. Acesso em: 17 jan. 2025.

Incluem-se, ainda, casos de decisões divergentes entre turmas ordinárias e a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) ou sentenças conflitantes no contencioso judicial.

1.3.3 Transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor

A transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor, também regulamentada pela Portaria MF nº 1.584/2023, configura-se como uma solução eficiente para a resolução de litígios fiscais envolvendo débitos considerados de baixo valor, ou seja, aqueles cujo montante total não ultrapasse 60 salários-mínimos por processo, conforme definido na norma. Essa modalidade tem como público-alvo contribuintes pessoas físicas, microempresas e empresas de pequeno porte¹³, enquadradas nos termos da Lei Complementar nº 123/2006¹⁴, oferecendo condições específicas para facilitar a regularização de suas obrigações fiscais.

Entre os principais benefícios da transação, destaca-se a possibilidade de concessão de descontos de até 50% sobre o valor total do crédito tributário, que compreende o tributo principal, multas, juros e encargos legais. Contudo, o percentual do desconto está diretamente relacionado ao prazo de quitação escolhido pelo contribuinte: quanto maior o prazo, menor o desconto aplicável, e vice-versa.

Essa sistemática incentiva a quitação mais rápida dos débitos ao mesmo tempo em que proporciona flexibilidade para aqueles que necessitam de um prazo maior para pagamento. Para garantir a acessibilidade dessa modalidade, a norma prevê o parcelamento em até 60 parcelas

¹³ “Art. 30. Considera-se contencioso tributário de pequeno valor:

II - que tenha como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte”.

¹⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e nº 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e nº 9.841, de 5 de outubro de 1999. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

mensais¹⁵, com parcelas mínimas estabelecidas para assegurar que a transação seja financeiramente viável, mesmo para contribuintes de menor capacidade econômica.

1.4 Requisitos e vedações à aplicação da transação tributária no Brasil

1.4.1 Classificação dos créditos tributários quanto ao grau de recuperabilidade

A aplicação da transação tributária no Brasil está condicionada ao cumprimento de requisitos e condições estabelecidos pela Lei nº 13.988/2020, visando assegurar a legalidade, a viabilidade econômica e a transparência do instituto. Entre os requisitos essenciais, destaca-se a classificação dos créditos tributários como de difícil recuperação ou irrecuperáveis, conforme critérios definidos pela PGFN.

A ideia de recuperabilidade dos créditos está atrelada ao risco econômico da cobrança, de acordo com Daniel Telles Menezes, que a conceitua como “o risco de que o patrimônio conhecido e passível de constrição do devedor não seja suficiente para o pagamento ou deixe de sê-lo no tempo necessário ao desenvolvimento do processo, ou ainda, que o risco de o custo para localizá-lo, penhorá-lo e executá-lo, que também deriva do tempo, supere o valor passível de ser obtido”.¹⁶

Cabe dizer, entretanto, que a Lei 13.988/2020 e a Portaria nº 6.757/2022, principais normas que regem o instituto, não trazem diretrizes claras quanto aos critérios para definição da recuperabilidade dos créditos (com a ressalva dos créditos considerados irrecuperáveis, cujos critérios estão elencados no art. 25 da referida portaria). Resultado dessa omissão legislativa é que a autoridade fazendária terá que exercer um juízo de valor discricionário para classificar os créditos como de alta, média ou de difícil perspectiva de recuperação, o que influenciará diretamente na aferição da capacidade de pagamento do contribuinte (e, conseqüentemente no *quantum* do

¹⁵ “Art. 8º No contencioso tributário de pequeno valor, o edital poderá prever a concessão de descontos, inclusive sobre o montante principal, de até 50% (cinquenta por cento) do valor total do crédito e de prazo para pagamento de até sessenta meses”.

¹⁶ MENEZES, Daniel Telles de. Possibilidades jurídicas para uma transação tributária mais ousada. Revista da PGFN, 2005, p. 87-88. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-xi-numero-i-2021/pgfn_11-1_05_possibilidades-juridicas.pdf. Acesso em: 18 jan. 2025

desconto concedido, podendo haver discordância, seguida de pedido de revisão, o que pode resultar numa demora maior para firmação do acordo).

1.4.2 Demonstração da capacidade de pagamento (CAPAG)

Outro requisito essencial para a realização da transação tributária é a demonstração da capacidade de pagamento do contribuinte, que seria a tradução, em valores monetários, da situação econômica do sujeito passivo.¹⁷ Este requisito está intrinsecamente ligado aos princípios constitucionais da igualdade material e da capacidade contributiva, previstos no artigo 5º e no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, os quais estabelecem que o tratamento tributário deve levar em consideração a condição econômica do contribuinte, garantindo que "os desiguais sejam tratados de forma desigual, na medida de suas desigualdades". A análise da CAPAG, como condicionante para a concessão de benefícios na transação tributária, operacionaliza esses princípios ao evitar que contribuintes em situações financeiras completamente distintas recebam o mesmo nível de desconto ou benefícios.

Para avaliar essa capacidade, a PGFN se utiliza das informações prestadas à Administração Tributária Federal e demais órgãos da Administração Pública, bem como aquelas prestadas no momento da adesão e durante a vigência do acordo, conforme disposto no art. 22 da Portaria nº 6.757/2022, de maneira a calcular se o contribuinte possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos.¹⁸

Realizada a mensuração da capacidade de pagamento do contribuinte, a autoridade fazendária classificará os créditos, como mencionado no tópico acima, nos termos do art. 24, *in verbis*:

“Art. 24. Observada a capacidade de pagamento do sujeito passivo e para os fins das modalidades de transação, os créditos serão classificados em ordem decrescente de recuperabilidade, sendo:

¹⁷ COUTINHO, Danyllo Almeida Magalhães. A capacidade de pagamento na transação tributária federal. Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ano XII, n. 1, p. 109-134, 2024.

¹⁸ “Art. 21. A capacidade de pagamento será uniforme no âmbito da Administração Tributária Federal, decorre da situação econômica do contribuinte e será calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos”.

- 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; ou
- IV - créditos tipo D: créditos considerados irrecuperáveis”.¹⁹

Aqui se destaca a importância dessa classificação, tendo em vista que a utilização do prejuízo fiscal como pagamento na transação, tema do presente trabalho, está restrita aos contribuintes cujo passivo seja classificado como rating “C” ou “D”.

1.4.3 Do montante do desconto a ser concedido e prazo de pagamento

A transação tributária também deve observar limites claros quanto às concessões mútuas. Por parte do Fisco, há vedação expressa à redução superior a 65% de desconto sobre o total da dívida consolidada, podendo esse percentual ser ampliado para até 70% no caso de pessoas físicas, microempresas ou empresas de pequeno porte, conforme o artigo 15, §1º da Portaria PGFN 6.757/2022.

No que se refere ao prazo para pagamento, a transação tributária pode incluir parcelamentos de até 120 meses, ampliáveis para até 145 meses nas mesmas hipóteses elencadas no §1º do art. 15, citado acima.

1.4.4 Demais requisitos e vedações

Por fim, é indispensável citar os demais requisitos elencados na Seção VII da Portaria da PGFN, os quais detalham não apenas as condições essenciais para a celebração das transações tributárias, mas também as vedações aplicáveis ao instituto. Entre essas vedações, destaca-se a vedação à redução do montante principal do crédito, a concessão de descontos sobre valores

¹⁹ BRASIL. Portaria PGFN nº 6.757/2022. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 01 de agosto de 2022. Seção 1, p. 79. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 10 set. 2024.

devidos aos trabalhadores (art. 15, inc. I), ou a redução de multas de natureza penal (art. 15, inc. II). Além disso, a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL está limitada a 70% do saldo devedor (art. 15, inc. IV), como será visto posteriormente nesse trabalho.

A norma também estabelece que a transação deve abranger todas as inscrições elegíveis do contribuinte, vedando a adesão parcial (art. 16, caput). No entanto, a legislação permite, em transações por adesão ou individuais, que o sujeito passivo exclua inscrições que estejam garantidas, parceladas ou suspensas por decisão judicial, desde que demonstrada a inviabilidade econômica para o equacionamento integral do passivo (art. 16, §§2º e 3º).

Ademais, existem vedações específicas, como a impossibilidade de envolvimento de devedores contumazes, conforme conceito a ser estabelecido por lei específica (art. 15, inc. VII e §3º), e a restrição de parcelamentos de contribuições sociais mencionadas no artigo 195 da Constituição a um prazo máximo de 60 meses (art. 17).

Esses requisitos e condições conferem à transação tributária um caráter estruturado e estratégico, permitindo que ela seja aplicada de forma justa e eficaz, atendendo tanto às necessidades de arrecadação do Estado quanto à capacidade econômica dos contribuintes, e contribuindo para a redução da litigiosidade fiscal no Brasil.

1.5 Os benefícios do instituto da transação tributária: uma análise qualitativo-quantitativa

A transação tributária apresenta-se como uma ferramenta estratégica para os contribuintes que buscam regularizar suas pendências fiscais de maneira economicamente viável e juridicamente segura. Esse mecanismo oferece vantagens substanciais ao proporcionar uma abordagem flexível e adaptada às condições econômicas do contribuinte, especialmente em situações de dificuldade financeira ou de inadimplência prolongada, se apresentando como uma opção perene ao contribuinte que precisa reorganizar seu passivo fiscal.²⁰

²⁰ ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. Das vantagens da opção pela transação. In: Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020. Edição 2023.

Entre os principais benefícios está a possibilidade de negociar condições personalizadas para a quitação de débitos tributários. Como já mencionado, a transação permite ao contribuinte obter descontos significativos em multas, juros e encargos legais, além de prazos mais amplos para pagamento, incluindo opções de parcelamento que tornam a regularização mais acessível. Esse aspecto é especialmente relevante para empresas que enfrentam desafios de liquidez, pois reduz o impacto imediato das obrigações fiscais sobre o fluxo de caixa, permitindo que os recursos sejam direcionados para atividades essenciais, como investimento, inovação ou manutenção das operações.

Outro benefício relevante da transação tributária é a segurança jurídica que ela proporciona. Ao formalizar um acordo com o Fisco, o contribuinte tem a garantia de que os termos pactuados estão devidamente delimitados dentro dos parâmetros estabelecidos pelo CTN e pela legislação ordinária aplicável, haja vista a restrição negocial às partes.²¹ Além disso, a transação oferece a tranquilidade de que as condições acordadas serão rigorosamente cumpridas, reduzindo a possibilidade de interpretações futuras que possam modificar as bases do acordo ou gerar autuações adicionais relativas ao mesmo débito.

Além disso, a transação tributária estimula uma cultura de conformidade fiscal. Ao oferecer condições mais justas e acessíveis para a regularização de débitos, ela incentiva os contribuintes a cumprirem suas obrigações tributárias de forma voluntária, promovendo uma relação mais cooperativa com o Fisco. Em suma, a transação tributária não apenas alivia a carga fiscal do contribuinte, mas também fortalece sua posição no mercado, assegurando uma gestão tributária eficiente e integrada às estratégias de crescimento e sustentabilidade.

Por outro lado, a transação tributária tem se consolidado também como um instrumento essencial para incrementar a eficiência arrecadatária do Fisco, ao oferecer uma abordagem mais pragmática e menos litigiosa na gestão de créditos tributários. O sistema tributário brasileiro enfrenta desafios históricos relacionados à recuperação de débitos inscritos em dívida ativa, muitos classificados como de difícil recuperação ou irrecuperáveis. Dessa forma, a adoção da transação

²¹ SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios. Revista da PGFN, v. 11, n. 1, p. 105 – 132, jan./jun. 2021. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/pgfn_11-1_completo.pdf#page=105. Acesso em: 18 jan. 2025

tributária permite ao Fisco recuperar parte desses créditos de forma mais célere e eficaz, promovendo uma arrecadação mais previsível e reduzindo a litigiosidade.

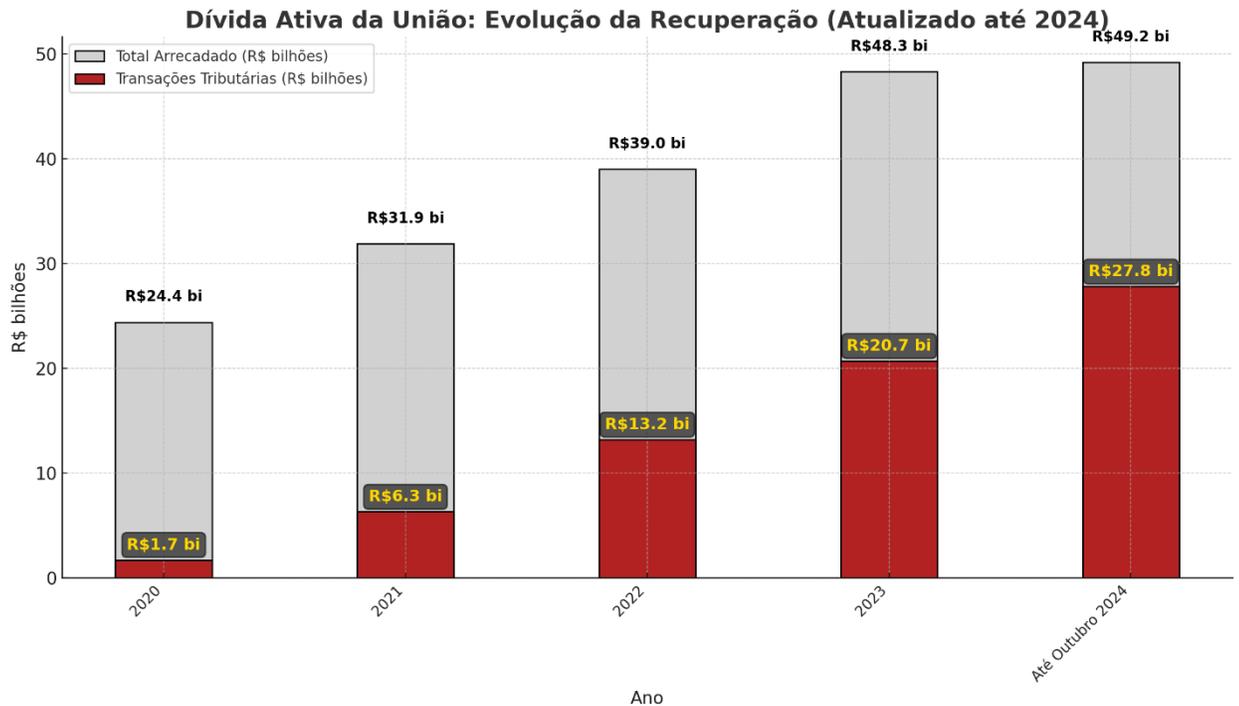
E o resultado da eficácia da transação tributária quanto à eficiência arrecadatória se reflete em números expressivos: dados oficiais publicados pela PGFN revelam que, até outubro de 2024, a União arrecadou R\$ 27,8 bilhões por meio de transações tributárias realizadas,²² demonstrando sua relevância como um mecanismo moderno e eficiente de recuperação de créditos tributários. Essa modalidade não apenas incrementa a arrecadação, mas também reduz custos operacionais ao descongestionar o sistema de cobrança e litígios fiscais, permitindo que os recursos administrativos e judiciais sejam direcionados para casos de maior complexidade ou relevância estratégica.

Nesse sentido, observa-se que a adesão, por parte dos contribuintes, ao instituto da transação tributária, está crescendo de maneira exponencial a cada ano, refletindo no aumento do montante arrecadado pela PGFN dos créditos inscritos em dívida ativa. O gráfico abaixo, atualizado através de notícias veiculadas pelo site da PGFN²³, evidencia esse crescimento - entre 2020 e 2024 houve um crescimento bilionário do *quantum* recuperado pela Fazenda através das transações tributárias firmadas, como se vê:

²² BRASIL. Ministério da Fazenda. PGFN arrecadou R\$ 49,2 bilhões inscritos em dívida ativa até outubro de 2024, uma marca histórica. *Portal Gov.br*, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/dezembro/pgfn-arrecadou-r-49-2-bilhoes-inscritos-em-divida-ativa-ate-outubro-de-2024-uma-marca-historica>. Acesso em: 17 jan. 2025.

²³ BRASIL. Ministério da Fazenda. PGFN alcança R\$ 21,9 bilhões em valor recuperado no primeiro semestre. *Portal Gov.br*, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/julho/pgfn-alcanca-r-21-9-bilhoes-em-valor-recuperado-no-primeiro-semester>. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. PGFN arrecadou R\$ 49,2 bilhões inscritos em dívida ativa até outubro de 2024, uma marca histórica. *Portal Gov.br*, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/dezembro/pgfn-arrecadou-r-49-2-bilhoes-inscritos-em-divida-ativa-ate-outubro-de-2024-uma-marca-historica>. Acesso em: 17 jan. 2025.



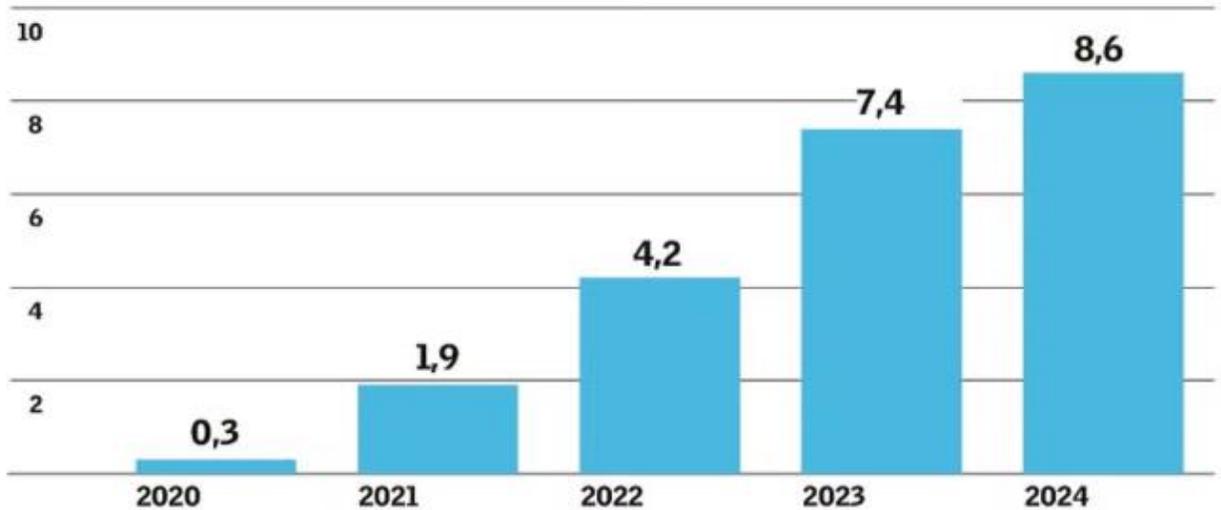
Dados obtidos através de notícias veiculadas pelo site da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

A transação tributária é também particularmente importante para empresas em recuperação judicial, que encontram na transação tributária uma alternativa para renegociar débitos fiscais e integrar esse processo à sua estratégia de reestruturação econômica. Ao mesmo tempo, permite que o Fisco recupere esses créditos, considerados de difícil recuperação. Nesse sentido, observa-se que em 2024, foi possível a recuperação de R\$ 8,6 bilhões ao Fisco mediante transações tributárias firmadas com empresas em recuperação. De igual modo, o valor é crescente – em 2024, o valor recuperado foi 16,2% maior do que em 2023, que teve R\$ 7,4 bilhões recuperados, o dobro de 2022 (R\$ 4,2 bilhões) e mais que o quádruplo de 2021 (R\$ 1,9 bilhão)²⁴:

²⁴VALOR ECONÔMICO. PGFN bate recorde e recupera R\$ 54 bi da dívida ativa em 2024. *Valor Econômico*, 7 jan. 2025. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2025/01/07/pgfn-bate-recorde-e-recupera-r-54-bi-da-divida-ativa-em-2024.ghtml>. Acesso em: 17 jan. 2025.

Transações tributárias

Valores negociados com empresas em recuperação - em bilhões



Fonte: PGFN

Além disso, a transação tributária contribui para a redução do estoque de dívidas acumuladas, descongestionando o sistema de cobrança e reduzindo os custos administrativos e operacionais associados a litígios e execuções fiscais.²⁵ A regularização célere dos débitos cria um ciclo de arrecadação mais sustentável, elevando a eficiência e liberando recursos do Fisco para ações estratégicas.

Por fim, a transação tributária fortalece a relação entre o Fisco e os contribuintes, promovendo maior transparência e cooperação. A previsibilidade e flexibilidade do mecanismo ajudam a mitigar conflitos e aumentam a confiança dos contribuintes na administração tributária. Esse fortalecimento não apenas melhora a eficiência da arrecadação, mas também reforça a legitimidade do Fisco como gestor das receitas públicas, criando um ambiente mais favorável para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Com isso, a transação tributária se consolida como uma ferramenta estratégica para modernizar e tornar mais eficaz o sistema tributário brasileiro.

²⁵ VETTORATO, Gustavo; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. Transparência tributária e eficiência arrecadatória: análise de dados empíricos. *Revista de Direito Brasileira*, v. 27, n. 10, p. 95, 2021.

2 A FIGURA DO PREJUÍZO FISCAL

2.1 Conceito e caracterização do prejuízo fiscal

O prejuízo fiscal é uma figura contábil e tributária que representa o resultado negativo apurado por uma pessoa jurídica em um determinado período de apuração, quando as despesas dedutíveis superam as receitas tributáveis. Em poucas palavras, equivale ao valor negativo da base de cálculo do IRPJ, resultando do montante das exclusões em montante superior ao lucro líquido e ações.²⁶

Para compreender a sistemática de compensação dos prejuízos fiscais, antes se faz necessário esclarecer o funcionamento do regime do lucro real, que regula a apuração do IRPJ e da CSLL pelas empresas optantes a esse regime. Nesse regime, o lucro real é apurado a partir do lucro líquido contábil ajustado por adições, exclusões e compensações previstas na legislação tributária. Nesse sentido, o Regulamento de Imposto de Renda (RIR/2018) esclarece esse procedimento de apuração. Veja-se:

“Art. 258. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, caput).

§1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração em observância às disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º). (grifou-se)

As adições:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo: (...)

²⁶ GABRIELLI, Guilherme Augusto Gonçalves; PINTO, Leonardo José Seixas. Análise da receita tributária diferida derivada de prejuízos fiscais na base de cálculo do irpj e no pagamento de dividendos. Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI, v. 6, n. 1, 2019. Disponível em: <https://revistas.ufpi.br/index.php/gecont/article/view/7706>. Acesso em: 18 jan. 2025

As exclusões e compensações:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único)”.²⁷

Esclarecido o procedimento de apuração do lucro real, os arts. 579 e 580 do mesmo regulamento detalham as regras específicas para a compensação de prejuízos fiscais, regulamentando como esses valores negativos podem ser utilizados pelas empresas para reduzir a base de cálculo do IRPJ nos períodos subsequentes, *in verbis*:

“Art. 579. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no Lalur (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, caput e parágrafo único).

§ 1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite estabelecido no art. 580 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 2º).

§ 2º A absorção, por meio de débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica o seu direito à compensação nos termos estabelecidos neste artigo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 3º).

Art. 580. O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e pelas exclusões previstas neste Regulamento, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, caput).

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e os documentos exigidos pela legislação fiscal comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único)”.²⁸

²⁷ BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e das Contribuições para a Seguridade Social. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 nov. 2018. Seção 1, p. 33. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026. Acesso em: 10 set. 2024.

²⁸ BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e das Contribuições para a Seguridade Social. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 nov. 2018. Seção 1, p. 33. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026. Acesso em: 10 set. 2024

Sua regulamentação também está disposta no artigo 15 da Lei nº 9.065/1995²⁹ e nos artigos 203, 204, 207 e 208, todos da Instrução Normativa RFB nº 1700/2017³⁰, que reiteram a utilização dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL acumulados para compensação com lucro líquido em exercícios futuros, observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado em cada período de apuração.

Essa limitação, inclusive, foi objeto de recurso extraordinário no STF (RE nº 591.340 – Tema 117 de RG), em que o contribuinte recorrente alegou que a limitação da compensação de prejuízos fiscais reflete na situação jurídicas de muitos contribuintes, tendo grande efeito econômico.

O julgamento, entretanto, não foi unânime, o que evidencia a controvérsia até mesmo entre os ministros. O relator, ministro Marco Aurélio, defendeu a inconstitucionalidade da limitação, sob fundamento de que tal medida fere o conceito constitucional de renda, que considera a dedução de prejuízos fiscais como parte essencial da base de cálculo do IRPJ, e não como um benefício. Nesse sentido, defende:

“Tal limitação é inconstitucional, porque acarreta a tributação de valores que não tipificam acréscimos patrimoniais experimentados num dado período de tempo (base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL). Para apurar tais acréscimos de modo adequado é preciso – ao contrário do que determinam os artigos em foco – que a empresa tenha assegurado o direito de abater, dos rendimentos obtidos no exercício financeiro, todas as despesas, aí incluídos os prejuízos fiscais sofridos nos exercícios anteriores”.³¹

²⁹ “Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. Produção de efeito (Vide Lei nº 12.973, de 2014)”.

³⁰ “Art. 203. Para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do IRPJ, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais respeitado o limite de 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado.

Art. 204. As pessoas jurídicas que se encontram inativas desde o ano-calendário de 2009 ou que estejam em regime de liquidação ordinária, judicial ou extrajudicial, ou em regime de falência, poderão apurar o IRPJ relativo ao ganho de capital resultante da alienação de bens ou direitos, ou qualquer ato que enseje a realização de ganho de capital, sem a aplicação do limite previsto no caput do art. 203, desde que o produto da venda seja utilizado para pagar débitos de qualquer natureza com a União.

Art. 207. Para fins de determinação do resultado ajustado o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação da CSLL, poderá ser reduzido pela compensação de bases de cálculo negativas da CSLL em até 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado.

Art. 208. As pessoas jurídicas que se encontram inativas desde o ano-calendário de 2009 ou que estejam em regime de liquidação ordinária, judicial ou extrajudicial, ou em regime de falência, poderão apurar a CSLL relativa ao ganho de capital resultante da alienação de bens ou direitos, ou qualquer ato que enseje a realização de ganho de capital, sem a aplicação do limite previsto no caput do art. 207, desde que o produto da venda seja utilizado para pagar débitos de qualquer natureza com a União”.

³¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Recurso Extraordinário 591.340/SP. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator para o acórdão: Min. Alexandre de Moraes. Julgado em 27 de junho de 2019. Publicado em 03 de fevereiro de

Ademais, o ministro defendeu que a restrição limita indevidamente a capacidade contributiva das empresas, colocando-se em risco a manutenção da própria fonte produtora do contribuinte. Por fim, sugeriu a fixação de tese no sentido de que “é inconstitucional limitar a certo percentual a consideração de exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, para efeito de cálculo do lucro líquido”.

No entanto, o voto do ministro Marco Aurélio ficou vencido, tendo os outros ministros acompanhado a tese proposta pelo ministro Alexandre de Moraes, que defendeu a constitucionalidade da limitação, afastando entendimento de que a medida violaria princípios constitucionais, *in verbis*:

“As leis em exame, na verdade, exprimem técnica fiscal de compensação integral dos prejuízos fiscais registrados em determinado ano-base, sem divisa temporal (pro futuro), mas limitada a 30% a cada período, até que haja o esgotamento do resultado negativo, respeitando-se, por um lado, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, e do outro, retirando-lhe o caráter confiscatório, já que a fórmula legal não implica a perda do direito à compensação de prejuízos, mas mera transferência, indefinida, para períodos posteriores”.³²

Portanto, a maioria dos ministros seguiram o voto do ministro Alexandre de Moraes e fixaram tese de repercussão geral no sentido de que é constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

Nesse sentido, destaca-se a relação do julgado com o limite da utilização do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, haja vista que, em ambos os casos, a questão central reside na compatibilidade dessas limitações com o conceito constitucional de renda, que, conforme destacado pelo Ministro Marco Aurélio, considera a dedução de prejuízos fiscais como elemento essencial para apuração da base tributável, e não como um benefício fiscal. Assim como no julgamento da trava de 30%, tal limitação em transações tributárias pode ser vista como um mecanismo que restringe a capacidade do contribuinte de compensar integralmente seus prejuízos fiscais, o que pode, em última análise, impactar a tributação de rendimentos que não configuram efetivo acréscimo patrimonial.

2020.

Disponível

em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=591340&base=baseAcordaos>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2025, p. 10.

³² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Recurso Extraordinário 591.340/SP. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator para o acórdão: Min. Alexandre de Moraes. Julgado em 27 de junho de 2019. Publicado em 03 de fevereiro de 2020. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=591340&base=baseAcordaos>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2025, p. 14.

Além de ser um importante instrumento de planejamento tributário, este instituto possui características específicas que o diferenciam de outras figuras contábeis. Uma peculiaridade do prejuízo fiscal é sua natureza vinculada exclusivamente ao IRPJ e à CSLL, o que significa que ele não pode ser utilizado para compensar outros tributos federais ou estaduais, reforçando seu caráter específico dentro da legislação tributária.

Por fim, sua apuração e utilização estão sujeitas a rigorosos controles contábeis e fiscais, sendo obrigatória a manutenção de documentação comprobatória e registros detalhados, conforme exigido pelo artigo 274 do RIR/2018³³, para evitar penalidades em casos de auditorias ou fiscalização.

2.2 Aplicação prática na gestão empresarial e planejamento tributário

O prejuízo fiscal é uma ferramenta essencial no planejamento tributário de empresas em dificuldades financeiras, permitindo alinhar a estratégia fiscal à recuperação econômica. Empresas que enfrentam desafios como redução de receitas, aumento de despesas ou necessidade de reestruturação encontram no prejuízo fiscal uma alternativa para aliviar sua carga tributária, preservando recursos que podem ser direcionados para áreas prioritárias, como capital de giro ou investimentos em operações.

No planejamento tributário, o uso do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL pode ser usado para criar cenários financeiros que maximizem os benefícios fiscais enquanto respeitam a legislação vigente. Empresas em dificuldades podem, por exemplo, ajustar a projeção de lucros futuros para calcular o impacto potencial da compensação de prejuízos acumulados, permitindo uma melhor previsão de sua carga tributária e a consequente liberação de recursos para recuperação operacional.

Outro caso que ilustra a importância da utilização do prejuízo fiscal é o de empresas em recuperação judicial, que frequentemente enfrentam elevados passivos tributários combinados com

³³ "Art. 274. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e de acordo com as normas contábeis recomendadas, livro-razão para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, caput) ”.

dificuldades de geração de receita. Por este motivo, o legislador, por intermédio da Lei nº 14.112/2021 afastou, para as empresas em recuperação judicial, o limite de compensação de 30% (a chamada “trava de 30”), para incluir o art. 6º-B à Lei nº 11.101/2005, *in verbis*:

“Art. 6º-B. Não se aplica o limite percentual de que tratam os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, à apuração do imposto sobre a renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre a parcela do lucro líquido decorrente de ganho de capital resultante da alienação judicial de bens ou direitos, de que tratam os arts. 60, 66 e 141 desta Lei, pela pessoa jurídica em recuperação judicial ou com falência decretada.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese em que o ganho de capital decorra de transação efetuada com:

I - pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada; ou

II - pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica devedora”.³⁴

Esses exemplos demonstram como o prejuízo fiscal não apenas reduz a carga tributária imediata, mas também pode ser integrado a estratégias mais amplas de gestão e recuperação financeira, reforçando seu papel como um recurso indispensável para empresas que enfrentam dificuldades.

2.3 Utilização do prejuízo fiscal como meio de pagamento em outros programas de regularização fiscal perante a União

A utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL como instrumentos para a regularização tributária foi amplamente reconhecida em diversos programas de refinanciamento e parcelamento de dívidas instituídos pelo Governo Federal, dada a reconhecida eficácia do instituto na arrecadação pela Fazenda.

O Programa de Recuperação Fiscal (Refis), previsto na Lei nº 9.964/2000³⁵, foi pioneiro ao permitir que contribuintes utilizassem esses créditos fiscais para quitar parte dos seus débitos

³⁴ BRASIL. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a recuperação extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 9 fev. 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

³⁵ “Art. 1º (...)§ 7º Os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, poderão ser liquidados, observadas as normas constitucionais referentes à vinculação e à partilha de receitas, mediante:

I – compensação de créditos, próprios ou de terceiros, relativos a tributo ou contribuição incluído no âmbito do Refis;

tributários, incentivando a regularização com condições favoráveis. Essa prática foi ampliada em programas subsequentes, como o Refis da Crise (Lei nº 11.941/2009), que permitiu que as empresas que optaram pelo pagamento ou parcelamento dos débitos objeto do programa (art. 1º) pudessem liquidar os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, com utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL próprios.³⁶ Posteriormente, foram instituídos o Refis das Autarquias (Lei nº 12.249/2010)³⁷, o Prorelit (Lei nº 13.202/2015)³⁸, Programa de Regularização Tributária – PRT (MP 766/2017)³⁹, o Programa Especial de Regularização Tributária – Pert (Lei 13496/2017)⁴⁰, todos autorizando a mesma prática para compensação dos débitos.

II – a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, próprios ou de terceiros, estes declarados à Secretaria da Receita Federal até 31 de outubro de 1999”.

³⁶“§ 7º As empresas que optarem pelo pagamento ou parcelamento dos débitos nos termos deste artigo poderão liquidar os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido próprios”.

³⁷ “Art. 65. Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pelas autarquias e fundações públicas federais e os débitos de qualquer natureza, tributários ou não tributários, com a Procuradoria-Geral Federal. (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 12.996, de 2014) (Vide Medida Provisória nº 651, de 2014).

§ 33. As pessoas jurídicas que se encontrem inativas desde o ano-calendário de 2009 ou que estiverem em regime de liquidação ordinária, judicial ou extrajudicial, ou em regime de falência, que optaram pelo pagamento ou parcelamento dos débitos, nos termos deste artigo, poderão compensar os débitos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurados em razão da concessão do benefício de redução dos valores de multas, juros de mora e encargo legal, em decorrência do disposto no § 3º deste artigo, respectivamente, com a utilização de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, próprios, acumulados de exercícios anteriores, sendo que o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre o montante do prejuízo fiscal e de 9% (nove por cento) sobre a base de cálculo negativa da CSLL. (Incluído pela Lei nº 12.402, de 2011) (Vide Lei nº 12.973, de 2014)”.

³⁸ “Art. 1º Fica instituído o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, na forma desta Lei.

§ 1º O sujeito passivo com débitos de natureza tributária, vencidos até 30 de junho de 2015 e em discussão administrativa ou judicial perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, mediante requerimento, desistir do respectivo contencioso e utilizar créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2015, para a quitação dos débitos em contencioso administrativo ou judicial”.

³⁹ “Art. 2º No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo que aderir ao PRT poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º mediante a opção por uma das seguintes modalidades:

I - pagamento à vista e em espécie de, no mínimo, vinte por cento do valor da dívida consolidada e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL ou com outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”;

⁴⁰ “Art. 3º No âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o sujeito passivo que aderir ao Pert poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei, inscritos em dívida ativa da União, da seguinte forma:

Esses programas demonstram a evolução e a eficácia do uso de créditos fiscais para reduzir passivos tributários, beneficiando tanto o Fisco, pela recuperação de débitos, quanto os contribuintes, pela viabilidade econômica proporcionada na regularização fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de adesão a uma das modalidades previstas no inciso II do caput deste artigo, ficam assegurados aos devedores com dívida total, sem reduções, igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais):

II - após a aplicação das reduções de multas e juros, a possibilidade de utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL e de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a liquidação do saldo remanescente, em espécie, pelo número de parcelas previstas para a modalidade”.

3 A UTILIZAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL COMO PAGAMENTO EM TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 Base normativa para a utilização de prejuízo fiscal em transações tributárias

A possibilidade de utilizar créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL como forma de quitação de débitos tributários em transações com a União foi consolidada pela Lei nº 14.375/2022, objeto de conversão da MP n 1.090/2021, e que alterou a Lei nº 13.988/2020.

Inicialmente, a MP tinha o condão de estabelecer requisitos e condições para a realização de transações resolutivas de litígios relacionados à cobrança de créditos do Fundo de Financiamento Estudantil (FIES). Assim, seu foco original era facilitar a renegociação de dívidas de estudantes que aderiram ao FIES até o segundo semestre de 2017 e que estavam com débitos vencidos há mais de um ano.

Durante o processo legislativo, especialmente no parecer apresentado pela Comissão Mista, introduziu-se modificações na Lei nº 13.988/2020, dentre as quais: i) a previsão de que a cobrança de créditos oriundos do contencioso administrativo fiscal também possa ser transacionada por iniciativa do devedor, e não apenas por adesão; ii) a extensão do regime da transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor – atualmente restrito aos débitos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – às dívidas com as autarquias e fundações federais e às de natureza não tributária, de modo a contemplar os débitos relativos ao FGTS, proporcionando uma redução significativa em carteiras de créditos em que o custo da cobrança coercitiva para a administração é significativamente mais elevado do que o valor recuperável; iii) a ampliação dos prazos de pagamento admitidos no âmbito da transação para 120 meses e do percentual de descontos sobre os acessórios da dívida para 65%, de modo a alcançar os devedores em grave situação econômico-financeira; iv) a possibilidade de utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas na transação de créditos da Fazenda Pública, tendo em vista que a aceitação de mais tipos de ativos do devedor como meio de

pagamento amplia as possibilidades de satisfação dos créditos da Fazenda Pública e reduz a litigiosidade;⁴¹

Aprovada a MP e convertida na Lei nº 14.375/2022, passou-se a permitir que, em caráter excepcional, os créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL sejam empregados para amortizar até 70% do saldo remanescente dos débitos após a aplicação de descontos, conforme o disposto no artigo 11 da Lei nº 13.988/2020, *in verbis*:

“Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

(...)IV - a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL, até o limite de 70% (setenta por cento) do saldo remanescente após a incidência dos descontos, se houver; (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 1º É permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II, III, IV e V do caput deste artigo para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa da União. (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 1º-A. Após a incidência dos descontos previstos no inciso I do caput deste artigo, se houver, a liquidação de valores será realizada no âmbito do processo administrativo de transação para fins da amortização do saldo devedor transacionado a que se refere o inciso IV do caput deste artigo e será de critério exclusivo da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, para créditos em contencioso administrativo fiscal, ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para créditos inscritos em dívida ativa da União, sendo adotada em casos excepcionais para a melhor e efetiva composição do plano de regularização. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

(...) § 7º Para efeito do disposto no inciso IV do caput deste artigo, a transação poderá compreender a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL de titularidade do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, de pessoa jurídica controladora ou controlada, de forma direta ou indireta, ou de sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma pessoa jurídica, apurados e declarados à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, independentemente do ramo de atividade, no período previsto pela legislação tributária. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 8º O valor dos créditos de que trata o § 1º-A deste artigo será determinado, na forma da regulamentação: (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

I - por meio da aplicação das alíquotas do imposto sobre a renda previstas no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre o montante do prejuízo fiscal; e (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

II - por meio da aplicação das alíquotas da CSLL previstas no art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, sobre o montante da base de cálculo negativa da contribuição. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

⁴¹ BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Parecer da Medida Provisória nº 1.090, de 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2170989&filename=Tramitacao-MPV%201090/2021. Acesso em: 28 jan. 2025.

§ 9º A utilização dos créditos a que se refere o § 1º-A deste artigo extingue os débitos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

§ 10. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para a análise dos créditos utilizados na forma do § 1º-A deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)”⁴²

A regulamentação específica dessa matéria foi estabelecida pela Portaria PGFN nº 6.757/2022, que disciplina os procedimentos, requisitos e condições para a realização de transações na cobrança da dívida ativa da União. Essa portaria detalha, em seu art. 36, os critérios para a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, quais sejam:

“Art. 36. A utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL será excepcional, quando demonstrada sua imprescindibilidade para composição do plano de regularização e somente será cabível:

I - em relação a créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, nos termos desta Portaria;

II - para amortizar juros, multa e encargo legal, salvo quando o optante for pessoa jurídica em processo de recuperação judicial, ocasião em que poderão amortizar também o principal inscrito, respeitadas as demais regras de utilização dos créditos; e

III - se inexistentes ou esgotados outros créditos líquidos e certos em desfavor da União, reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, ou precatórios federais expedidos em favor do sujeito passivo”.⁴³

Adicionalmente, a portaria veda a utilização desses créditos em transações por adesão e em transações individuais simplificadas.⁴⁴

Além disso, a aplicação prática dessa norma está alinhada ao objetivo da transação tributária de reduzir a litigiosidade fiscal e incrementar a eficiência arrecadatória, como previsto no artigo 171 do CTN.

⁴² BRASIL. Lei nº 14.375, de 29 de junho de 2022. Altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre a transação tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, p. 20-21. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/L14375.htm. Acesso em: 10 set. 2024.

⁴³ BRASIL. Portaria PGFN nº 6.757/2022. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 01 de agosto de 2022. Seção 1, p. 79. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 10 set. 2024.

⁴⁴ “Art. 37. É vedada a utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL nas transações por adesão e na transação individual simplificada”.

3.2 Cálculo do Aproveitamento do Prejuízo Fiscal na Transação Tributária

A operacionalização e o cálculo do aproveitamento de prejuízo fiscal na transação tributária envolvem etapas complexas, que dependem da apuração precisa dos resultados financeiros e fiscais das empresas, além de seguir o disposto nas normas regulamentadoras retro mencionadas.

O ponto de partida para a utilização do prejuízo fiscal é a determinação do prejuízo contábil, que adota como referência o balanço contábil da sociedade empresária. Nesse sentido, traz-se a lição de Marcos Joaquim Gonçalves Alves e Alan Flores Viana quanto ao procedimento de apuração do prejuízo fiscal:

“A partir desse referencial e da apuração do total de receitas do exercício financeiro, realiza-se o encontro de contas com as despesas e custos da sociedade empresária, conforme determinado pela Lei nº 6.404/1976. Se deste encontro apurar-se um resultado negativo, haverá o prejuízo contábil. Por sua vez, a apuração do prejuízo fiscal adotará como referência para a aplicação da legislação tributária o mesmo balanço contábil da sociedade empresária, interpretando o seu conteúdo de acordo com a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica. Com este referencial, se a apuração do Lucro Real da sociedade empresária for negativa, teremos o prejuízo fiscal”.⁴⁵

Após a apuração do lucro real (aqui importa seu resultado negativo), aplica-se o limite de compensação de 30%, utilizado para calcular a parcela máxima do prejuízo fiscal que pode ser compensada em cada período.

Na transação tributária, o cálculo do aproveitamento do prejuízo fiscal é adaptado às condições específicas do acordo. Por exemplo, no caso de débitos inscritos na dívida ativa, a PGFN considera a classificação do crédito tributário (como de difícil recuperação ou irrecuperável) e a capacidade de pagamento do contribuinte para determinar a proporção dos prejuízos fiscais que podem ser utilizados na quitação. Nessa aplicação, o valor do prejuízo fiscal é convertido em um equivalente monetário, geralmente com base na alíquota aplicável ao IRPJ (15% a 25%) e à CSLL (9%), ajustando-se conforme a natureza do crédito tributário e os termos da transação, como será visto a seguir.

⁴⁵ ALVES, Marcos Joaquim Gonçalves; VIANA, Alan Flores. Prejuízo fiscal como meio de pagamento da transação tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). Transação tributária: obra atualizada considerando a Lei nº 14.375 de 2022. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p.51.

3.2.1 Exemplo prático da utilização do prejuízo fiscal como pagamento em transações tributárias

Como já citado, o aproveitamento do prejuízo fiscal como forma de quitação de débitos, na transação tributária, é realizado por meio de um cálculo que converte o montante acumulado de prejuízos fiscais em um valor equivalente de crédito tributário. Esse valor é obtido com base nas alíquotas aplicáveis ao IRPJ e à CSLL, seguindo as diretrizes da Lei da Transação e da Portaria PGFN nº 6.757/2022, que detalham as condições e limites para essa operação.

Para o IRPJ, conforme estabelecido no artigo 3º da Lei 9.249/1995⁴⁶, aplica-se a alíquota geral de 15% sobre o lucro real, com um adicional de 10% aplicado à parcela do lucro que exceder R\$ 20.000 por mês, resultando em uma alíquota total de até 25%. Já a CSLL, com base no artigo 3º da Lei nº 7.689/1988⁴⁷, possui uma alíquota de 9% para a maioria das atividades econômicas, podendo ser maior para determinados setores, como o financeiro. A soma das alíquotas gerais de IRPJ (25%) e CSLL (9%) resulta em uma alíquota combinada de 34%, utilizada para calcular o valor do crédito gerado pelo prejuízo fiscal.

Para exemplificar, suporemos que uma empresa tenha um débito inscrito na dívida ativa da União de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais). Após uma transação tributária, descontos aplicados resultam em um saldo de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais). A lei permite que até 70% desse saldo, ou R\$ 700.000,00 (setecentos mil reais), seja quitado com créditos de prejuízo fiscal. Para isso, a empresa precisará comprovar prejuízos fiscais acumulados suficientes para gerar o equivalente a R\$ 700.000,00 (setecentos mil reais) em crédito fiscal.

- Valor necessário para quitação com prejuízo fiscal: R\$ 700.000
- Alíquota combinada do IRPJ e CSLL: 34%

⁴⁶ “Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.

§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento. (Redação dada pela Lei 9.430, de 1996)”.

⁴⁷ “Art. 3º A alíquota da contribuição é de:

III - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas. (Incluído pela Lei nº 13.169, de 2015) (Produção de efeito) (Vide ADIN 5485)”.

- Montante de prejuízo fiscal necessário: $R\$ 700.000 \div 0,34 = R\$ 2.058.824$

Portanto, a empresa precisa comprovar um total de R\$ 2.058.824 (dois milhões, cinquenta e oito mil, oitocentos e vinte e quatro reais) em prejuízo fiscal acumulado para quitar os R\$ 700.000 do saldo com créditos fiscais. Os 30% restantes do saldo da dívida - R\$ 300.000 (trezentos mil reais) devem ser pagos em espécie, conforme os termos do acordo.

3.3 Controvérsias e desafios legais da aplicação do prejuízo fiscal em transações tributárias

A utilização do prejuízo fiscal como forma de pagamento em transações tributárias, embora inovadora e benéfica para contribuintes e para o Fisco, tem gerado controvérsias tanto no âmbito jurídico quanto no operacional. Críticos discutem se sua utilização como pagamento em transações pode ser interpretada como uma forma indireta de renúncia fiscal, especialmente em casos onde os prejuízos compensados representem montantes significativos, reduzindo a arrecadação futura sem a devida análise de impacto. Nesse sentido, cabe destacar a lição de Gabriella Alencar Ribeiro, que destaca a impossibilidade de se considerar a transação como renúncia fiscal:

“A grande dificuldade em conceituar a transação como renúncia de direitos é que essa equivale à renúncia de receita e esbarra no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que prevê que a concessão de incentivo ou benefício deve estar acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias e demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita ou está acompanhada de medidas de compensação (...)

(...) No entanto, é impossível entender que a transação é renúncia de direitos, dado que apesar de também se relacionar à indisponibilidade de bens públicos, a transação não está acompanhada de medidas compensatórias, pois não é obrigatório que a redução de estimativa implique redução de dotação orçamentária.

(...) Ademais, a renúncia também não exige a vontade de ambas as partes, que é requisito da transação, apenas o interesse de previsão pública e o preenchimento dos requisitos do art. 14 da LRF.

(...) Inclusive, é previsto no art. 3º da Lei Complementar nº 174/2020 que a “transação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública não caracteriza renúncia de receita para fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000”.⁴⁸

Outra controvérsia já mencionada neste trabalho é em relação à atribuição da capacidade de pagamento do contribuinte e a classificação dos créditos tributários como de difícil recuperação ou irrecuperáveis, que é uma condição necessária para a utilização de prejuízo fiscal como pagamento. A falta de critérios claros e objetivos para essa classificação pode resultar em atribuição de capacidade alheia à real situação da empresa, o que, conseqüentemente, poderá resultar no aumento da litigiosidade – resultado contrário à vontade de ambas as partes.

O capítulo II da Portaria 6.757/2022 dispõe sobre os parâmetros para mensuração do grau de recuperabilidade das dívidas sujeitas à transação, sobretudo em seus arts. 19 a 21, *in verbis*:

“Art. 19. Serão observados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia os seguintes parâmetros, isolada ou cumulativamente, para a celebração de transação:

- I - o tempo em cobrança;
- II - a suficiência e liquidez das garantias associadas aos débitos;
- III - a existência de parcelamentos, ativos ou rescindidos;
- IV - a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais;
- V - o custo da cobrança administrativa e judicial;
- VI - o histórico de parcelamentos dos débitos;
- VII - o tempo de suspensão de exigibilidade por decisão judicial; e
- VIII - a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo.

Art. 20. A situação econômica dos contribuintes será mensurada a partir da verificação das informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas à Administração Tributária Federal ou aos demais órgãos da Administração Pública.

Art. 21. A capacidade de pagamento será uniforme no âmbito da Administração Tributária Federal, decorre da situação econômica do contribuinte e será calculada de forma a estimar se o

⁴⁸ RIBEIRO, Gabriella Alencar. Transação tributária: Renúncia de direitos ou concessões mútuas? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). Transação tributária: obra atualizada considerando a Lei nº 14.375 de 2022. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 156-158.

sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos”.⁴⁹

Entretanto, a simples mensuração da situação econômica através das informações prestadas pelo contribuinte não se faz suficiente: não há uma metodologia clara de aferição desses parâmetros prevista em lei, de maneira a fornecer segurança jurídica ao contribuinte que está transacionando seus débitos. Ana Livia Bisson e Carlos Roberto Occaso expõem quais os problemas causados ao contribuinte diante dessa omissão:

“Diante das possíveis informações mensuradas pela PGFN tais como receita bruta, balanço patrimonial e volume de operações de compra e venda ou prestação de serviços, a primeira questão que deve ser analisada é a eventual utilização de origens duplicadas, isto é, fontes utilizadas mais de uma vez na mesma metodologia, como se pudessem ser somadas no resultado da Capag.

Outras informações como os bens e direitos declarados são utilizados como parâmetro para a mensuração da Capag, todavia, fato é que tais fontes apresentam uma capacidade de pagamento irreal, como se pudessem compor recursos para o pagamento de dívidas, quando, muitas vezes, são indispensáveis ao contribuinte e efetivamente não podem ser alienados para fins de pagamento dos débitos tributários, sob pena de implicar simplesmente na liquidação das suas atividades.

Como várias fontes muitas vezes são somadas e utilizadas dentro de uma metodologia com parâmetros conjugados, acaba por refletir uma capacidade de pagamento que não condiz com a realidade. Como resultado, é apresentado ao contribuinte a Capag através de um valor que será desembolsado em um período de 60 meses, somente para pagamento das parcelas das transações, sem levar em consideração compromissos com tributos correntes, outras dívidas ou despesas correntes.

É certo que a transação deve ser formalizada de maneira menos gravosa também para a Fazenda Pública, porém, a falta de previsão legal e de uma estrutura adequada que delibere sobre a real capacidade de pagamento do contribuinte faz com que ocorram as distorções mencionadas, além de gerar novos embates entre contribuintes e o Fisco, nos numerosos pedidos de revisão de Capag”.⁵⁰

Mensurada a capacidade de pagamento do contribuinte, este poderá apresentar pedido de revisão em caso de discordância, nos termos do art. 27 da Portaria 6.757/2022. No entanto, o que se vê na realidade é a frequente rejeição dessas solicitações pela PGFN, sob fundamentos explicitados por Rodrigues e Burati ao portal Conjur:

⁴⁹ BRASIL. Portaria PGFN nº 6.757/2022. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 01 de agosto de 2022. Seção 1, p. 79. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 10 set. 2024.

⁵⁰ BISSON, Ana Livia; OCCASO, Carlos Roberto. Transação tributária: os problemas do rating do devedor calculado pela PGFN. JOTA, 15 set. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/transacao-tributaria-os-problemas-do-rating-do-devedor-calculado-pela-pgfn>. Acesso em: 28 jan. 2025.

“É comum que os Procuradores, em suas decisões, afirmem:

- a) A PGFN desenvolveu métodos específicos para calcular a capacidade de pagamento de cada contribuinte, considerando o regime tributário, porte e situação cadastral. Existem quatro abordagens distintas para pessoas jurídicas e uma para pessoas físicas;
- b) A capacidade de pagamento é calculada com base em dez variáveis (V1 a V10), que abrangem pagamentos, rendimentos, impostos, notas fiscais, receita bruta, débitos, garantias, veículos e aquisições imobiliárias do contribuinte;
- c) As metodologias consideram informações fornecidas pelo contribuinte ou terceiros, além de informações sobre a gestão da dívida ativa da União;
- d) Métricas financeiras como liquidez corrente, liquidez geral, relação entre endividamento e geração operacional de caixa (Ebitida) ou outras não são levadas em consideração;
- e) O estabelecimento de critérios para avaliar a capacidade de pagamento é uma prerrogativa administrativa da PGFN, e esses critérios são aplicados de forma igualitária a todos os contribuintes; e
- f) O Procurador da Fazenda não tem a autoridade para criar uma nova metodologia específica para um solicitante, uma vez que isso violaria o princípio da impessoalidade. Ele só pode revisar a metodologia se erros nos dados coletados pelo sistema e componentes da fórmula da Capag forem identificados”.⁵¹

Portanto, faz-se necessário o aprimoramento legislativo quanto à definição de critérios claros para mensurabilidade da capacidade de pagamento dos contribuintes, restringindo o campo de discricionariedade das autoridades fazendárias, de maneira a evitar a busca ao Judiciário pelas empresas para requerer a reclassificação.

Ademais, existe desafio operacional quanto à gestão dos registros contábeis pelos contribuintes e a fiscalização realizada pela RFB. A fiscalização desses ativos é realizada pela RFB, por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), enquanto o acompanhamento do prejuízo fiscal é restrito ao Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Lucro Inflacionário (Sapli), ferramenta disponível apenas para a RFB e inacessível aos contribuintes. Embora a legislação exija que os contribuintes mantenham suas obrigações acessórias em conformidade com as normas tributárias, a prática revela dificuldades decorrentes da complexidade do sistema fiscal, bem como da inércia da RFB na validação dos valores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL declarados no Lalur. Dessa forma, a

⁵¹ RODRIGUES, Edilton Henrique; BURATI, Aguinaldo Matheus Alves. Transação tributária, Capag e incertezas com a Fazenda Nacional. Consultor Jurídico, 18 ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-18/rodrigues-burati-transacao-tributaria-capag-incertezas/>. Acesso em: 28 jan. 2025.

RFB aguarda o transcurso de cinco anos para validação tácita desses valores, evidenciando a falta de eficiência por parte do órgão em tais operações.⁵²

Nesse sentido, a recorrente validação tácita desses créditos após cinco anos de sua declaração pode gerar incertezas quanto à efetividade das transações tributárias que utilizam os ativos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, comprometendo a segurança jurídica dos acordos firmados. Dessa forma, fica evidente que a inclusão do prazo de 5 (cinco) anos para análise de tais ativos no art. 11, §10º da Lei nº 13.988/2020 representa um avanço, mas ainda não elimina completamente os entraves operacionais e estruturais.

Ademais, Alves e Viana expõem a disparidade entre a postura colaborativa da PGFN, responsável por implementar a transação tributária com resultados positivos, e a resistência à mudança do paradigma punitivo por parte da RFB, o que destaca a necessidade de maior alinhamento entre os órgãos subordinados ao Ministérios da Economia. Dessa forma, defendem que o estímulo à transação tributária promovido pelo Ministério da Economia demanda que o paradigma colaborativo já adotado pela PGFN, com resultados expressivos em arrecadação, seja também seguido pela RFB, especialmente após adquirir competência para celebrar acordos individuais sobre créditos em contencioso administrativo fiscal, conforme alterações introduzidas pela Lei nº 14.375/2022. Nesse sentido:

“A coerência desta política fiscal poderá trazer ainda mais resultados históricos e positivos para a arrecadação tributária. Na medida em que esta coerência também implica na utilização de novos instrumentos para a celebração de acordos de transação tributária, a exemplo da utilização do ativo prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL como meio de pagamento do saldo transacionado, certamente estamos diante de uma importante mudança do atual paradigma. Afinal, a transação tributária se refere a concessões mútuas e à recuperação de empresas que possuem capacidade limitada de pagamento de seu estoque de dívida tributária. Desconsiderar um ativo que não é procedimentalmente tratado pela RFB para poder atingir ambos os objetivos

⁵² ALVES, Marcos Joaquim Gonçalves; VIANA, Alan Flores. Prejuízo fiscal como meio de pagamento da transação tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). Transação tributária: obra atualizada considerando a Lei nº 14.375 de 2022. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 58.

parece ser uma saída importante para a manutenção e atingimento de novos recordes históricos na cobrança da dívida ativa”.⁵³

Essas controvérsias refletem a complexidade da utilização do prejuízo fiscal em transações tributárias e evidenciam a necessidade de um equilíbrio cuidadoso entre os interesses dos contribuintes e do Fisco. Para enfrentar essas questões, sugere-se o já mencionado aperfeiçoamento normativo no que se refere à definição de critérios objetivos para a mensuração da capacidade de pagamento dos contribuintes. A inclusão de uma base legal sólida, que determine de forma padronizada os indicadores e os limites para avaliação da capacidade de pagamento, poderia evitar distorções quanto à apresentação de valores de capacidade contributiva que não refletem a realidade econômica das empresas, reduzindo, conseqüentemente, a litigiosidade e garantindo maior segurança jurídica aos contribuintes.

Outro aspecto essencial é a modernização da gestão e fiscalização dos registros de prejuízo fiscal pela Receita Federal do Brasil (RFB). Atualmente, a inacessibilidade pelos contribuintes ao Sapli, utilizado exclusivamente pela RFB, gera uma assimetria de informações, dificultando o acompanhamento e validação desses ativos. A criação de uma plataforma integrada e transparente, que permita tanto ao Fisco quanto aos contribuintes acessarem e verificarem os registros de forma eficiente, poderia trazer maior agilidade aos processos de transação tributária. Além disso, o estabelecimento de prazos reduzidos para validação desses créditos, em substituição ao atual prazo de cinco anos, reforçaria a previsibilidade e a confiança nos acordos firmados.

3.4 Benefícios dos institutos para a gestão empresarial e arrecadação tributária

A utilização do prejuízo fiscal como forma de pagamento em transações tributárias representa uma estratégia financeira e operacional vantajosa para as empresas, oferecendo benefícios significativos, como a redução de passivos tributários, a melhoria da liquidez e o fortalecimento da sustentabilidade econômico-financeira.

⁵³ ALVES, Marcos Joaquim Gonçalves; VIANA, Alan Flores. Prejuízo fiscal como meio de pagamento da transação tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). Transação tributária: obra atualizada considerando a Lei nº 14.375 de 2022. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 59.

Essa prática permite que as empresas convertam prejuízos fiscais acumulados, que seriam utilizados apenas para compensar lucros futuros, em créditos tributários aplicáveis na quitação de débitos fiscais. Isso se torna especialmente relevante em casos de passivos inscritos em dívida ativa ou em litígio administrativo e judicial, onde multas e juros muitas vezes elevam substancialmente o valor total devido.

Dessa forma, a redução desses passivos por meio do uso do prejuízo fiscal não só alivia a pressão financeira, mas também melhora a posição patrimonial da empresa, reduzindo sua exposição a contingências tributárias que poderiam comprometer seu balanço.

Além disso, a preservação da liquidez empresarial é um dos maiores benefícios dessa prática. Ao utilizar créditos de prejuízo fiscal em vez de recursos financeiros imediatos para quitar débitos tributários, as empresas conseguem direcionar seus recursos disponíveis para outras áreas essenciais, como o capital de giro, a expansão das operações ou a quitação de obrigações com fornecedores e colaboradores. A soma da necessidade de realocação dos recursos – decorrente das dificuldades econômicas enfrentadas pelo contribuinte – somada ao longo tempo necessário para resolução de litígios judiciais relacionados à cobrança da dívida ativa, torna o uso do prejuízo fiscal e base negativa de CSLL uma estratégia eficiente não apenas na recuperação dos créditos tributários, mas também na preservação do contribuinte enquanto fonte produtiva da economia⁵⁴.

Essa preservação de liquidez é crucial em momentos de crise econômica ou recuperação financeira, quando a estabilidade e a flexibilidade operacionais são indispensáveis para a continuidade dos negócios.

Tal prática transcende os benefícios financeiros imediatos e reforça a competitividade das empresas no longo prazo. A regularização fiscal melhora a credibilidade e a atratividade da empresa no mercado, fortalecendo relações com investidores e parceiros comerciais. Assim, a utilização do prejuízo fiscal como pagamento em transações tributárias não apenas ajuda as empresas a enfrentarem desafios financeiros, mas também promove a sustentabilidade e a competitividade em um ambiente econômico cada vez mais dinâmico e desafiador.

⁵⁴ ALVES, Marcos Joaquim Gonçalves; VIANA, Alan Flores. Prejuízo fiscal como meio de pagamento da transação tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). Transação tributária: obra atualizada considerando a Lei nº 14.375 de 2022. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 54.

Exemplo prático que ilustra os benefícios elencados acima é o acordo recentemente firmado pela Gol, divulgado pelo portal Folha de São Paulo em 2 de janeiro de 2025. Nesse acordo, a dívida tributária da empresa foi reduzida de R\$ 5,5 bilhões para R\$ 1,6 bilhões⁵⁵, representando uma significativa diminuição do passivo fiscal. Conforme informado pela empresa ao portal, o acordo prevê o parcelamento dos débitos, somado à aplicação de descontos sobre multas, juros e encargos e a possibilidade de abatimento de parte do saldo devedor com prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, diminuindo ainda mais o montante a ser pago a depender do valor do resultado negativo apurado pela empresa nos anos anteriores.

Por outro lado, a utilização do prejuízo fiscal como forma de pagamento em transações tributárias tem efeitos significativos na eficiência arrecadatória do Fisco, ao introduzir um mecanismo que equilibra a viabilidade econômica do contribuinte e o interesse arrecadatório do Estado, permitindo que créditos tributários classificados como de difícil recuperação ou irrecuperáveis sejam recuperados de maneira mais célere e com menor custo operacional, contribuindo diretamente para a melhoria da gestão da dívida ativa.

Um dos principais impactos dessa ferramenta é a capacidade de reduzir o estoque de débitos tributários acumulados. A inclusão da possibilidade de utilização desse instituto aumenta a adesão aos programas de regularização fiscal e reduz o volume de execuções fiscais, descongestionando o sistema de cobrança e liberando recursos do Fisco para focar em débitos mais estratégicos ou de maior potencial arrecadatório.

Além disso, a possibilidade de utilizar prejuízos fiscais agrega previsibilidade ao fluxo de caixa do governo, pois transforma créditos tributários de baixa recuperabilidade em receita efetiva, ainda que de forma parcial. Esse efeito é ampliado pelo fato de que a transação tributária, ao incluir limites e critérios objetivos para a aplicação de prejuízos fiscais, reduz a incerteza sobre o retorno financeiro das negociações, permitindo um planejamento mais eficiente das receitas públicas. Assim, o Estado pode alocar melhor seus recursos para atender às demandas sociais e econômicas, fortalecendo sua capacidade de execução orçamentária.

⁵⁵ **FOLHA DE S.PAULO.** Gol faz acordo com Receita Federal e reduz dívida de R\$ 55 bi para R\$ 16 bi. *Folha de S.Paulo*, 12 jan. 2025. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2025/01/gol-faz-acordo-com-receita-federal-e-reduz-divida-de-r-55-bi-para-r-16-bi.shtml>. Acesso em: 17 jan. 2025.

Por fim, cabe destacar a brilhante frase trazida por Alves e Viana, em que se questiona:

“O que o Estado escolhe: manter uma escrituração não utilizável enquanto observa a sociedade empresária produtiva intensificar sua crise econômica, ou ceder a utilização destes ativos que não significam renúncia fiscal para que instrumentalizem o pagamento do passivo tributário que impede o soerguimento do contribuinte?”⁵⁶.

Pelo que se tem visto, a Fazenda Nacional cada vez mais tem reconhecido a importância do uso de prejuízos fiscais como parte das transações tributárias não apenas melhora na eficiência arrecadatória, mas também como uma contribuição para um sistema tributário mais equilibrado e moderno, o que favorece não somente a relação fisco-contribuinte, mas também a supremacia do interesse público.

⁵⁶ ALVES, Marcos Joaquim Gonçalves; VIANA, Alan Flores. Prejuízo fiscal como meio de pagamento da transação tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). Transação tributária: obra atualizada considerando a Lei nº 14.375 de 2022. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 60.

CONCLUSÃO

A utilização do prejuízo fiscal como pagamento em transações tributárias demonstrou-se um importante avanço no contexto fiscal brasileiro, evidenciando sua relevância para a gestão empresarial e a eficiência arrecadatória. Regulamentada inicialmente pela Lei nº 13.988/2020 e posteriormente aprimorada pela Lei nº 14.375/2022, essa prática possibilita a quitação parcial de débitos tributários por meio da compensação de prejuízos fiscais acumulados, agregando valor tanto ao planejamento tributário das empresas quanto à modernização da administração tributária.

No âmbito da gestão empresarial, o prejuízo fiscal revela-se uma ferramenta estratégica para empresas que buscam alinhar suas obrigações tributárias à sua realidade econômica. A compensação com prejuízo fiscal permite que empresas em dificuldade financeira utilizem saldos acumulados, frequentemente inativos, para reduzir passivos tributários de maneira significativa. Isso tem impacto direto na sustentabilidade econômica, preservando a liquidez, permitindo a continuidade das operações e fortalecendo a capacidade competitiva no mercado. Empresas em recuperação judicial, por exemplo, encontram nesse mecanismo uma oportunidade para reestruturar dívidas tributárias, integrando a transação tributária aos seus planos de reestruturação financeira e evitando medidas coercitivas que poderiam comprometer sua viabilidade.

Já na perspectiva da eficiência arrecadatória, o instituto apresenta benefícios notáveis para o Fisco. A possibilidade de negociar débitos considerados de difícil recuperação ou irrecuperáveis, com o uso de prejuízo fiscal e bases negativas de CSLL, viabiliza a recuperação de créditos tributários que de outra forma poderiam se perder, como em casos de insolvência ou prolongados litígios. Além disso, o abatimento de até 70% do saldo devedor com prejuízos fiscais, conforme estabelecido na legislação, incentiva contribuintes a aderirem à regularização fiscal, promovendo maior conformidade tributária e reduzindo a litigiosidade.

A relação entre o uso do prejuízo fiscal na transação tributária e a gestão empresarial eficiente reflete-se na capacidade das empresas de equilibrar sua carga tributária sem comprometer recursos financeiros que poderiam ser alocados para investimentos ou operações estratégicas. Por outro lado, o Fisco, ao recuperar valores antes considerados de difícil arrecadação, ganha maior previsibilidade em suas receitas e reduz custos administrativos e judiciais, alinhando-se aos princípios de economicidade e eficiência previstos no artigo 37 da Constituição Federal.

A análise dos programas de regularização tributária, como o Pert (Programa Especial de Regularização Tributária), exemplifica a eficácia dessa abordagem. Esses programas possibilitaram não apenas a regularização de débitos com o uso de prejuízo fiscal, mas também demonstraram como a flexibilização das condições de pagamento pode estimular a adesão dos contribuintes e maximizar a arrecadação. O uso do prejuízo fiscal nessas negociações mostra como a legislação pode ser adaptada para promover a sustentabilidade econômica e fiscal, reduzindo passivos sem desconsiderar os limites e interesses da administração tributária.

Outros pontos abordados no estudo foram os desafios e controvérsias legais envolvendo a aplicação do prejuízo fiscal em transações tributárias, como a limitação de 70% do saldo devedor e a falta de critérios claros para mensuração da capacidade de pagamento do contribuinte. Além disso, abordou-se a ausência de parâmetros objetivos, aliada à gestão ineficiente dos registros contábeis e à validação tardia de créditos pela Receita Federal do Brasil (RFB), e como tais fatores comprometem a segurança jurídica e a efetividade dos acordos firmados.

Com isso, demonstrou-se como se faz essencial o aprimoramento normativo que estabeleça metodologias padronizadas para avaliação da capacidade contributiva, bem como a modernização dos sistemas de acompanhamento e fiscalização, promovendo maior transparência e agilidade. Com tais medidas, a utilização do prejuízo fiscal pode consolidar-se como um instrumento estratégico, potencializando a regularização tributária, reduzindo a litigiosidade e contribuindo para um ambiente fiscal mais justo e eficiente.

Por fim, o estudo conclui que a utilização do prejuízo fiscal como pagamento em transações tributárias representa um mecanismo de convergência entre os interesses públicos e privados. Para o Fisco, a recuperação de créditos reforça a eficiência e modernização da gestão fiscal, enquanto para os contribuintes, o instrumento viabiliza o cumprimento das obrigações fiscais sem comprometer a saúde financeira das empresas. Essa dinâmica equilibra os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, contribuindo para a construção de um sistema tributário mais eficiente, justo e alinhado às necessidades da economia moderna. Consolidar e aprimorar a aplicação desse instituto é um passo essencial para fortalecer a relação entre o Estado e os contribuintes, promovendo um ambiente de maior estabilidade e conformidade fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Marcos Joaquim Gonçalves; VIANA, Alan Flores. **Prejuízo fiscal como meio de pagamento da transação tributária.** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). **Transação tributária: obra atualizada considerando a Lei nº 14.375 de 2022.** Belo Horizonte: Fórum, 2023..

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. **Das vantagens da opção pela transação.** In: *Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020.* Edição 2023.

BISSON, Ana Lúvia; OCCASO, Carlos Roberto. **Transação tributária: os problemas do rating do devedor calculado pela PGFN.** JOTA, 15 set. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/transacao-tributaria-os-problemas-do-rating-do-devedor-calculado-pela-pgfn>. Acesso em: 28 jan. 2025.

BOEING, Ana Paula Sabetzki. **Enfim, uma esperança para a transação tributária: uma breve análise da Lei n. 13.988/2020.** Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná, Curitiba, n. 11, pp. 177-222, 2020.

BRASIL. Código Tributário Nacional: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Institui o Código Tributário Nacional e dá outras providências.** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. **Regulamenta a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e das Contribuições para a Seguridade Social.** Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 nov. 2018. Seção 1, p. 33. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026. Acesso em: 10 set. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e nº 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e nº 9.841, de 5 de outubro de 1999.** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. **Regula a recuperação judicial, a recuperação extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária.** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 9 fev. 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários e dá outras providências.** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. **Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste – REPENEC e dá outras providências.** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 14 jun. 2010. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112249.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015. **Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis nº 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências..** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 9 dez. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113202.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017. **Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 25 out. 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113496.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. **Dispõe sobre a transação tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 10 set. 2024.

BRASIL. Lei nº 14.112, de 24 de dezembro de 2020. **Altera as Leis nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, e nº 10.522, de 19 de julho de 2002, para aperfeiçoar o processo de recuperação judicial, a recuperação extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, e dá outras providências.** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 24 dez. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/114112.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 14.375, de 29 de junho de 2022. **Altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre a transação tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/L14375.htm. Acesso em: 10 set. 2024.

BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. **Institui a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências.** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 16 dez.

1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. **Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências.** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 21 jun. 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9065.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. **Institui o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS e dá outras providências.** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 11 abr. 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017. **Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 5 jan. 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/mpv/mpv766.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019. **Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica.** Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023. **Dispõe sobre transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e de pequeno valor.** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 14 dez. 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=135260>. Acesso em: 17 jan. 2025.

BRASIL. Portaria PGFN nº 6.757/2022. **Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS.** Diário Oficial da União, Brasília, DF, 01 de agosto de 2022. Seção 1, p. 79. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 10 set. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017. **Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Diário Oficial da União: Brasília, DF, 16 mar. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 17 jan. 2025.

COSTA, Regina H. **Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional**. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. p.113. ISBN 9786553627499. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627499/>. Acesso em: 28 jan. 2025.

COUTINHO, Danylo Almeida Magalhães. **A capacidade de pagamento na transação tributária federal**. Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ano XII, n. 1, p. 109-134, 2024.

GABRIELLI, Guilherme Augusto Gonçalves; PINTO, Leonardo José Seixas. **Análise da receita tributária diferida derivada de prejuízos fiscais na base de cálculo do irpj e no pagamento de dividendos**. Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI, v. 6, n. 1, 2019. Disponível em: <https://revistas.ufpi.br/index.php/gecont/article/view/7706>. Acesso em: 18 jan. 2025

MENEZES, Daniel Telles de. **Possibilidades jurídicas para uma transação tributária mais ousada**. Revista da PGFN, 2005. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-xi-numero-i-2021/pgfn_11-1_05_possibilidades-juridicas.pdf. Acesso em: 18 jan. 2025

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

RIBEIRO, Gabriella Alencar. **Transação tributária: Renúncia de direitos ou concessões mútuas?** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). **Transação tributária: obra atualizada considerando a Lei nº 14.375 de 2022**. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

RODRIGUES, Edilton Henrique; BURATI, Aguinaldo Matheus Alves. **Transação tributária, Capag e incertezas com a Fazenda Nacional**. Consultor Jurídico, 18 ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-18/rodriguese-burati-transacao-tributaria-capag-incertezas/>. Acesso em: 28 jan. 2025.

SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. **Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios**. Revista da PGFN, v. 11, n. 1, p. 105 – 132, jan./jun. 2021. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/pgfn_11-1_completo.pdf#page=105. Acesso em: 18 jan. 2025

VETTORATO, Gustavo; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. **Transparência tributária e eficiência arrecadatária: análise de dados empíricos**. Revista de Direito Brasileira, v. 27, n. 10, p. 92-111, 2021.