

**PASSIVO FISCAL, A SUA CLASSIFICAÇÃO PARA TRANSAÇÃO
TRIBUTÁRIA E A INOVAÇÃO CONTIDA NA PORTARIA NORMATIVA MF
Nº 1.383/2024**

Mary Elbe Queiroz¹

Antonio Carlos de Souza Jr²

INTRODUÇÃO

A transação tributária é um novo marco na relação tributária entre a Fazenda e o Pagador de Tributos, chamado de Contribuinte, na busca de maior consensualidade, soluções mais céleres e menos litígios. A regulamentação da transação tributária pela União vem passando por um processo de *consolidação, reformas e reflexões*, contando com grande protagonismo da Procuradoria da Fazenda Nacional no aperfeiçoamento do instituto.

Consolidação, pois o instituto foi efetivamente implementado em 2020 com a conversão da Medida Provisória nº 899/2019 na Lei nº 13.988/2020, posterior edição de portarias regulamentadoras e a implementação de programas de transação por adesão para conter os impactos da Covid-19 na economia.

¹ Advogada sócia de Queiroz Advogados Associados. Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa, Doutora em Direito Tributário (PUC/SP) e Mestre em Direito Público (UFPE). Especialização em Direito Tributário: Universidade de Salamanca – Espanha e Universidade Austral – Argentina. Pós-graduação em Neurociência e Pós-graduanda em Psicologia Positiva (PUC/RS). Presidente do Centro Nacional para a Prevenção e Resolução de Conflitos Tributários – CENAPRET. Presidente do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários – IPET. Presidente do Conselho Jurídico do Instituto Brasileiro de Desenvolvimento de Relações Internacionais – IBREI. Membro Consultivo da Comissão Tributária da OAB Nacional. Membro Imortal da Academia Nacional de Ciências Econômicas e Políticas Sociais – ANE. Professora dos cursos de Pós-Graduação do IBET, PUC/RS e UERJ. Livros e artigos publicados e palestras no Brasil e exterior.

² Advogado sócio de Queiroz Advogados Associados. Doutor em Direito Tributário (USP). Mestre em Direito (UNICAP). Pós-graduação em Direito Tributário pelo IBET/SP. Vice-Presidente do Centro Nacional para a Prevenção e Resolução de Conflitos Tributários – CENAPRET. Professor do Curso de Pós-graduação do IBET. Membro Fundador da Associação Brasileira de Direito Processual – ABDPro. Membro da Associação Norte Nordeste de Professores de Processo – ANNEP. Membro consultor da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

Reformas, na medida em que o instituto vem sendo aperfeiçoado e/ou tratado em diversos diplomas normativos, inclusive editados em curto espaço de tempo. Destacamos, além da Lei nº 14.275/2022 e da Lei nº 14.689/2023 (alteração direta da Lei nº 13.988/2020), a Lei nº 14.195/2021, (introdução de parâmetros legais para criação do Cadastro Fiscal Positivo com referência à transação); a Lei nº 14.112/2020 (tratou da transação para empresas em recuperação judicial); a Lei nº 14.148/2021 (transação no contexto do programa de recuperação do setor de eventos); a Lei nº 14.073/2020 (elencou a transação como mecanismo de enfrentamento dos efeitos da pandemia e dispôs sobre regras específicas aplicáveis a clubes de futebol e demais entidades desportivas), entre outras normas.

Reflexões, visto que o sucesso do instituto não afasta a necessidade de permanente reflexão com o objetivo de aprimorar e aperfeiçoar o seu funcionamento, bem assim inaugurar o debate de questões esquecidas.

O presente artigo pretende continuar a nossa tarefa de promover reflexões sobre a teoria e a prática da transação tributária. O tema escolhido será a classificação do passivo fiscal, o seu impacto na utilização dos instrumentos previstos no art. 11 da Lei nº 13.988/2020 e como o grau de litigiosidade do passivo fiscal pode impactar na atividade classificatória.

Neste contexto, analisaremos as inovações produzidas pela Portaria Normativa nº 1.383/2024, que introduziu o Potencial Razoável de Recuperação do Crédito Judicializado (PRJ) como novo pilar para classificação do passivo fiscal e, por conseguinte, viabilizar a utilização dos instrumentos previstos no art. 11 da Lei nº 13.988/2020 na resolução de conflitos tributários judicializados.

1. O PASSIVO FISCAL E A SUA CLASSIFICAÇÃO

Como é sabido, a preocupação da Procuradoria da Fazenda Nacional em promover periódicas análises sobre o seu “estoque” de créditos inscritos na dívida ativa não foi iniciada com a implementação da transação. Ela já estava inserida no conjunto de medidas e práticas inauguradas no contexto do Regime Diferenciado de Cobrança dos Créditos – RDCC, que pode ser conceituado como uma “estratégia de cobrança judicial e administrativa dos créditos inscritos na Dívida Ativa, instituído pela Portaria PGFN

396, de 2016. Esse Novo Modelo de Cobrança está simplificando e otimizando a cobrança judicial da Dívida Ativa, por meio da implementação de uma série de rotinas de trabalho efetivamente inovadoras”.³

No contexto da transação tributária, a relevância da prática esteve presente na sua regulamentação, sendo objeto de constante aperfeiçoamento no âmbito legal e infralegal. O art. 14 da Lei nº 13.988/2020, ao dispor sobre a competência da Procuradoria da Fazenda Nacional e da Receita Federal do Brasil para edição de normas regulamentadoras de natureza infralegal, ficou consignada no parágrafo único deste dispositivo com o seguinte: “*Caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar, por ato próprio, os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a sua temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança*”.

A delegação em comento não foi um “cheque em branco”, pois ele veio acompanhada de alguns parâmetros. O primeiro parâmetro que deve ser buscado na regulamentação é um juízo crítico sobre a efetividade dos meios ordinários de cobrança em relação a determinado passivo fiscal e/ou contribuinte. Aqui, o elemento central é o contexto da cobrança e a perspectiva de expropriação forçada e/ou pagamento mediante a implementação de outros meios de cobrança em determinado tempo.

O segundo parâmetro é a capacidade contributiva do titular do passivo fiscal. Isto é, a efetiva capacidade de pagamento, que deverá ser analisada com base na possibilidade de geração de caixa, destinação para o órgão fazendário, a continuidade das atividades da empresa e manutenção dos empregos, bem assim o acervo patrimonial disponível para um processo de expropriação forçada.

Finalmente, o terceiro parâmetro consiste em analisar o custo da cobrança para fins de classificação do passivo. O critério é pertinente pois, em diversas situações,

³ CARDOSO, Paulo Roberto de Sousa. **Design thinking, regime diferenciado de cobrança de créditos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a inovação na Administração Pública**. *Revista da PGFN*. n. 10/2017. pp. 134-156. No mesmo sentido: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. **A efetividade da cobrança do crédito tributário federal como fundamento legitimador da Portaria PGFN 33/18**. Inovações na cobrança do crédito tributário [livro eletrônico]. Juliana Furtado Costa Araújo e Paulo César Conrado (Coord.). São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

o custo de cobrança não justifica a utilização de todos os meios de cobranças disponíveis, inclusive a própria execução fiscal. Assim, uma classificação negativa de um passivo de baixo valor poderá viabilizar maior recuperabilidade na transação.

E mais, o art. 11, §5º, da Lei nº 13.988/2020 criou uma presunção de irrecuperabilidade ao dispor: “§ 5º *Incluem-se como créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, para os fins do disposto no inciso I do caput deste artigo, aqueles devidos por empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência*”.

Atualmente, no âmbito da PGFN, a regulamentação dos critérios para classificação do passivo para fins de transação está na Portaria PGFN nº 6.757/2022. Destacamos o art. 19 da Portaria PGFN nº 6.757/2022, que indica os parâmetros utilizados para definição do grau de recuperabilidade do passivo fiscal:

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.

Note-se que a autoridade regulamentadora, a partir dos parâmetros legais, desdobrou o primeiro parâmetro nos incisos I, IV, V, VI e VII, estabelecendo uma clara relação entre a perspectiva de sucesso da cobrança administrativa ou judicial e o tempo gasto para a sua efetivação. Todavia, o tema que ganhou atenção especial na atual regulamentação foi a situação econômica e a capacidade de pagamento, tratada no inciso VIII e desdobrada nos artigos 20 a 23⁴ da mesma portaria.

⁴ Portaria PGFN nº 6.757/2022. 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

Aliás, a própria classificação do grau de recuperabilidade (*rating*) prevista na norma regulamentadora contempla apenas o parâmetro da situação econômica e capacidade de pagamento, consoante pode ser observado no art. 24 da Portaria PGFN nº 6.757/2022:

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:

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.

A única exceção é para as situações em que a própria lei e/ou a norma regulamentadora classificam o passivo como irrecuperáveis. Além do já citado art. 11, §5º, da Lei nº 13.988/2020, a norma regulamentadora elencou situações de presunção de irrecuperabilidade, que são, na maioria das hipóteses, manifestações do primeiro parâmetro⁵.

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. § 1º Quando a capacidade de pagamento não for suficiente para liquidação integral de todo o passivo fiscal e do FGTS, nos termos do caput, os prazos ou os descontos serão graduados de acordo com a possibilidade de adimplemento dos débitos, observados os limites previstos na legislação de regência da transação. § 2º Havendo mais de uma pessoa física ou jurídica responsável, conjuntamente pelo débito, a capacidade de pagamento do grupo poderá ser calculada mediante a soma da capacidade de pagamento individual de cada integrante do grupo econômico. Art. 22. Para mensuração da capacidade de pagamento dos sujeitos passivos, além das informações prestadas à Administração Tributária Federal e demais órgãos da Administração Pública, poderão ser consideradas informações prestadas no momento da adesão e durante a vigência do acordo. Art. 23. O devedor terá conhecimento da sua capacidade de pagamento e poderá apresentar pedido de revisão.

⁵ Portaria PGFN nº 6.757/2022. 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 omisso 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. Parágrafo único. As situações descritas nos incisos III, IV e V do caput deste artigo devem constar, respectivamente, nas bases do CNPJ e do CPF perante a Secretaria Especial da Receita Federal do

Segundo o estudo PGFN em Números 2023⁶, o estoque da dívida ativa da União é composto da seguinte forma: A – R\$ 310,3 bilhões; B – 796 bilhões; C – 447,9 bilhões e; D – 1,2 trilhões.

Por fim, é importante destacar a criação, no âmbito do Laboratório de Ciência de Dados (LAB-DATA) da Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS, do Grupo Permanente de Classificação dos Créditos Inscritos em Dívida Ativa da União (GPCLAS), nos termos da Portaria PGFN/ME nº 5.718/2022, o que certamente ampliará a atividade de classificação e, naturalmente, permite a ampliação da discussão dos parâmetros classificatórios.

2. IMPACTOS DA CLASSIFICAÇÃO NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A classificação do passivo conforme a sua perspectiva de recuperabilidade possui relevância direta para a aplicação de um ou mais instrumentos de resolução, previstos no art. 11 da Lei nº 13.988/2020⁷. O aludido dispositivo, apesar de empregar no *caput* o termo *benefícios*, elenca os mecanismos que poderão ser utilizados na concepção do acordo de transação, não podendo ser confundidos com *benefício fiscal*. Aliás, conforme expressamente consignado no parágrafo 1º, os instrumentos previstos no art. 11 poderão ser usados de modo cumulativo.

O *primeiro instrumento ou mecanismo* é a possibilidade de concessão de descontos incidentes sobre multas, juros de mora e encargo-legal dos créditos fiscais

Brasil do Ministério da Economia até a data da proposta de transação, cabendo ao devedor as medidas necessárias à efetivação dos registros.

⁶ PGFN em Números 2023. Disponível em: [pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf \(www.gov.br\)](https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/numeros-2023/versao-20042023.pdf)

⁷ Lei nº 13.988/2020. Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios: I - a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade competente, nos termos do parágrafo único do art. 14 desta Lei; II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições. 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; V - o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros. § 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.

transacionados. A norma, no entanto, somente permite a utilização do mecanismo para os créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação.

Em tal contexto, a viabilidade de utilização do importante instrumento de composição de uma transação depende diretamente da atividade de classificação abordada no presente estudo. Noutros termos, a definição do grau de recuperabilidade, seus parâmetros e critérios são fundamentais para a aplicação ou não de descontos na transação tributária.

O *segundo instrumento ou mecanismo* é o oferecimento de prazo e/ou formas de pagamento diferentes da regra usual de recolhimento, especialmente parcelamento, moratória e diferimento. Para tal instrumento, a lei não restringiu a sua aplicação aos créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, o que permite a ampla aplicação da modalidade inclusive para os créditos de *rating* A ou B.

O *terceiro instrumento ou mecanismo* consiste na aplicação de modelos consensuais para oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições, os quais permitirão uma maior dinamicidade na alienação de ativos no âmbito privado com reversão do produto ou parte dele para a transação, bem assim a instauração de um equilíbrio entre a efetividade da cobrança do crédito, a menor onerosidade para o credor e demais objetivos da transação conforme anunciado na norma regulamentadora⁸.

O *quarto instrumento ou mecanismo* permite a liquidação antecipada de um ativo fiscal por meio da utilização de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa da CSLL até o limite de 70% do saldo transacionado após a *aplicação do primeiro instrumento ou mecanismo*, se for o caso. No âmbito legal, não houve a restrição da utilização do instrumento para os créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação. No

⁸ Portaria PGFN nº 6.757/2022. Art. 3º São objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS: I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica; II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas; III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS; IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União, para o FGTS e para os contribuintes; e V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes.

parágrafo 1º-A do art. 11, porém, a norma reforça a competência da Procuradoria da Fazenda Nacional para disciplinar os critérios de utilização do instrumento⁹.

Neste sentido, o art. 36 da Portaria PGFN nº 6.757/2022, legislou além da Lei para restringir a utilização do prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL para casos excepcionais, transacionais na modalidade individual e créditos considerados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação. O parágrafo único do dispositivo, adicionado pela Portaria PGFN nº 1.241/2023, permitiu a utilização do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL em outras modalidades de transação excepcionalmente para empresas em recuperação judicial ou extrajudicial.

De todo modo, também para o referido instrumento, a classificação do passivo poderá ser fundamental para sua utilização e até mesmo para viabilizar o convencimento da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a necessidade da medida.

O quinto instrumento ou mecanismo consiste na possibilidade de dação em pagamento de precatório ou direito creditório líquido e certo decorrente de decisão transitada em julgado contra a União para liquidação do valor transacionado. Destaca-se que o dispositivo ratifica o comando existente no art. 100, §11, da Constituição Federal com redação dada após a Emenda Constitucional nº 113/2021¹⁰.

Note-se que, para os instrumentos previstos nos incisos II, III, e V, do art. 11 da Lei nº 13.988/2020, não houve a exclusão dos créditos classificados como recuperáveis ou com elevado grau de recuperabilidade do campo da transação.

3. GRAU DE LITIGIOSIDADE DO PASSIVO E A EFETIVIDADE DA COBRANÇA

Como visto acima, a análise da perspectiva temporal e material da efetividade da cobrança mediante os instrumentos administrativos e judiciais existentes constitui um parâmetro legal e foi incorporado na regulamentação dos critérios para classificação do

⁹ Sobre o tema: Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos de. **O uso do prejuízo fiscal na liquidação de passivo na transação tributária**. In: 100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. PINTO, Alexandre Evaristo. (Coord.). São Paulo: MP Editora, 2022.

¹⁰ Sobre o tema: Cf. PEIXOTO, Ravi. SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos de. **Precatório na transação tributária e regime de liquidação estabelecido pela PGFN**. Disponível em: ConJur - Peixoto e Souza Jr.: Precatório na transação tributária

passivo fiscal. Todavia, predominam, na classificação adotada pela Fazenda Nacional, os parâmetros da situação econômica e da capacidade de pagamento, consoante pode ser observado no art. 24 da Portaria PGFN nº 6.757/2022.

É preciso aperfeiçoar os critérios, desenvolvendo, especialmente, o parâmetro de recuperabilidade do crédito à luz dos mecanismos ordinários de cobrança administrativa e/ou judicial. Um dos critérios para o desenvolvimento desse parâmetro deve ser o da litigiosidade do crédito discutido, isto é, o contexto processual e administrativo em que determinado passivo fiscal está inserido e as medidas antiexacionais existentes, como, por exemplo, embargos à execução fiscal, exceção de pré-executividade, ação anulatória, entre outros.

Isso porque a litigiosidade da cobrança afetará os mecanismos de efetivação do crédito, ainda que o passivo esteja garantido por penhora de bens, seja por concessão de efeito suspensivo aos embargos à execução, tutelas provisórias ou até mesmo por demais fatores do ciclo processual de expropriação. Por outro lado, as discussões jurídicas sobre o passivo fiscal poderão implicar sua desconstituição total ou parcial, o que gerará ainda mais incertezas sobre a efetividade da cobrança.

Nesse contexto, cumpre destacar a existência de estudos empíricos apontando a morosidade das medidas expropriatórias ordinárias. Nesse sentido, o estudo produzido pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA sobre o custo e o tempo do processo de execução fiscal da Procuradoria da Fazenda Nacional:

Caso a Justiça Federal logre penhorar bens do devedor, a probabilidade destes satisfazerem integralmente os interesses da União tende ao irrisório. Somente 2,8% das ações de execução fiscal resultam em algum leilão judicial, com ou sem êxito. Do total de processos, em apenas 0,3% dos casos o pregão gera recursos suficientes para satisfazer integralmente o débito, enquanto a adjudicação dos bens do executado extingue a dívida em 0,4% dos casos.

Pouco mais de três quintos dos processos de execução fiscal promovidos pela PGFN vencem a etapa de citação. Destes, 22,7% conduzem à penhora, mas somente 17,2% das penhoras resultam em leilão. Nas entrevistas realizadas ao longo da pesquisa, os diretores de secretaria e serventuários da Justiça responsáveis pela etapa do leilão demonstraram profundo desalento com a complexidade dos atos administrativos e judiciais necessários à realização de um leilão, que são extraordinariamente burocráticos, demandam muito trabalho e são de pouca efetividade. Como resultado, muitas das varas da Justiça Federal implantadas nos últimos cinco anos jamais realizaram qualquer pregão¹¹.

¹¹ IPEA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)**. Comunicado IPEA nº 127. Janeiro de 2012. p. 6-7. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&id=12775 .

Além da baixa probabilidade de satisfação dos interesses da União Federal com a penhora de bens, o citado estudo estimou o tempo médio entre penhora e leilão de bens em aproximadamente 1.291 dias:

O PEFMpgfn permanece durante 569 dias na etapa de penhora (f) e 722 dias na de leilão (g). No trabalho de campo conduzido neste estudo, não foi calculado o tempo médio de duração das vistas à PGFN (h), de modo que os intervalos de tempo durante os quais o processo encontra-se em vistas ao exequente estão incorporados no total de cada etapa durante a qual ocorreram¹².

Em sentido análogo, podemos visualizar as conclusões do estudo Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, realizado pelo Conselho Nacional de Justiça e pelo INSPER, uma década após o estudo referenciado acima:

Foram analisadas diversas etapas de tramitação dos processos judiciais tributários, de modo a buscar verificar quais delas são mais céleres ou contribuem de modo mais significativo para a demora na solução dos litígios tributários. Assim, na resposta à pergunta 29, a equipe identificou que nas execuções fiscais o tempo médio de tramitação até o julgamento final, assim entendido como a data do trânsito em julgado, é de 771 dias. Foi verificado ainda o tempo médio de (i) 201 dias entre o ajuizamento e o despacho inicial, (ii) 508 dias entre o ajuizamento e a penhora e (iii) 218 dias entre a penhora e a expropriação dos bens.

(...)

Outro dado de extrema relevância foi obtido na resposta à pergunta 33, em que se constatou, mediante a utilização da busca por Regex, que houve expropriação de bens em apenas 2% das execuções fiscais. Foi identificado ainda que, entre os processos de execução fiscal, (iii) a decretação de indisponibilidade de bens ocorreu em 12,6% dos casos. Entre esses 12,6%, os resultados obtidos indicam (iv) que 9% das execuções fiscais são julgadas extintas pela satisfação do débito. Os dados coletados sugerem que a sistemática de cobrança de créditos tributários por meio de execução fiscal possui baixíssima eficácia, considerando tanto o baixo percentual de débitos garantidos quanto o baixo índice de extinção da execução pela satisfação do débito nos casos em que ocorre a indisponibilidade de bens.

Considerando, ainda, a expressividade das execuções fiscais na composição do estoque processual no período abrangido pela pesquisa, pode-se concluir que o modelo de cobrança por execução fiscal é uma das causas do elevado contencioso judicial tributário¹³.

Aliás, a própria Fazenda Nacional tem praticamente inviabilizado a aceitação da dação em pagamento de bens imóveis (vide Portaria PGFN nº 32/2018) e tem investido em mecanismos de alienação, inclusive possibilitando o parcelamento para adquirentes

¹² IPEA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)**. Comunicado IPEA nº 127. Janeiro de 2012. p. 11. Disponível em:

http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&id=12775 .

¹³ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa** / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022. p.271-273.

de imóveis (vide: Portaria PGFN nº 3.070/2022). Com isso, a suficiência patrimonial quando atrelada a um elevado grau de litigiosidade do passivo, também pode acarretar baixa perspectiva de recuperabilidade do crédito em determinado intervalo de tempo.

Adicionalmente, a necessidade/dever de redução da litigiosidade também foi contemplada no art. 17 da Lei nº 14.195/2021:

Art. 17. Fica o Poder Executivo federal autorizado a instituir, sob governança da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Cadastro Fiscal Positivo, com o objetivo de:

I - criar condições para construção permanente de um ambiente de confiança entre os contribuintes e a administração tributária federal;

II - garantir a previsibilidade das ações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face dos contribuintes inscritos no referido cadastro;

III - criar condições para solução consensual dos conflitos tributários, com incentivo à redução da litigiosidade;

IV - reduzir os custos de conformidade em relação aos créditos inscritos em dívida ativa da União e à situação fiscal do contribuinte, a partir das informações constantes do Sira;

V - tornar mais eficientes a gestão de risco dos contribuintes inscritos no referido cadastro e a realização de negócios jurídicos processuais;

VI - melhorar a compreensão das atividades empresariais e dos gargalos fiscais.

Todo o exposto somente confirma a utilidade e adequação de incluir a litigiosidade do crédito como critério classificatório, pois um crédito com alta “discutibilidade” e litigiosidade, certamente, não terá elevada perspectiva de recuperabilidade em um intervalo temporal razoável.

Desta feita, é imprescindível a criação de procedimento administrativo de revisão da classificação da dívida (*rating*) fundado na sua litigiosidade, o que permitirá a identificação do grau de recuperabilidade em face de situações específicas devidamente analisadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional de ofício ou mediante provocação do contribuinte.

4. O POTENCIAL RAZOÁVEL DE RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO JUDICIALIZADO (PRJ) E SUGESTÕES DE REGULAMENTAÇÃO DA PORTARIA PGFN Nº 6.757/2022

A edição da Portaria Normativa MF nº 1.383/2024, publicada em 30 de agosto de 2024, representa o novo marco na transação da dívida ativa da União. Isso porque, ao nosso sentir, a portaria autorizou a ampliação da regulamentação da classificação do passivo com escopo de afastar a litigiosidade e, igualmente, analisar o passivo sob a perspectiva da temporalidade da cobrança.

Trata-se de ideia semelhante à que tivemos a oportunidade de sugerir em duas publicações realizadas nos anos de 2022 e 2023, nas quais ressaltamos a necessidade de aprimorar a regulamentação da classificação dos passivos na transação para incluir o grau de litigiosidade e a temporalidade da cobrança como pilar correlato ao da capacidade de pagamento.¹⁴

Pois bem, a Portaria MF nº 1.383/2024, ao instituir o Programa de Transação Integral (PTI), expressamente autorizou a inserção do conceito/parâmetro “*Potencial Razoável de Recuperação do Crédito Judicializado (PRJ)*” no âmbito da transação da dívida da União:

Art. 1º Fica instituído o Programa de Transação Integral (PTI), composto por um conjunto de medidas destinadas à redução do contencioso tributário de alto impacto econômico, com o objetivo de promover a regularização de passivos e encerrar litígios de forma eficiente e consensual.

¹⁴ QUEIROZ, Mary Elbe. SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos de. **Transação tributária e a classificação do passivo fiscal**. In: XIX Congresso Nacional de Estudos Tributários: as conquistas comunicacionais no direito tributário atual. Paulo de Barros Carvalho (coord.). São Paulo: Noeses, 2022. pp. 1.203-1220. QUEIROZ, Mary Elbe. SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos de. **Estudos sobre transação e processo tributário**. Recife: FB da Silva Livros, 2023. p. 21 e ss. “A perspectiva temporal e material sobre efetividade da cobrança administrativa e/ou judicial foi incorporada na legislação como parâmetro legal para classificação do passivo fiscal, notadamente no contexto da transação tributária. No entanto, ainda predomina a adoção do parâmetro da situação econômica e capacidade de pagamento para classificação do passivo na regulamentação realizada pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pela Receita Federal do Brasil. Há, ao nosso sentir, uma necessidade de aperfeiçoamento no âmbito regulamentar (infralegal) dos critérios existentes. Um dos critérios para o desenvolvimento deve ser o da litigiosidade do crédito discutido, isto é, o contexto processual e administrativo em que determinado passivo fiscal está inserido e as medidas antiexacionais existentes como, por exemplo, embargos à execução fiscal, exceção de pré-executividade, ação anulatória, entre outras, que possam impactar a perspectiva de cobrança. Isso porque a litigiosidade da cobrança afetará os mecanismos de efetivação do crédito, ainda que o passivo esteja garantido por penhora de bens, seja por concessão de efeito suspensivo aos embargos à execução, tutelas provisórias ou até mesmo demais fatores do ciclo processual de expropriação, consoante dados empíricos apresentados e confirmado pelos próprios órgãos da administração tributária”.

Art. 2º São modalidades do Programa de Transação Integral (PTI):

I - transação na cobrança de créditos judicializados de alto impacto econômico, baseada no Potencial Razoável de Recuperação do Crédito Judicializado (PRJ), observado o disposto no Capítulo II da Lei nº 13.988/2020; e

A Portaria Normativa em comento, apesar de delegar a regulamentação dos parâmetros para aferição do PRJ para a Procuradoria da Fazenda Nacional¹⁵, elencou algumas características do novo modelo:

Art. 3º Na transação na cobrança de créditos da União objeto de contencioso de alto impacto econômico, o Potencial Razoável de Recuperação do Crédito Judicializado (PRJ) será mensurado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a partir da avaliação do custo de oportunidade baseado na prognose das ações judiciais relacionadas aos créditos inscritos ou não em dívida ativa, considerando:

I - o grau de indeterminação do resultado das ações judiciais obstativas dos meios ordinários e convencionais de cobrança; e

II - a temporalidade da discussão judicial relativa aos créditos objeto de negociação.

Note-se que a prognose das ações judiciais em que o passivo a ser classificado está sendo discutido será um fator determinante para a sua classificação. Aqui, é importante destacar que a prognose não levará em consideração apenas as chances de êxito da Fazenda Nacional no processo, mas também a temporalidade dessa discussão judicial e seu caráter obstativo dos meios ordinários de cobrança.

Esse aspecto é fundamental, pois um determinado passivo judicializado pode ter um potencial razoável de êxito para a Fazenda Nacional, porém, o contexto do processo e o tempo da discussão poderão ensejar o impedimento de meios ordinários de cobrança por diversos anos. Trata-se de fator que impedirá por alguns exercícios financeiros o ingresso de recursos para a União e, por isso, pode ensejar a reclassificação do passivo fiscal de modo a viabilizar a resolução do conflito de modo consensual e, ao mesmo tempo, promover o ingresso de recursos aos cofres da União.

¹⁵ **Portaria Normativa MF nº 1.383/2024.** Art. 3º. (...) §1º. Cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nos termos do art. 14, parágrafo único, da Lei nº 13.988/2020, disciplinar os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas indicadas no PTI. §2º Na hipótese deste artigo, os pedidos de transação serão formulados exclusivamente por meio do Portal REGULARIZE, cabendo à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em se tratando de crédito tributário ainda não inscrito em dívida ativa, encaminhar o pedido de transação à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) após análise conclusiva do Potencial Razoável de Recuperação do Crédito Judicializado (PRJ) e do grau de recuperabilidade da dívida indicada.

A regulamentação acima merece aplausos e viabilizará a redução, de modo consensual, de um estoque relevante da dívida ativa da União e eliminará milhares de discussões judiciais no âmbito do Poder Judiciário. Ademais, a regulamentação do PRJ também acaba com uma distorção causada pela classificação do passivo exclusivamente com base na capacidade de pagamento.

Como exemplo, destacamos uma situação de determinado contribuinte classificado com base na CAPAG com o *rating* A, mas o seu passivo está judicializado e com exigibilidade suspensa em decorrência de decisão judicial há menos de 5 anos. Na regulamentação anterior, ele não teria nenhum estímulo para transacionar com a Fazenda Nacional e poderia continuar litigando por mais tempo. Por outro lado, a capacidade de pagamento muda periodicamente e o mesmo contribuinte poderá perder a sua capacidade de pagamento no futuro, o que inviabilizará a arrecadação/cobrança daquele mesmo passivo, o qual poderia ter sido extinto em anos anteriores acaso fosse possível uma transação com base no PRJ.

Assim, a regulamentação por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional do PRJ complementará esse novo marco regulatório e viabilizará a resolução de passivos classificados em A e B apenas com base no critério da capacidade de pagamento. Com o objetivo de contribuir com os estudos da regulamentação, elaboramos algumas sugestões de modificação da Portaria PGFN nº 6.757/2022. Vejamos:

A primeira sugestão seria a inclusão do art. 26-A ao texto da Portaria nº 6.757/2022, possibilitando a revisão da classificação do passivo fiscal de modo isolado (por inscrição) ou conjunto com base nos critérios estabelecidos no art. 19, incisos I, II e IV, observado de modo supletivo o procedimento já existente para a revisão da capacidade de pagamento:

Art. 26-A. O devedor poderá apresentar pedido de revisão da classificação do passivo com fundamento no disposto no art. 19, incisos I, II e IV, observado, no que couber, o procedimento estabelecido no art. 30 ao art. 34-A.

Parágrafo único. O pedido de revisão, em qualquer caso, deverá ser apresentado exclusivamente pelo REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, indicar os documentos que sustentem suas alegações.

É importante esclarecer que a *perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais de cobrança*, parâmetro estabelecido no art. 19, inciso IV, não se confunde necessariamente com a probabilidade de sucesso na demanda por parte da

Fazenda Nacional. A análise é mais ampla e pode envolver diversas variáveis, como: (i) existência de debate sobre fatos e aspectos técnicos que poderá ser objeto de perícia judicial; (ii) combinação da tese jurídica debatida no processo judicial com o tempo médio de resolução da demanda; (iii) possibilidade de liquidação antecipada da garantia ofertada, (iv) existência de decisão de mérito desfavorável à Fazenda Nacional, (v) tempo de tramitação do processo judicial sem a resolução do mérito, entre outros critérios.

A segunda sugestão seria a criação de uma redução presumida do grau de recuperabilidade baseada em fórmulas/parâmetros indicativos da baixa ou ausência de perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais e, conseqüentemente, a redução do grau de recuperabilidade para a classificação C (créditos de difícil recuperação) e D (créditos irrecuperáveis) respectivamente. Com isso, recomendamos a inclusão do art. 26-B com a seguinte redação:

26-B. A Procuradoria-Geral Adjunta da Dívida Ativa da União e do FGTS poderá estabelecer hipóteses presumidas de baixa a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais, bem como os critérios para aferição da Potencial Razoável de Recuperação do Crédito Judicializado (PRJ).

Parágrafo único. A baixa perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais de cobrança implicará na redução do grau de recuperabilidade, independentemente da capacidade de pagamento estimada.

26-C. O Potencial Razoável de Recuperação do Crédito Judicializado (PRJ) será mensurado a partir da avaliação do custo de oportunidade baseado na prognose das ações judiciais relacionadas aos créditos inscritos ou não em dívida ativa, considerando:

I - o grau de indeterminação do resultado das ações judiciais obstativas dos meios ordinários e convencionais de cobrança; e

II - a temporalidade da discussão judicial relativa aos créditos objeto de negociação.

A terceira sugestão seria o aperfeiçoamento do art. 25, incisos I, II e VI, especialmente em relação aos marcos temporais estabelecidos na redação originária.

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

I - inscritos em dívida ativa há mais de 10 (dez) 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, ou garantidos, nos termos do art. 206, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, há mais de 5 (cinco) anos;

(...)

VI - os respectivos processos de execução fiscal com início da hipótese de suspensão prevista no art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, há mais de 1 (um) ano.

A ausência de anotação atual de garantia ou suspensão de exigibilidade de uma inscrição feita há mais de 10 (dez) é um forte indicativo de que as estratégias adotadas para cobrança não foram efetivas. Da mesma forma, o arquivamento ou constituição processual de hipótese de suspensão processual e início da fluência do marco legal da prescrição intercorrente constitui forte indicativo de que a viabilidade da cobrança é bastante reduzida.

A alteração estabelecida no inciso II possui o escopo de estimular o encerramento do litígio que perdura há mais de 5 (cinco) anos sem que a Fazenda Nacional possa implementar mecanismos de cobrança ou efetivar a liquidação antecipada da garantia formalizada no processo.

A quarta sugestão labora na busca de um maior equilíbrio na relação Fazenda e Pagador de Tributos (Contribuinte), a fim de que haja igualdade de condições com vista à possibilidade de que sejam usados prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no passivo classificado com base no Potencial Razoável de Recuperação do Crédito Judicializado (PRJ):

Art. 36. A utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL será excepcional e somente será cabível:

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

Parágrafo único. A aferição dos créditos para fins da utilização de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL poderá ser realizada, também, com base no Potencial Razoável de Recuperação do Crédito Judicializado (PRJ).

A sugestão acima, na verdade, possui a função meramente didática e possui o escopo de evitar ruídos na interpretação da portaria. Isso porque, na sua redação original, o art. 36 da Portaria PGFN nº 6.757/2022 já permite a utilização de prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL para pagamento dos créditos classificados como irrecuperáveis e de difícil recuperação, independentemente da modalidade de classificação (Capacidade de Pagamento – CAPAG ou Potencial Razoável de Recuperação do Crédito Judicializado – PRJ).

Em outras palavras, a introdução do parâmetro regulatório do Potencial Razoável de Recuperação do Crédito Judicializado apenas ampliará os critérios para a identificação de um passivo e possibilidade de compensação de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL, ficando as demais regras da portaria associadas à classificação do passivo, seja pelo critério econômico e/ou pelos critérios de recuperabilidade do passivo judicializado.

Por fim, é importante salientar que a utilização do grau de litigiosidade/discutibilidade do crédito como parâmetro para classificação do passivo e, por conseguinte, utilização dos instrumentos previsto na lei de transação, não se confunde com os objetivos da transação no contencioso de disseminada controvérsia, previsto nos artigos 16 a 22 da Lei nº 13.988/2020.

Na transação no contencioso de disseminada controvérsia, o instrumento resolutivo possui caráter geral, inclusive realizado exclusivamente na modalidade de adesão, e possui o escopo de estimular o encerramento de litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica, isto é, questões que ultrapassam os limites subjetivos de uma única demanda e geram efeito multiplicador. Ou seja, o Ministro da Economia, após proposta da Procuradoria da Fazenda Nacional e da Receita Federal do Brasil, pode definir temas em que a atuação do órgão ministerial, por meio da concessão de descontos e prazos diferenciados para pagamento, poderá resultar no encerramento de litígios e na pacificação de questões jurídicas com eficácia futura.

Com isso, a proposta de transação também contempla a possibilidade de redução do principal e não apenas multa, juros e encargo-legal como acontece na transação da dívida ativa da União. Em contrapartida, a transação resolutiva poderá envolver a própria discussão, isto é, a controvérsia disseminada.

Logo, a discussão tratada no presente estudo, sobre o impacto da litigiosidade/discutibilidade do passivo fiscal na sua classificação para fins da transação da dívida ativa da União é completamente diferente dos objetivos buscados na transação de disseminada controvérsia jurídica.

Aqui, conforme demonstrado, a litigiosidade/discutibilidade do crédito impacta diretamente a perspectiva de êxito da cobrança judicial e/ou administrativa dentro de um determinado intervalo de tempo, fato que pode implicar a reclassificação

do passivo e, por conseguinte, permitir o maior êxito na arrecadação do crédito, mediante aplicação dos instrumentos previstos no art. 11 da Lei nº 13.988/2020.

CONCLUSÃO

A análise desenvolvida no presente estudo demonstra que a classificação do passivo fiscal para fins de transação tributária está em processo de importante evolução normativa e conceitual. A edição da Portaria Normativa MF nº 1.383/2024, ao instituir o Programa de Transação Integral (PTI) e introduzir o conceito do Potencial Razoável de Recuperação do Crédito Judicializado (PRJ), representa um marco significativo no aperfeiçoamento do instituto da transação tributária.

A inovação normativa corrige uma distorção do modelo atual de classificação do passivo fiscal, que privilegiava quase exclusivamente o critério da capacidade de pagamento (CAPAG) e, com isso, alcançaria somente os devedores ineficientes e alguns maus pagadores em detrimento de contribuintes que têm capacidade de pagamento que não serão beneficiados com descontos. Com isto, pode se distorcer o equilíbrio e a isonomia da relação tributária. Também, deixa-se em segundo plano importantes aspectos como a efetividade da cobrança e o grau de litigiosidade do crédito tributário. Esta correção de rumos é especialmente relevante quando se considera que os estudos empíricos demonstram a baixa efetividade dos meios ordinários de cobrança.

O PRJ inaugura uma nova perspectiva ao permitir que a classificação do passivo fiscal considere não apenas a probabilidade de êxito da Fazenda Nacional nas demandas judiciais, mas também a temporalidade dessas discussões e seu caráter obstativo dos meios ordinários de cobrança. Esta abordagem mais abrangente permite uma avaliação mais realista do potencial de recuperação do crédito, considerando o custo de oportunidade envolvido na manutenção de longos litígios judiciais.

As sugestões de aperfeiçoamento da Portaria PGFN nº 6.757/2022 apresentadas neste estudo - como a possibilidade de revisão da classificação do passivo fiscal de modo isolado ou conjunto, a criação de reduções presumidas do grau de recuperabilidade e o aperfeiçoamento dos marcos temporais - visam contribuir para a

operacionalização efetiva do novo modelo, tornando-o mais dinâmico e adequado à realidade da cobrança da dívida ativa da União.

Por fim, é importante ressaltar que o novo paradigma introduzido pela Portaria MF nº 1.383/2024 não se confunde com os objetivos da transação no contencioso de disseminada controvérsia. Enquanto esta última busca resolver questões jurídicas com efeito multiplicador, o PRJ visa otimizar a recuperação de créditos específicos considerando sua real perspectiva de recuperação dentro de um horizonte temporal razoável.

Desta forma, conclui-se que o aperfeiçoamento dos critérios de classificação do passivo fiscal, especialmente com a introdução do PRJ, representa um importante avanço na busca por uma maior efetividade na recuperação dos créditos públicos, ao mesmo tempo em que promove a redução da litigiosidade e o estabelecimento de relações mais equilibradas entre Fisco e contribuinte.