

MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA

RENÚNCIA DE RECEITA - DÍVIDA ATIVA

PROCESSO N° : 80413/21
ASSUNTO : CONSULTA
ENTIDADE : CÂMARA MUNICIPAL DE CURITIBA
INTERESSADO : CÂMARA MUNICIPAL DE CURITIBA, LEÔNIDAS EDSON KUZMA
RELATOR : CONSELHEIRO FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES

ACÓRDÃO N° 2474/22 - TRIBUNAL PLENO

EMENTA: Consulta – Mediação Tributária, nos termos da lei, deve ser procedida por transação, instituto previsto pelo CTN como forma de extinção de obrigação fiscal – A lei deve estabelecer os pressupostos, as condições e o agente competente para realizar a transação – se a lei que prever a realização de transação tributária possibilitar atos de renúncia fiscal, entendida como qualquer redução do montante de receita prevista como decorrência da incidência regular na norma jurídica tributária, deverão ser estimados os impactos correspondentes na Lei de Diretrizes Orçamentárias, de forma a atender ao que prescreve o artigo 14 da LRF – o agente competente para a celebração da transação deve ser estatuído em lei, nos termos do artigo 171 do CTN.

1 DO RELATÓRIO

Tratam os autos de Consulta formulada pela Câmara Municipal de Curitiba, por seu Presidente Sr. Leônidas Edson Kuzma, acerca de aspectos relacionados à instituição legislativa de mediação tributária, para fins de recebimento, ainda que parcial, de débitos tributários considerados inexequíveis.

As questões formuladas foram as seguintes:

- 1) Considerando que a maioria dos processos são inexequíveis e a chance de rever os valores são ínfimas, acarretado em perda de valores para o Município, a instituição da mediação tributária, com a possibilidade de rever os valores ainda de seja reduzido seria mesmo assim considerado renúncia de receita? Necessita estudo de impacto orçamentário?
- 2) É constitucional e viável instituir a Mediação Tributária, sem designar a autoridade competente para tanto, porém estipulando que caberá ao Poder Executivo regulamentar a matéria, visto que é vedado ao Poder Legislativo iniciar projetos de Lei que criem obrigações para órgãos de outros poderes?

O Despacho n° 184/2021 – GCFAMG (peça 08), determinou a intimação do Consulente para apresentar parecer tratando dos questionamentos formulados, nos termos exigidos pelo artigo 311 do RITCE/PR, sob pena de não conhecimento do feito.

A Câmara Municipal de Curitiba encaminhou então o Parecer-Consulta n° 03/2021-PROJURIS (peças 18), cujo opinativo defende a inaplicabilidade do artigo 14 da LRF às transações, que em seu entendimento, não configuraria renúncia de receita.

Quanto ao segundo questionamento, a manifestação instrutiva sustentou que, sendo a matéria tributária de iniciativa concorrente dos Chefes do Poder Executivo e dos membros do Poder Legislativo, mas privativa do Chefe do Poder Executivo a iniciativa para proposição de leis que afetem a organização administrativa, não haveria impedimento para que a designação da autoridade competente para a mediação tributária venha a se dar por regulamento.

O Despacho nº 236/2021 – GCFAMG (peça 23) recebeu a consulta, remetendo os autos à Supervisão de Jurisprudência e Biblioteca-SJB que, na Informação nº 30/2021 (peça 24), indicou precedentes deste Tribunal que tangenciaram a matéria sem responder especificamente às questões formuladas.

A Coordenadoria-Geral de Fiscalização registrou a inexistência de impactos sobre sistemas ou fiscalizações decorrentes da resposta a ser oferecida, nos termos do Despacho nº 505/21 – CGF (peça 26).

Submetido à apreciação técnica, recebeu a Instrução 3558/21-CGM (peça 27), na qual a unidade técnica corroborou na íntegra o parecer do consultante. Assim, opinou que a transação tributária não se caracteriza como modalidade de renúncia de receita, não estando sujeita, portanto, à imposição legal de apresentação de estimativa de impacto financeiro para sua instituição. Quanto à designação de autoridade competente, por meio do exercício do Poder Regulamentar conferido à Administração Pública para editar atos gerais para complementar leis e possibilitar sua efetiva aplicação, manifestou entendimento no sentido de não haver óbice para que a designação de autoridade competente para a mediação tributária se dê por regulamento e/ou decreto, desde que em plena conformidade com as delimitações da lei autorizativa.

O Ministério Público de Contas, no Parecer nº 100/22-PGC (peça 28), manifestou-se pelo conhecimento da Consulta, e resposta nos termos do parecer jurídico local, ratificado pela instrução.

2 DA FUNDAMENTAÇÃO E VOTO

A consulta preenche os requisitos disciplinados no art. 311 do Regimento Interno desta Corte de Contas – legitimidade do consultante, objetividade dos quesitos, pertinência temática, prévia submissão à assessoria local e abstração mantendo-se o juízo de admissibilidade inicialmente exarado.

No mérito, não podem ser acompanhadas no todo as conclusões do Parecer colacionado pelo Consultante, assim apresentadas:

- 1) Questão nº 1:
 - a. A mediação é a técnica, que, mediante concessões mútuas, resulta na transação.
 - b. O Art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que exige a estimativa do impacto orçamentário-financeiro, refere-se a incentivo ou benefício fiscal.

- c. O §1º do Art. 14 da LRF dispõe que a renúncia compreende “anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.
 - d. Inexiste classificação literal da transação como renúncia de receita.
 - e. Benefícios fiscais são concedidos pelo Estado como instrumentos de política fiscal.
 - f. A transação não é política de incentivo fiscal.
 - g. As limitações estabelecidas no art. 14 da LRF não se aplicam às transações e, por consequência, ao procedimento de mediação.
- 2) Questão nº 2:
- a. Iniciativa concorrente ao chefe do Executivo e membros do Legislativo em projetos de lei que versem sobre matéria tributária.
 - b. Possibilidade de parlamentar propor projeto de lei para regulamentar mediação tributária.
 - c. Iniciativa exclusiva do chefe do Executivo em projetos que afetam organização administrativa.
 - d. Designação de autoridade competente para a mediação tributária em lei de iniciativa parlamentar viola a separação dos poderes.
 - e. O Poder Regulamentar é a prerrogativa conferida à Administração Pública de editar atos gerais para complementar as leis e possibilitar sua efetiva aplicação.
 - f. Inexistência de impedimento para que a designação de autoridade competente para a mediação tributária se dê por regulamento.” (peça 18, p. 15)

Diversamente do entendimento defendido pelo consultante quanto ao alcance dos efeitos da mediação tributária, analisando detidamente o instituto, a doutrina e a jurisprudência sobre o tema, é imperioso reconhecer que, através da transação tributária pode e muitas vezes resta configurada situação de renúncia de receita da qual decorre impacto nas previsões orçamentarias e financeiras do ente público, exigindo o atendimento às medidas de transparência e equilíbrio fiscal previstas na LRF, nos termos que passo a expor.

2.1 MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MEIO PARA REALIZAÇÃO DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O primeiro questionamento do Consultante é se mediação tributária configura ou não renúncia de receita, para fins do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Premissa para responder à questão de forma consoante com os princípios constitucionais e as regras legais atinentes ao tema é estabelecer, como o fez o parecerista do consultante, que a mediação tributária¹, foi prevista como forma de resolução de conflitos pelo Novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/15, que em seu artigo 38, elenca entre os objetos passíveis de mediação: “Os casos em que a

¹ Instituto formalmente introduzido pelo novo Código de Processo Civil, [Lei nº 13.105/15](#), e cuja definição foi assim aposta pelo [Conselho Nacional de Justiça](#), “(...) é uma forma de solução de conflitos na qual uma terceira pessoa, neutra e imparcial, facilita o diálogo entre as partes, para que elas construam, com autonomia e solidariedade, a melhor solução para o conflito. Em regra, é utilizada em conflitos multidimensionais ou complexos. A Mediação é um procedimento estruturado, não tem um prazo definido e pode terminar ou não em acordo, pois as partes têm autonomia para buscar soluções que compatibilizem seus interesses e necessidades”.

controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União”.

De fato, o alto custo de acionar o Poder Judiciário, aliado à necessidade de se alcançar maior efetividade nas cobranças tributárias, especialmente em circunstâncias nas quais haja incerteza sobre o resultado do litígio judicial ou administrativo, ou nas quais pode ser grande o tempo necessário para a decisão final sobre o embate travado, prejudicando o ingresso de receitas necessárias ao bom funcionamento estatal, enseja a busca de soluções mais eficientes para tais conflitos².

Contudo, a Constituição Federal exige que as regras gerais de direito tributário, dentre as quais se incluem as que tratam da extinção do crédito tributário, devem ser estatuídas por intermédio de lei complementar – artigo 146, III, da CF/88 –, de modo que tal desiderato, a extinção do crédito fiscal, exige a utilização do instituto previsto no Código Tributário Nacional, qual seja, a transação fiscal, que é o resultado ao qual se pode chegar através dos procedimentos de mediação.

Por tal razão, é preciso estabelecer que o objeto da consulta deve ficar circunscrito ao instituto da transação tributária, resultado a que se objetiva chegar pela mediação, a qual se encontra prevista como modalidade de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN), sendo regulada pelo art. 171 do mesmo Código:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

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

O dispositivo autoriza que o Poder Público tributante regulamente por meio de lei, na qual devem ser estabelecidas as condições necessárias para tanto, a possibilidade de celebração de transação no âmbito tributário como forma de encerramento dos litígios, e conseqüente extinção do crédito tributário.

Dessa feita, a mediação a que se refere a consulta, somente pode ser entendida como a técnica, que, mediante concessões mútuas, resulta na transação tributária, esta juridicamente válida como forma de extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 171 do CTN.

2 Em similar sentido, defende GHILARDI: “Deste modo e primando pela boa-fé, a determinação de mediação em relação ao crédito fiscal, seja antes de ser ajuizado, quanto após seu ajuizamento, é possível e necessária com o firme propósito de estabelecer-se meios de pagamento do passivo fiscal, de maneira menos gravosa e respeitando-se a capacidade contributiva do contribuinte, gerando receita ao erário, reduzindo-se a inadimplência, contribuindo-se para a diminuição de processos que assolam o Judiciário e, sobretudo, reestabelecendo-se a paz social, com a solução do conflito.” GHILARDI, Alessandro de Rose. A mediação no âmbito dos executivos fiscais. Migalhas nº 5.398. Acesso em 20 de julho de 2022, in: <https://www.migalhas.com.br/depeso/311883/a-mediacao-no-ambito-dos-executivos-fiscais>

2.2 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E RENÚNCIA DE RECEITA

Os pressupostos para a utilização do instituto no âmbito tributário, constam do dispositivo legal, e são bem elucidados no estudo de Fábio Artigas GRILLO:

Considerada desde o ponto de vista material, a transação, como regra advinda da teoria geral desse instituto e extraída do Direito Privado (...) pressupõe, mesmo para fins tributários, a existência de três pressupostos essenciais, sendo eles: (i) a dúvida, incerteza, ou conflito já configurado; associados ao (ii) temor que essa situação gera para o contribuinte do ponto de vista de sua segurança jurídica; e, também, (iii) a vontade que os sujeitos integrantes da relação jurídica tributária tem de, mediante concessões mútuas e nos termos que a lei autorizadora vier a permitir, prevenir ou, desde logo, extinguir esse conflito real ou potencial.³

Partindo desse entendimento, é certo que o instituto da transação tributária não se confunde, *a priori*, com renúncia de receitas ou concessão de incentivos ou benefícios fiscais.

Nesse sentido o Supremo Tribunal Federal, ao decidir a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405/RS, concluiu ser constitucional a Lei Estadual do Estado do Rio Grande do Sul atacada, na parte em que criou modalidade de extinção do crédito tributário – transação – possibilitando a redução de multa, exclusivamente nas circunstâncias descritas, por não se confundir o instituto da transação com benefício fiscal que exige a regulamentação por Lei complementar, nos termos dos artigos 150, § 6^o c/c 155, § 2^o, XII, g, da CF.

Efetivamente, tratou a decisão de esclarecer que a possibilidade de transação, inclusive com redução de multa incidente sobre ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – não configura as hipóteses constitucionais que condicionam a veiculação da regra jurídica por meio de lei complementar e com aprovação prévia pelo CONFAZ.

3 GRILLO, Fábio Artigas. Transação e justiça tributária. Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2012. p. 169. Acesso em 20 de julho de 2022 in: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/28525/R%20-%20T%20-%20FABIO%20ARTIGAS%20GRILLO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

4 "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6^o Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2^o, XII, g."

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2^o O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."

Em que pese o instituto da transação não se confunda com a concessão de benefício fiscal que demande o atendimento aos pressupostos fixados nos artigos 150, § 6º c/c 155, § 2º, XII, g, da CF/88, é preciso reconhecer que a transação, conforme os pressupostos e limites fixados em sua lei autorizadora, poderá ensejar a concessão de benefício fiscal que configure renúncia de receita, para fins de aplicação do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. (...)

Visto que a transação tributária exige regulamentação específica, por via de lei formal do ente tributante, estabelecendo os pressupostos, as condições, a autoridade competente, e o limite das concessões que podem ser feitas acerca do tributo e seus acessórios em litígio, para fins de extinção do crédito tributário, é certo que a lei poderá prever situações de renúncia de receita a serem efetivadas mediante o instrumento transacional.

O parecer jurídico acostado pelo próprio consultante muito apropriadamente destacou (peça 18, p. 09) que, embora não necessariamente ocorra renúncia de receita na transação, ela pode efetivamente existir nos casos em que, no bojo da lei autorizadora da transação, estiverem presentes algum dos institutos previstos no artigo 14 da LRF – anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Com efeito, a transação tributária pode ter por objeto aspectos materiais da regra matriz de incidência, aspectos de sua interpretação legal, de dilação de prazo para pagamento, de redução de atinentes à multa e juros por atraso no adimplemento da obrigação, e a redução do próprio montante do crédito tributário,

dentre outros⁵. Sempre que a transação envolver a desistência do ente público de seu direito de cobrar um crédito tributário total ou parcialmente, através da concessão de incentivos ou benefícios, importará a mediação em renúncia de receita⁶.

Marcus ABRAHAM, ao comentar o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, descreve cada um dos institutos que configuram os incentivos fiscais que ensejam sua aplicação, lembrando que eles têm os mesmos efeitos que os gastos públicos, o que impõe que se lhes dê transparência e que sua concessão observe o equilíbrio devido às contas públicas:

Renúncias de receitas e os incentivos fiscais

Com razão e propriedade, fundada nas ideias de transparência e de controle, a Lei de Responsabilidade Fiscal confere às renúncias de receitas similar importância e tratamento dados aos gastos públicos. Na realidade, o efeito financeiro entre uma renúncia de receita e um gasto é o mesmo, já que aquele determinado recurso financeiro cujo ingresso era esperado nos cofres públicos deixa de ser arrecadado por força de alguma espécie de renúncia fiscal. O termo usual atribuído a esses benefícios é 'Tax Expenditure' ou gasto tributário.

As renúncias de receitas concedidas a título de incentivos fiscais se operacionalizam, em regra, através de anistias, remissões, subsídios, créditos fiscais, isenções, redução de alíquotas ou base de cálculo.

Anistia é a exclusão do crédito fiscal a partir do perdão da infração e das penalidades correspondentes, com a dispensa do pagamento de multa e de juros de mora (...). Hoje em dia, a anistia não é mais vista como um favorecimento subjetivo e individual desprovido de fundamento e de interesse público, mas sim, como uma forma de beneficiar toda a sociedade dentro de programas que incentivam o pagamento de dívidas e a recuperação de créditos.

Remissão é a dispensa do pagamento total ou parcial do próprio crédito fiscal, concedida a partir da consideração: I – da situação econômica do

5 MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias. Dissertação de mestrado perante a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo: São Paulo, 2013, p. 173. acesso em 20/07/2022, in: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/publico/dissertacao_mestrado_final_Priscila_Faricelli_de_Mendonca.pdf

6 Vale lembrar que os valores de créditos tributários cujas hipóteses de incidência já tenham ocorrido, foram valores previstos originalmente na LOA do exercício em que passaram a ser devidos pelo contribuinte, e que, caso não tenham sido adimplidos, passam a compor a Dívida Ativa do ente público. Assim, percebe-se que a previsão orçamentária inclusive precede o lançamento fiscal, que já configura a primeira etapa da execução da receita pública, posterior ao seu provisionamento, consoante ensinam ROCHA e PINHO:

"(...) a execução da receita pública compreende três estágios, quais sejam, lançamento, arrecadação e recolhimento, cada um evidenciando o comportamento da receita de forma a facilitar o conhecimento e a gestão do ingresso final dos recursos (PALUDO, 2011).

Na dicção do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), o lançamento fiscal é entendido como o "procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito". Ao seu turno, preceitua o art. 52 da Lei 4.320/64 que "são objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato".

Do exposto, pode-se concluir que a receita tributária deve ser registrada contabilmente já no momento do correspondente lançamento fiscal, vale dizer, antes do efetivo pagamento pelo sujeito passivo (contribuinte ou responsável) ao Fisco. (...)

Logo, não é o ingresso do recurso nos cofres públicos que determinará o momento do registro contábil da receita (enfoque orçamentário), mas a ocorrência do respectivo fato gerador (enfoque patrimonial), o que, se aplicado à realidade das rendas tributárias, indica ser a etapa do lançamento fiscal como a adequada para tal evidenciação."

ROCHA, João Paulo Vasconcelos, e PINHO, Vitor Gonçalves. A nova Contabilidade Pública e a Mensuração das receitas tributárias sob o Enfoque Patrimonial: Perspectivas para a Atuação dos Tribunais de Contas no Controle da Renúncia Fiscal. Revista Controle. Doutrina e Artigos. Volume XI, nº 2. Dezembro 2013. p. 67-68.

sujeito passivo; II – do erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III – da diminuta importância do crédito tributário; IV – de considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V – das condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Subsídio é a diferença entre o preço real de um produto e o preço pelo qual ele acaba sendo oferecido ao mercado (abaixo do real), a partir da concessão deste benefício pelo Estado ao particular (produtor ou comerciante), como medida para corrigir distorções de preço no mercado, ou para equilibrar a concorrência ou mesmo para incentivar a produção e consumo de determinados bens, desde que considerados de interesse público. (...)

Crédito presumido representa uma maneira indireta de redução do montante do tributo a ser pago, mediante a permissão de um ressarcimento ou compensação correspondente à parcela ou total do valor devido do próprio tributo a ser apurado, incidente sobre determinadas operações.

Isenção é a dispensa do pagamento de determinado tributo ou obrigação fiscal a partir de norma específica que impede a ocorrência do fato gerador. (...)

Redução de alíquota ou base de cálculo é a modificação dos critérios quantitativos de incidência dos tributos, afetando a forma de calcular a obrigação tributária e reduzindo, ao final, a carga fiscal em determinada operação.

Os efeitos concretos dessas renúncias fiscais são: a) redução na arrecadação potencial; b) aumento da disponibilidade econômica e financeira do contribuinte; c) exceção à regra jurídica impositiva geral. E o seu efeito esperado é o incentivo à adoção de uma determinada prática ou conduta do beneficiário do incentivo que ofereça e gere um ganho à comunidade diretamente relacionada ou à sociedade em geral.⁷

Assim, independentemente do nomen juris, toda vez que a lei que instituir a possibilidade de transação tributária permitir que seja oferecido perdão da infração e das penalidades correspondentes, com a dispensa do pagamento, ainda que parcial, de multa e de juros de mora, ou ainda quando permitir, sob qualquer justificativa, a dispensa do pagamento total ou parcial do próprio crédito fiscal, ou possibilitar qualquer outra das situações descritas acima, permitirá que, através da transação, se operacionalize renúncia de receita.

A conclusão do consultante acerca da possibilidade de a previsão legal da transação poder prever situações de renúncia de receita, foi amparada em boa doutrina de Priscila Faricelli de MENDONÇA, que assim tratou a matéria:

1.7. A lei de responsabilidade fiscal

Importante avaliar, ainda tratando da transigibilidade do crédito tributário, da interface entre a transação tributária e a responsabilidade fiscal, na medida em que **a transação pode implicar vez por outras em renúncia fiscal**, estaria jungida aos mandamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal (lei complementar nº 101/2000)

Ao tratar da transação tributária, o legislador deverá observar as premissas e condicionantes **nos casos em que a transação importe em renúncia fiscal por parte do ente tributante**, diante da disposição legal acerca dos cuidados necessários em decorrência da existência de renúncia por parte do poder público.

7 ABRAHAM, Marcus. Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 44-45.

Vale refletir, nesse ponto, sobre o que configuraria renúncia fiscal, a ensejar a incidência da Lei de Responsabilidade Fiscal. Pode-se mencionar a remissão, anistia, dispensa de juros, parcelamento, dação em pagamento, p. ex., como modalidades pelas quais o sujeito ativo da relação jurídico tributária poderá instituir programa a ser aderido pelos contribuintes para quitar suas dívidas tributárias. **Qualquer uma de tais previsões, nesses termos, demandará uma análise orçamentária a justificar a relevante renúncia de receita.**

Vale destacar, no entanto, que o histórico dos programas de pagamento incentivado de tributos que concedem redução de penalidades representa relevante arrecadação, servido como incentivador ao pagamento de valores devidos pelos contribuintes e consequente mecanismo de viabilizar incremento na arrecadação tributária.

Diferentemente ocorrerá com o término de determinado litígio já travado entre fisco e contribuinte, pois não necessariamente restará configurada renúncia fiscal. Isso porque, por vezes o contribuinte tem fundamentos para desconstituir total ou parcialmente o lançamento tributário em discussão e o término do litígio mediante transação, afora viabilizar imediata arrecadação nos termos a serem acordados, representará economia de recursos com a defesa do Estado na controvérsia, que sabidamente onera todas as esferas do nosso poder público.

Importante, no entanto, assegurar que não haja em transações tributárias tratamento diferenciado ao contribuinte envolvido, sob pena de invalidação do negócio jurídico. Nesse caso, por certo a transação estaria sujeita à Lei Complementar nº 101/2000 e deverá justificar numericamente a viabilidade e adequação da medida, nos termos descritos na norma.

Importante, nesse contexto, ressaltar que as renúncias fiscais somente poderão ocorrer nos exatos termos da lei, o que mitiga a parcela de discricionariedade do agente administrativo. Tal aspecto decorre não só do artigo 171 do CTN, mas também da legalidade estrita tributária (conforme artigo 150 da Constituição Federal) e princípios que norteiam a atuação dos administradores públicos.

Ademais, qualquer transação que comprovadamente traga indevida vantagem ao particular, poderá ser invalidada com fundamento no artigo 14 da LRF, como afirma Hugo de Brito Machado.

Assim, conclui-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal deve ser observada e cumprida para fins de conferir fundamento de validade à transação tributária, mas não afasta sua viabilidade, sobretudo diante da preponderância de atendimento ao interesse público⁸ (grifei)

Resta evidenciado assim que, conforme as condições fixadas pela lei que autorizar a realização de transação tributária, poderão dela decorrer situações de renúncia de receita, que inobstante não sejam impeditivas de sua realização, nem maculem sua validade, impõe a observância das exigências de transparência e equilíbrio fiscal estatuídos no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Não é demais lembrar que as exigências do artigo 14 da LRF dão concretude à previsão contida no art. 165, § 6º, da Constituição, que impõe que o projeto de Lei Orçamentária Anual seja acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes da concessão de incentivos ou benefícios fiscais.

8 MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias. Dissertação de mestrado perante a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo: São Paulo, 2013, p. 155-157. acesso em 20/07/2022, in: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/publico/dissertacao_mestrado_final_Priscila_Faricelli_de_Mendonca.pdf

Veja-se que outra seria a resposta a ser oferecida se o entendimento acerca dos possíveis objetos da transação tributária fosse reduzido, como preconiza parcela minoritária da doutrina, que expresso aqui com o entendimento defendido por Alessandro de Rose GHILARDI:

(...) quando falamos em mediação na esfera fiscal, não seremos levianos em cogitar que o ente fazendário transacione os direitos ou deles renuncie, não, muito ao contrário, falamos em ter o saldo devedor pago na integralidade, com os devidos acréscimos e consectários; todavia, referimo-nos, tão somente, à forma em que haverá seu pagamento, isto é, louvaremos a situação contributiva real, em detrimento da situação contributiva presumida, permitindo adequar as condições de pagamento à capacidade de cada sujeito passivo da obrigação inscrita.⁹

Em que pese tal entendimento doutrinário, a prática legislativa tem demonstrado cada vez mais a tendência dos entes públicos pátrios em, objetivando a otimização da recuperação de créditos fiscais, possibilitar a concessão de benefícios e incentivos fiscais através da instituição de transação tributária, com renúncia de receita.

As modalidades de transação mais praticadas tem sido as que concedem parcelamento do débito, moratória, ou abatimentos parciais de multa e juros – o que configura anistia – e que pode ser facilmente evocado em leis federais como a Lei nº 13.254/2016, que instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) e na mais recente lei federal a tratar do tema, a Lei nº 13.988/2020, que trata da transação e dos requisitos e condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

Esse fato vem sendo reconhecido pela doutrina, que expressamente reconhece que os programas de recuperação fiscal têm a natureza de transação tributária, na medida em que “há solução de litígio mediante concessões mútuas quando o contribuinte aceita pagar parte do valor atualizado do débito e o fisco concede algum desconto nos encargos incidentes sobre o débito fiscal. Tais concessões conferem necessária margem de discricionariedade ao ato das partes envolvidas no litígio a viabilizar sua qualificação como transação.^{10 11}

9 GHILARDI, Alessandro de Rose. A mediação no âmbito dos executivos fiscais. Migalhas nº 5.398. Acesso em 20 de julho de 2022, in: <https://www.migalhas.com.br/depeso/311883/a-mediacao-no-ambito-dos-executivos-fiscais>

10 MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias. Dissertação de mestrado perante a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo: São Paulo, 2013, p. 153. acesso em 20/07/2022, in: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/publico/dissertacao_mestrado_final_Priscila_Faricelli_de_Mendonca.pdf

11 Especificamente acerca da natureza transacional dos programas federais de recuperação fiscal criados a partir de 2000, veja-se: GRILLO, Fábio Artigas. Transação e justiça tributária. Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2012. p. 235-245. Acesso em 20 de julho de 2022 in: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/28525/R%20-%20T%20-%20FABIO%20ARTIGAS%20GRILLO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

O Superior Tribunal de Justiça, inobstante com jurisprudência vacilante acerca de configurarem os parcelamentos modalidade de transação tributária, tem entendido que, ao aderir ao programa, o contribuinte abre mão do questionamento judicial, enquanto o fisco opta por não receber honorários advocatícios, o que caracteriza a composição própria do instituto¹².

Já o Supremo Tribunal Federal, em recente decisão acerca do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, expressamente o reconheceu como modalidade de transação, consoante se depreende do julgado na ADI 5729:

EMENTA: Direito tributário e penal. Ação direta de inconstitucionalidade. Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária. Sigilo de informações. 1. Ação direta contra os §§ 1º e 2º do art. 7º da Lei nº 13.254/2016, que tratam do sigilo das informações prestadas pelos contribuintes que aderirem ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT). 2. O RERCT foi criado com finalidade essencialmente arrecadatória, permitindo a regularização de bens ou recursos enviados ao exterior, lá mantidos ou repatriados, sem o cumprimento das formalidades legais. 3. A Lei nº 13.254/2016 estabelece benefícios e garantias a quem adere ao programa em contrapartida ao cumprimento dos seus deveres. Dentre as garantias, foi prevista a preservação do sigilo das informações prestadas (art. 7º, §§ 1º e 2º, objeto desta ADI). 4. Não há inconstitucionalidade nos dispositivos impugnados. Isso porque: (i) a Constituição, no art. 37, XXII, não determina o compartilhamento irrestrito de cadastro e de informações fiscais entre as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo viável limitação imposta pela lei; (ii) os contribuintes aderentes do programa, que é peculiar e excepcional, recebem tratamento isonômico, sendo indevido compará-los com os demais contribuintes; e (iii) compreendido o programa como espécie de transação, as regras especiais de sigilo são exemplos de garantia dada a quem opta por aderir a ele. Enquanto “regras do jogo”, devem ser, tanto quanto possível, mantidas e observadas, a fim de assegurar a expectativa legítima do aderente e proporcionar segurança jurídica à transação. 5. O programa de repatriação de ativos editado pela Lei nº 13.254/2016 atende, quanto à confidencialidade das informações, a parâmetros de recomendação da OCDE sobre o assunto, de modo que sua criação e implementação, em relação aos pontos impugnados nesta ação direta, não comprometem a imagem do país em termos de transparência internacional e de moralidade. 6. Improcedência dos pedidos, declarando-se a constitucionalidade dos §§ 1º e 2º do art. 7º da Lei nº 13.254/2016, com a fixação da seguinte tese: “É constitucional a vedação legal ao compartilhamento de informações prestadas pelos aderentes ao RERCT com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como a equiparação da divulgação dessas informações à quebra de sigilo fiscal”. (ADI 5729, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-051 DIVULG 16-03-2021 PUBLIC 17-03-2021)

12 Veja-se, nesse sentido o decidido no AgRg no REsp 1231738. 1ª Turma. Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. J. 08/11/2011. No qual foi decidido: “AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DESISTÊNCIA DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO PELO CONTRIBUINTE PARA SUA INCLUSÃO EM PARCELAMENTO FISCAL. DESCABIMENTO DA CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. (...) 2. Trata-se, em verdade, de uma verdadeira transação em que uma parte, o contribuinte, abre mão da ação judicial, e a outra, a FAZENDA, em contrapartida, dos honorários advocatícios, com o objetivo maior de satisfação do próprio crédito da Receita Federal, pois é sabido que as demandas judiciais consomem demasiado tempo.”

Em Curitiba, exemplificativamente, a [Lei Complementar nº 68/2008](#) previu a possibilidade de realização de transação. Referida legislação municipal, inobstante não especifique os objetos passíveis de transação ou a possibilidade de concessão de benefícios ou incentivos fiscais, expressamente determina o atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal como condição de validade da transação, nos termos de seu artigo 2º, § 4º:

Art. 2º O procedimento tendente à obtenção da transação dar-se-á por intermédio de processo administrativo de transação a ser instaurado através de requerimento da parte interessada, e que terá seu termo mediante decisão irrecorrível do Procurador-Geral do Município.

(...)

§ 4º É condição para o deferimento do pedido a realização de avaliação financeira, a ser procedida pela Secretaria Municipal de Finanças, **atestando que a transação atende ao disposto na Lei Orçamentária Anual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e no Plano Plurianual e que atende às normas de finanças públicas previstas na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** (grifei)

As leis federais também têm estado atentas à necessidade de observância à Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo de destacar a previsão do artigo 9º da Lei nº 13.254/2016:

Art. 9º Os atos que dispuserem sobre a transação poderão, quando for o caso, condicionar sua concessão à observância das normas orçamentárias e financeiras.

Ademais, deve ser reconhecido que as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal não configuram obstáculos ao uso dos meios alternativos autocompositivos, e não impedem a realização de transação, como ensina, na doutrina, o professor Hugo de Brito Machado:

A finalidade da limitação contida no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal é simplesmente evitar que sejam concedidas pelo legislador vantagens a certos contribuintes sem uma razoável justificação, deixando a Fazenda Pública de arrecadar tributos a ela indiscutivelmente devidos. Ocorre que uma característica essencial da transação reside na dúvida quanto a ser devido, ou não, o tributo. A transação tem por objeto pôr fim a um litígio e para tanto ambas as partes, fisco e contribuinte, transigem sobre o que consideram ser de seu direito. O objetivo das restrições colocadas no art. 14, em referência, seguramente não foi obrigar as Fazendas Públicas a levar seus litígios até o fim.¹³

Deveras, se os montantes financeiros dos incentivos fiscais concedidos através de renúncias não forem quantificados e, assim, adequadamente registrados nas peças orçamentárias, restará dificultado o controle e percepção do resultado, não apenas pelo gestor público, como também, e principalmente, pela sociedade. Por outro lado, atendida

13 MACHADO, Hugo de Brito. Apud: ROCHA, Jucelino Oliveira da. A Possibilidade Constitucional/Legal Da Mediação Via Transação Na Administração Tributária À Luz Do Direito Brasileiro. Revista da PGE-MS. Edição 17. Consultado em 20 de julho de 2022 in: <https://www.pge.ms.gov.br/wp-content/uploads/2022/01/Revista-PGE-Monografia-Jucelino.pdf>

a imposição da LRF, os resultados das transações serão conhecidos, permitindo-se uma reavaliação anual da sua conveniência e interesse da sua manutenção.

Em suma, os mecanismos de mediação, com o resultado de transação tributária, podem e devem ser utilizados como forma de recuperação de créditos fiscais. Contudo, a fim de lhes conferir maior racionalidade, controle e transparência, sempre que a transação implicar qualquer modalidade de renúncia de receita, seja pela redução do valor do crédito tributário mesmo, seja pela redução ou afastamento de multa e juros incidentes, ou outros incentivos que caracterizam renúncia fiscal, devem ser atendidas as exigências da LRF, em seu artigo 14, quanto à elaboração de prévia estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, e das medidas adotadas quanto ao restabelecimento do equilíbrio das contas públicas presentes e futuras.

Por fim, consigne-se, por relevante, que a permissão de transação de créditos fiscais é medida drástica, que coloca em xeque princípios relevantes como o da isonomia dos contribuintes e da primazia do interesse público, dentre outros, o que exige que o legislador, como medida adicional, proceda estudos não apenas para identificar eventuais falhas na legislação vigente que tenham ensejado o litígio a ser transacionado, como também a existência de inconformidades entre as exigências tributárias estatuídas em lei e a realidade econômica própria dos contribuintes afetados pela jurisdição do poder tributante.

2.3 OS IMPACTOS DAS MEDIDAS DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA DEVEM SER ESTIMADOS DE FORMA GLOBAL, COM INDICAÇÃO NA ESTIMATIVA DE RECEITA CORRENTE, E POR CONSEQUÊNCIA, NA APURAÇÃO DO RESULTADO PRIMÁRIO E ATINGIMENTO DAS METAS FISCAIS A SEREM FIXADOS NA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

Nas situações em que a transação de créditos envolver abatimento de multa e juros devidos, ou ainda, redução do valor do crédito principal, embora por via transversa, acaba por caracterizar uma forma de antecipação (mitigada) de receita. Nesse caso, devem ser estimados pelo gestor tanto o acréscimo de receita a ser recuperada no exercício, vez que a antecipação na recuperação da Dívida Ativa deverá aumentar a Receita Corrente Líquida do exercício, como também a redução da Dívida Ativa para os exercícios subsequentes.

Isso porque, tanto os créditos tributários a nascer durante o exercício financeiro corrente, como aqueles já nascidos em exercícios anteriores e não adimplidos pelos devedores, devem fazer e fazem parte da programação orçamentária financeira do ente público¹⁴:

¹⁴ Nesse sentido, o Manual de Contabilidade Pública (<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>) impõe que a receita corrente seja discriminadamente estimada da seguinte forma:

Tabela 1

Dígito:	1º	2º	3º	4º a 7º	8º	Descrição-Padrão dos Códigos de Tipo:																				
Significado:	Cat. Econômica	Origem	Espécie	Desdobramentos	Tipo																					
Código:	x	x	x	x	xx. x	<table border="1"> <tr><td>0</td><td>Natureza Agregadora</td></tr> <tr><td>1</td><td>Receita Principal</td></tr> <tr><td>2</td><td>Multa e Juros da Receita Principal</td></tr> <tr><td>3</td><td>Dívida Ativa da Receita Principal</td></tr> <tr><td>4</td><td>Multa e Juros da Dívida Ativa da Receita Principal</td></tr> <tr><td>5</td><td>Multa da Receita Principal quando não se aplicar o tipo 2</td></tr> <tr><td>6</td><td>Juros da Receita Principal quando não se aplicar o tipo 2</td></tr> <tr><td>7</td><td>Multas da Dívida Ativa quando não se aplicar o tipo 4</td></tr> <tr><td>8</td><td>Juros da Dívida Ativa quando não se aplicar o tipo 4</td></tr> <tr><td>9</td><td>Desdobramento a ser especificado futuramente pela SOF e STN</td></tr> </table>	0	Natureza Agregadora	1	Receita Principal	2	Multa e Juros da Receita Principal	3	Dívida Ativa da Receita Principal	4	Multa e Juros da Dívida Ativa da Receita Principal	5	Multa da Receita Principal quando não se aplicar o tipo 2	6	Juros da Receita Principal quando não se aplicar o tipo 2	7	Multas da Dívida Ativa quando não se aplicar o tipo 4	8	Juros da Dívida Ativa quando não se aplicar o tipo 4	9	Desdobramento a ser especificado futuramente pela SOF e STN
0	Natureza Agregadora																									
1	Receita Principal																									
2	Multa e Juros da Receita Principal																									
3	Dívida Ativa da Receita Principal																									
4	Multa e Juros da Dívida Ativa da Receita Principal																									
5	Multa da Receita Principal quando não se aplicar o tipo 2																									
6	Juros da Receita Principal quando não se aplicar o tipo 2																									
7	Multas da Dívida Ativa quando não se aplicar o tipo 4																									
8	Juros da Dívida Ativa quando não se aplicar o tipo 4																									
9	Desdobramento a ser especificado futuramente pela SOF e STN																									

Fonte: autor.

Consoante se depreende do Manual de Contabilidade Pública, a estimativa da Receita Corrente Líquida que será lançada na LOA prevê a arrecadação dos tributos de competência do ente público, usualmente com base no histórico de arrecadação de anos anteriores, prevendo-se inclusive a arrecadação de multa e juros por eventuais atrasos no recolhimento desses valores.

Já os tributos vencidos e não pagos em exercícios anteriores compõe a Dívida Ativa¹⁵ do ente, conforme conceituado no artigo 201 do Código Tributário Nacional¹⁶, e devem ser escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nos termos estatuídos pelo artigo 39 da Lei 4.320/64.¹⁷

15 “Dívida ativa” é o nome dado às dívidas regulares perante os entes federados e seus órgãos diretos e indiretos. Na prática, caracteriza-se como um débito devidamente apurado pelo Poder Público que não foi contestado pelo interessado dentro do prazo legal após a expedição de auto de lançamento ou do auto de infração.

16 Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

17 “Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de

Havendo previsão legal para a realização de transação com os devedores desses créditos, inclusive com a possibilidade de abatimento, ainda que parcial, de multa e juros, ou mesmo do valor principal do débito, é certo que haverá impacto na previsão orçamentária, o qual deve ser estimado pelo gestor fazendário.

Veja-se que este impacto tanto poderá ser de acréscimo de receitas para o exercício, uma vez que o recebimento de débitos através da transação poderá incrementar o montante de receita corrente a ser arrecadada no exercício, como importará na redução do montante da Dívida Ativa para os exercícios subsequentes, com impacto no cálculo da receita futura, fatos estes que devem ser levados em consideração na elaboração dos Demonstrativos de Metas Anuais a serem elaborados na forma prescrita pelo Manual de Demonstrativos Financeiros¹⁸.

É o que determina o artigo 4º, § 2º, V, da Lei Complementar nº 101/2000¹⁹, no

ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

(...)

§ 4º - A receita da Dívida Ativa abrange os créditos mencionados nos parágrafos anteriores, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo de que tratam o [art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969](#), e o [art. 3º do Decreto-lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978](#).

§ 5º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

18

02.01.03.01 Demonstrativo 1 – Metas Anuais – Estados, DF e Municípios

-ENTE DA FEDERAÇÃO-
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
METAS ANUAIS
-ANO DE REFERÊNCIA-

AMF - Demonstrativo 1 (LRF, art. 4º, § 1º)

ESPECIFICAÇÃO	<Ano de Referência>				<Ano1>				<Ano2>				R\$ 1,00	
	Valor	Valor	% PIB	% RCL	Valor	Valor	% PIB	% RCL	Valor	Valor	% PIB	% RCL		
	Corrente	Constante	(a / PIB)	(a / RCL)	Corrente	Constante	(b / PIB)	(b / RCL)	Corrente	Constante	(c / PIB)	(c / RCL)		
(a)	(b)	x 100	x 100	(d)	(e)	x 100	x 100	(f)	(g)	x 100	x 100			
Receita Total														
Receitas Primárias (I)														
Receitas Primárias Correntes														
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria														
Contribuições														
Transferências Correntes														
Demais Receitas Primárias Correntes														
Receitas Primárias de Capital														
Despesa Total														
Despesas Primárias (II)														
Despesas Primárias Correntes														
Pessoal e Encargos Sociais														
Outras Despesas Correntes														
Despesas Primárias de Capital														
Pagamento de Restos a Pagar de Despesas Primárias														
Resultado Primário (III) = (I - II)														
Juros, Encargos e Variações Monetárias Adios (IV)														
Juros, Encargos e Variações Monetárias Passivos (V)														
Resultado Nominal - (VI) = (III + (IV - V))														
Dívida Pública Consolidada														
Dívida Consolidada Liquidada														
Receitas Primárias subtraídas de PPP (VII)														
Despesas Primárias geradas por PPP (VIII)														
Impacto do saldo das PPPs (IX) = (VII - VIII)														

FONTE: Sistema "Siscon" - Unidade Responsável: "Siscon". Data de emissão: "01/01/2022" e hora de emissão: "00:00:00".

Disponível em <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf/2020/26>:

19

“Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;

(...)

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

(...)

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

sentido de que havendo alteração da arrecadação – aumento da receita corrente esperado em razão das condições favoráveis de negociação de dívidas oferecidas ao contribuinte, com a correlata redução do passivo a recuperar (DA) decorrente de redução de valores de multa e juros incidentes, ou do próprio crédito, conforme o alcance permitido pela legislação de transação de regência – tais impactos devem ser estimados na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A par da elaboração do quadro de margem de expansão das despesas de caráter continuado, nos casos em que seja editada lei permitindo ao ente público a transação de créditos fiscais, com renúncia de receita, deverá ser elaborado o correlato demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, que visa evidenciar a estimativa da margem de redução das receitas decorrentes de recuperação da Dívida Ativa no exercício de referência e nos dois exercícios seguintes.

Tudo isso deve ser feito de forma *estimada* e *global* para cada exercício financeiro, e não individual para cada ato de transação que venha a ser levada a termo pelas Procuradorias Fiscais ou órgãos equivalentes.

A estimativa de impacto deve levar em consideração a expectativa global de impacto das medidas de recuperação fiscal autorizadas pela Lei de Transação tributária, tanto de incremento imediato da receita, como de sua redução de arrecadação futura, preferencialmente indicando aos agentes competentes para celebrar transação os limites orçamentário-financeiros globais que devem ser considerados para garantir que se mantenha o equilíbrio das contas públicas e as metas projetadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Somente desta forma estará preservada a responsabilidade na gestão fiscal, a qual pressupõe a ação planejada e transparente com vistas a manter o equilíbrio das contas públicas.

Resposta ao primeiro questionamento: A instituição da mediação tributária, com a possibilidade de redução dos valores a serem recebidos pela Fazenda Pública, importa a previsão de realização de transação tributária, prevista no artigo 171 do

I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;

II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

IV - avaliação da situação financeira e atuarial:

a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;

b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

§ 4º A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente." (grifei)

CTN, com possível situação de renúncia de receita. Assim, se a lei que permitir a realização de transação permitir a adoção de medidas de renúncia de receita, o impacto dos atos de renúncia deve ser estimado de forma global na Lei de Diretrizes Orçamentárias, tanto levando em consideração o aumento de arrecadação pela antecipação na recuperação da Dívida Ativa, como também o impacto na redução da dívida ativa para os exercícios subsequentes, o que atenderá ao artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000.

2.4 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E DESIGNAÇÃO LEGAL DA AUTORIDADE COMPETENTE

O segundo ponto a ser aclarado mediante consulta diz respeito a possibilidade de instituição de mediação tributária sem a designação expressa em lei da autoridade competente para formalizá-la.

De fato, reconhecendo ser vedado ao Poder Legislativo a iniciativa de leis que versem sobre a gestão municipal²⁰, e assim, a impossibilidade desse poder apresentar proposta de lei tratando da competência de agentes públicos, questiona o Consultante se o Poder executivo poderia designar a autoridade competente para formalizar a mediação (no caso, transação), pela via regulamentar do Decreto.

Primeiramente, reconheça-se o fato de que a indicação da autoridade competente para a mediação tributária por lei de iniciativa parlamentar representaria ofensa à separação dos poderes por ingerência na Administração Municipal.

Isso posto, o parecer acostado pelo consultante defende que não haveria óbice à que a designação da autoridade competente para a formalização da transação tributária fosse promovida pelo Poder Executivo mediante ato regulamentar – Decreto executivo. Fundamenta sua conclusão no artigo 84, inc. IV da Constituição Federal, que dentre as atribuições do Chefe do Poder executivo elenca a de editar atos gerais para complementar as leis e possibilitar sua efetiva aplicação. Traz então a seguinte lição de Diógenes Gasparini, quanto aos limites do Poder Regulamentar pelo Poder Executivo:

A atribuição regulamentar sofre três ordens de limites que, se inobservados, invalidam-na. São os limites formais, legais e constitucionais. São formais, por exemplo, os que dizem respeito ao veículo de exteriorização, pois o regulamento, conforme prescrito no art. 84, IV, da Constituição Federal, há de ser manifestado mediante decreto. [...] São legais os que se relacionam

20 Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual é inconstitucional qualquer tentativa de ingerência na organização administrativa por iniciativa parlamentar, destacada pelo próprio consultante:

"(...)

I - Esta Corte possui entendimento firmado no sentido de que há inconstitucionalidade formal em lei de iniciativa parlamentar que disponha sobre atribuições ou estabeleça obrigações a órgãos públicos, pois, nestes casos, cuida-se de matéria da competência exclusiva do Chefe do Poder Executivo.

(...) (STF - AgR RE: 1149013 SP - SÃO PAULO 2232361-62.2017.8.26.0000, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 15/05/2020, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-127 22-05-2020)

com o extravasamento da atribuição [...] São constitucionais os que se relacionam com as reservas legais. A inobservância desses limites vicia o regulamento, tornando-o ilegal. (peça 18, p. 14)

Conclui o consulente que seria possível a designação do agente competente para formalizar a mediação mediante Decreto do Prefeito Municipal, vez que, em seu entendimento “não há no ordenamento jurídico pátrio norma que restrinja a determinação da referida autoridade à disposição legal, diferentemente do que ocorre a exemplo da transação tributária” (peça 18, p. 14).

Ora, o posicionalmente adotado quanto ao segundo questionamento é contraditório face às manifestações contidas no próprio parecer, quanto ao primeiro tópico, no qual, acertadamente se destaca que a mediação é o método para se chegar à transação (peça 18, p. 04), e contra a primeira de suas conclusões: “a. A mediação é a técnica, que, mediante concessões mútuas, resulta na transação” (peça 18, p. 15).

Retomando a premissa do questionamento, segundo a qual a mediação pretendida pelo consulente é aquela que objetiva a extinção do crédito tributário. E extinção de crédito tributário é matéria geral de direito tributário que somente pode ser regulamentada por lei complementar, por força do artigo 146, III, da Constituição Federal²¹, o que afasta a possibilidade, neste momento jurídico, de que a mediação seja utilizada como *outro* instrumento destinado a extinção do crédito tributário, com conceito e alcance distinto, na área fiscal, daquele inicialmente apresentado, ou seja, como meio por meio do qual se objetiva a transação fiscal.

Dessa feita, e estabelecendo a necessária coerência entre o que foi anteriormente exposto no sentido de que a mediação tributária tem por resultado a realização da transação tributária, modalidade de extinção do crédito tributário, a qual se encontra regulada pelo art. 171 do CTN, é certo que a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso, deve ser indicada por lei, *verbis*:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

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

Assim, se à Administração não é permitido praticar qualquer sorte de transação sem lei anterior que estabeleça os pressupostos e as condições para tanto, a validade jurídica do ato transacional também está condicionada a que seja praticado pela autoridade legalmente estatuída para tanto.

21 Art. 146. Cabe à lei complementar:
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

Não é por outra razão que as leis que prevêm a formalização de transação, como exemplificativamente a Lei nº 13.988/2020 e também a Lei Complementar nº 68/2008²² do Município de Curitiba, expressamente estabelecem o agente com competência para a formalização da transação.

Resposta: Na medida em que a mediação tributária somente pode ser formalizada mediante transação, prevista no artigo 171 do CTN, nos termos do mesmo dispositivo, a indicação da autoridade competente para sua realização deve ser feita através de lei em sentido formal.

Diante do exposto, voto no sentido de que deve o Tribunal de Contas do Estado do Paraná conhecer a Consulta formulada pela Câmara Municipal de Curitiba através de seu Presidente, e oferecer resposta nos seguintes termos:

Pergunta 1. Considerando que a maioria dos processos são inexequíveis e a chance de rever os valores são ínfimas, acarretado em perda de valores para o Município, a instituição da mediação tributária, com a possibilidade de rever os valores ainda de seja reduzido seria mesmo assim considerado renúncia de receita? Necessita estudo de impacto orçamentário?

Resposta: A instituição da mediação tributária, com a possibilidade de redução dos valores a serem recebidos pela Fazenda Pública, importa a previsão de realização de transação tributária, prevista no artigo 171 do CTN, com possível situação de renúncia de receita. Assim, se a lei que permitir a realização de transação permitir a adoção de medidas de renúncia de receita, o impacto dos atos de renúncia deve ser estimado de forma global na Lei de Diretrizes Orçamentárias, tanto levando em consideração o aumento de arrecadação pela antecipação na recuperação da Dívida Ativa, como também o impacto na redução da dívida ativa para os exercícios subsequentes, o que atenderá ao artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000.

Pergunta 2. É constitucional e viável instituir a Mediação Tributária, sem designar a autoridade competente para tanto, porém estipulando que caberá ao Poder Executivo regulamentar a matéria, visto que é vedado ao Poder Legislativo iniciar projetos de Lei que criem obrigações para órgãos de outros poderes?

Resposta: Na medida em que a mediação tributária somente pode ser formalizada mediante transação, prevista no artigo 171 do CTN, nos termos do mesmo dispositivo, a indicação da autoridade competente para sua realização deve ser feita através de lei em sentido formal.

3 DA DECISÃO

VISTOS, relatados e discutidos, ACORDAM OS MEMBROS DO TRIBUNAL

22 Art, 2º O procedimento tendente à obtenção da transação dar-se-á por intermédio de processo administrativo de transação a ser instaurado através de requerimento da parte interessada, e que terá seu termo mediante decisão irrecurável do Procurador-Geral do Município.

PLENO do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ, nos termos do voto do Relator, Conselheiro FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, por unanimidade, conhecer a Consulta formulada pela Câmara Municipal de Curitiba através de seu Presidente, e oferecer resposta nos seguintes termos:

I - Pergunta 1. Considerando que a maioria dos processos são inexecutáveis e a chance de rever os valores são ínfimas, acarretado em perda de valores para o Município, a instituição da mediação tributária, com a possibilidade de rever os valores ainda de seja reduzido seria mesmo assim considerado renúncia de receita? Necessita estudo de impacto orçamentário?

Resposta: A instituição da mediação tributária, com a possibilidade de redução dos valores a serem recebidos pela Fazenda Pública, importa a previsão de realização de transação tributária, prevista no artigo 171 do CTN, com possível situação de renúncia de receita. Assim, se a lei que permitir a realização de transação permitir a adoção de medidas de renúncia de receita, o impacto dos atos de renúncia deve ser estimado de forma global na Lei de Diretrizes Orçamentárias, tanto levando em consideração o aumento de arrecadação pela antecipação na recuperação da Dívida Ativa, como também o impacto na redução da dívida ativa para os exercícios subsequentes, o que atenderá ao artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000;

II - Pergunta 2. É constitucional e viável instituir a Mediação Tributária, sem designar a autoridade competente para tanto, porém estipulando que caberá ao Poder Executivo regulamentar a matéria, visto que é vedado ao Poder Legislativo iniciar projetos de Lei que criem obrigações para órgãos de outros poderes?

Resposta: Na medida em que a mediação tributária somente pode ser formalizada mediante transação, prevista no artigo 171 do CTN, nos termos do mesmo dispositivo, a indicação da autoridade competente para sua realização deve ser feita através de lei em sentido formal.

Votaram, nos termos acima, os Conselheiros NESTOR BAPTISTA, ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, IVAN LELIS BONILHA, JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL e IVENS ZSCHOERPER LINHARES.

Presente a Procuradora Geral do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, VALERIA BORBA.

Plenário Virtual, 13 de outubro de 2022 – Sessão Virtual nº 14.

FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES
Conselheiro Relator

FABIO DE SOUZA CAMARGO
Presidente