



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
Laboratório de Jurimetria

PARECER SEI Nº 10177/2021/ME

Parecer Público. Edital RFB e PGFN n. 11/2021. Transação no Contencioso Tributário de Relevante e Disseminada Controvérsia Jurídica. Adesão para débitos de pessoas naturais ou jurídicas oriundos de contribuições previdenciárias e de contribuições destinadas a terceiros incidentes sobre a participação nos lucros e nos resultados (PLR), por descumprimento da Lei n. 10.101/2000.

Explicitação de aspectos centrais. Segurança jurídica. Confiança recíproca entre Fisco e contribuintes na negociação.

Processo SEI nº 10951.104912/2021-05

I

Contexto

1. A Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020 (Lei da Transação federal), exhibe um capítulo III que é específico para a “Transação por adesão no Contencioso Tributário de Relevante e Disseminada Controvérsia Jurídica”.
2. O art. 17 daquele diploma indica que “a proposta de transação por adesão será divulgada (...) mediante edital que especifique, de maneira objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a Fazenda Nacional propõe a transação no contencioso tributário, aberta à adesão de todos os sujeitos passivos que se enquadrem nessas hipóteses e que satisfaçam às condições previstas”.
3. O § 1º desse art. 17 afirma que o edital definirá: “a) as exigências a serem cumpridas, as reduções ou concessões oferecidas, os prazos e as formas de pagamento admitidas” e, também, “b) o prazo para adesão à transação” e “poderá limitar os créditos contemplados pela transação, considerados: a) a etapa em que se encontre o respectivo processo tributário, administrativo ou judicial; ou b) os períodos de competência a que se refiram”, além de estabelecer “a necessidade de conformação do contribuinte ou do responsável ao entendimento da administração tributária acerca de fatos geradores futuros ou não consumados”.
4. Por fim, o art. 19 da norma assevera que “o sujeito passivo da obrigação tributária poderá solicitar sua adesão à transação” se “atendidas as condições estabelecidas no edital”.
5. É conhecida e reconhecida a importância dos Editais para o Direito Administrativo. Na Lei n. 14.133, de 1º de abril de 2021 (Lei de Licitações e Contratos Administrativos), por exemplo, o termo “edital” ocorre 128 vezes (e “editais”, no plural, mais 5 vezes).
6. Não seria para menos, tendo em conta que é ferramenta ou ato oficial que visa a comunicar (ou a formalizar) uma resolução administrativa à cidadania. Num conceito clássico, de Oswaldo Aranha

Bandeira de Mello, citado por Adilson Abreu Dallari, “é instrumento pelo qual se faz pública, pela imprensa ou em lugares apropriados das repartições, certas notícias, fato ou ordenança, às pessoas nele referidas e outras que possam ter interesse a respeito do assunto que nele contém” (DALLARI, Adilson Abreu. *Aspectos Jurídicos da Licitação*. São Paulo: SARAIVA, 1992, p. 90).

7. Noutras palavras: um edital é um canal de diálogo. Um tanto formal e restrito, entre Administração Pública e pessoas interessadas em determinado assunto, mas, ainda assim, um diálogo. E, nesse sentido, interessa que não existam dúvidas sobre o seu conteúdo.

8. Como é um modo de comunicação bastante objetivo, de redação menos fluída, parecem relevantes alguns desdobramentos, para dirimir qualquer insegurança acerca das hipóteses fáticas e jurídicas nas quais a União propôs a transação no contencioso tributário no Edital n. 11/2021, lançado em maio, e que busca resolver controvérsias relacionadas a débitos de pessoas naturais ou jurídicas oriundos de contribuições previdenciárias e de contribuições destinadas a terceiros incidentes sobre a participação nos lucros e nos resultados (PLR), por descumprimento da Lei n. 10.101/2000.

9. É o que passamos a fazer.

II

Detalhamentos

II.1

Contencioso não instaurado e possibilidade de debate administrativo ou judicial

10. Os itens 1.2 e 1.3 do Edital n. 11/2021, na esteira do art. 18 da Lei de Transação federal, apontam a necessidade de existência de um contencioso administrativo ou judicial instalado. Afirmam, em síntese, que “poderão ser incluídos [na transação] débitos que se encontrem no contencioso administrativo ou judicial até a data de publicação do Edital” e que “a transação somente será celebrada se constatada a existência, na data de publicação do Edital, de inscrição em DAU, de ação judicial, de Embargos à Execução Fiscal ou de reclamação ou recurso administrativo pendente de julgamento definitivo quanto a PLR”.

11. Há um sentido coerente nessas disposições, tendo em vista que, desde o título -- “transação no contencioso” -- se percebe que o instituto procura diminuir litígios existentes (“controvérsias jurídicas disseminadas”, nos dizeres legais e regulamentares).

12. Os objetivos da transação ficaram explícitos no art. 3º da Portaria do Ministério da Economia n. 247, de 16 de junho de 2020:

Art. 3º São objetivos da transação de que trata o art. 1º:

- I - promover a solução consensual de *litígios administrativos ou judiciais* mediante concessões recíprocas;
- II - *extinguir litígios administrativos ou judiciais já instaurados* sobre determinada controvérsia jurídica, relevante e disseminada;
- III - *reduzir o número de litígios administrativos ou judiciais* e os custos que lhes são inerentes;
- IV - *estabelecer novo paradigma de relação entre administração tributária e contribuintes*, primando pelo diálogo e adoção de meios adequados de solução de litígio; e
- V - *estimular a autorregulização e a conformidade fiscal*.

13. Os três primeiros incisos nos remetem, sem escalas, aos litígios instaurados. Entretanto, o que é óbvio em qualquer tentativa de negociação, existe um efeito desejável de prevenir novos litígios. Daí a importância dos dois últimos incisos.

14. A conciliação desses interesses -- extinguir as disputas e buscar não criar novas disputas -- não é difícil. Eles se relacionam de modo intenso. Contudo, e eis o ponto central, nem todas as disputas conseguem ser encerradas num único movimento ou num único gesto amistoso entre contribuintes e Administração Pública.

15. O Edital n. 11/2021, ao asseverar a necessidade de contenciosos ‘instaurados’ sobre as teses de PLR-Empregados e de PLR-Diretores (refletindo créditos já constituídos), optou por não cuidar de contenciosos ‘potenciais’ -- aqueles créditos sequer lançados contra a pessoa física ou jurídica e que, eventualmente, seriam objeto de impugnação pelos sujeitos passivos.

16. Esses contenciosos ‘potenciais’ serão realidades em qualquer Edital desse tipo, embora possa haver alteração nas normas de regência (leis, portarias, pareceres ou disposições editais). Isso porque, como o Fisco se reserva, por lei, à possibilidade de lançar tributos em até 5 (cinco) anos (art. 173, do Código Tributário Nacional), à margem de cada Edital haverá um número considerável de obrigações tributárias que não se tornaram créditos, isto é, fatos geradores ocorridos, porém não lançados pela Autoridade Administrativa, em torno de determinado tributo ou de alguma peculiaridade da discussão escolhida para a proposta de acordo.

17. Uma interpretação singela e adequada a essas situações demonstra que, para esses contenciosos ‘potenciais’, sem chance de adesão à transação do Edital n. 11/2021, valem todas as garantias do sistema legal e constitucional brasileiro, com o art. 5º, XXXV, da Constituição de 1988 (“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”) em primeiro plano. O mesmo é dizer: considerando as exigências deste Edital, as obrigações tributárias não convertidas em créditos (porque não houve autuação ou lançamento fiscal), estariam fora do escopo da transação (que é do contencioso existente), e, nessa condição, *poderão ser objeto de eventual questionamento pelos contribuintes, se assim optarem*, caso ou quando autuados; caso ou quando haja a constituição dos créditos, pelo lançamento.

18. Em suma: aquilo que está em etapa anterior ao lançamento e, portanto, não existe como crédito tributário, muito menos como litígio, não tendo possibilidade de transação, encontra-se, por decorrência lógica e por ditame constitucional, passível de futura impugnação administrativa ou judicial, *sem que isso comprometa a validade da transação celebrada, relativamente aos débitos com a mesma tese principal* e que estavam em debate, seja na estrutura do Ministério da Economia ou na do Poder Judiciário.

II.2

Inclusão de todas as controvérsias existentes sobre PLR

19. Outra exigência do Edital n. 11/2021 é que todos os créditos (inscritos ou não em Dívida Ativa da União) constituídos quanto a um dos dois conjuntos de temas eleitos para transação (PLR-Empregados e/ou PLR-Diretores) estejam incluídos no instante da adesão. Esse requisito, plasmado no item 1.3.1, guarda sintonia com a finalidade de resolver ou de extinguir litígios, junto à RFB e junto à PGFN, sobre aqueles temas, a fim de que um novo patamar de diálogo se estabeleça.

20. Assim, *todos os litígios já existentes quanto a uma mesma tese principal* (relativa à interpretação dos requisitos da Lei n. 10.101/2000 para pagamento de PLR-Empregados e/ou de PLR-Diretores), *devem ser levados à transação*, como determina o item 1.3.1. Os litígios que envolvam as *multas por descumprimento de obrigações acessórias* decorrentes de PLR, ressalte-se, *podem ser levados à transação* (ainda que as teses sejam autônomas). Naqueles débitos que estão junto à RFB, a adesão acontece pelo Portal da RFB na *internet*. Naqueles que estão junto à PGFN, a adesão ocorre pelo Portal REGULARIZE, na *internet*.

21. Como o Edital somente autoriza a negociação em torno do PLR, exige, em contrapartida, a renúncia dessas discussões (itens 2.3, 4.5, c, 5.1, d, 6.1, IV e 7.1, XII), na esfera administrativa ou na esfera judicial. De sorte que controvérsias outras, distintas de PLR (ainda que tangenciais), não precisam ser objeto de renúncia nos processos.

22. Um exemplo elucida melhor. Um determinado processo judicial encarta três debates. Um deles é acerca do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários relacionados a PLR-Empregados de um dado ano. Os outros dois acerca de requisitos da Lei n. 10.101/2000 para pagamento de PLR-Empregados de anos diferentes. O litigante *pode*, validamente, *não incluir o primeiro debate na transação*, permanecendo a discussão sobre a decadência. Mas *deverá incluir os outros dois*. Recomenda-se,

a propósito, que, no momento do requerimento de adesão, informe a existência de controvérsias autônomas, que não serão incluídas na transação.

II.3

Fatos geradores futuros ou não consumados

23. Outrossim, merece ser abordada a interpretação do item 6.1, III, do Edital n. 11/2021 (“ao aderir a qualquer modalidade de transação, a pessoa se obriga a *sujeitar-se ao entendimento dado pela Administração Tributária à controvérsia jurídica transacionada, em relação aos fatos geradores futuros ou não consumados*”).

24. É preciso atentar aos arts. 114 e 116 do Código Tributário Nacional:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a *situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, *considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos*:

I - *tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios*;

II - *tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável*.

25. Cuidando, em específico, de PLR, convém notar que o fato gerador das contribuições previdenciárias, desde que descumpridas as exigências legais, transfigurando a “participação nos lucros e resultados” em “remuneração”, é o pagamento ou o crédito dessa remuneração ao empregado ou ao diretor não empregado ou, ainda, segundo a redação dada pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, ao art. 43, § 2º da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, “considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço”.

26. Assim, as situações de fato ou as situações jurídicas que ensejam o fato gerador e, em consequência, a obrigação tributária, já estariam perfectibilizadas. Os fatores geradores já teriam ocorrido. Estariam consumados. A fiscalização somente avalia a extensão desses fatos.

27. De sorte que um instrumento de acordo de PLR firmado entre empresa e empregados (assinado no mês anterior ao Edital n. 11/2021 ou há 30 anos), evidencia a fiscalização fatos geradores já configurados. Não é a autuação fiscal que cria fatos geradores: ela somente os reconhece. Nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, “a autoridade administrativa verifica a ocorrência do fato gerador”:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o *procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*.

28. De modo que a expressão “fatos geradores futuros ou não consumados”, constante do item 6.1, III, do Edital n. 11/2021, não se conecta nem se confunde com aquilo que apelidamos, linhas atrás, de contenciosos ‘potenciais’.

29. O estoque de situações examinadas pelas Autoridades Fiscais e ainda não lançadas ou, antes, o estoque de situações nunca fiscalizadas, é, de pronto, um estoque de *fatos geradores consumados*. Já ocorridos. Os pagamentos aos empregados e aos diretores já tiveram lugar e, se descumpriram os requisitos da Lei n. 10.101/2000, serão fatos geradores de contribuições previdenciárias, porque entendidos como “remuneração”, enquadráveis no conceito de “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou

creditados, a qualquer título a pessoa física, mesmo sem vínculo empregatício” (art. 195, I, *a*, da Carta Magna).

30. Os “fatos geradores futuros ou não consumados”, na esteira do art. 105 do Código Tributário Nacional, serão aqueles cuja hipótese de incidência não se concretizou até o momento. A situação descrita pela legislação como suficiente e necessária ao nascimento do dever de pagar tributos não veio à tona. Ou, acaso pendentes, essa ocorrência teve início mas não se completou.

31. Voltando ao panorama da PLR, os “fatos futuros ou não consumados”, em vez de serem aqueles ocorridos no passado (anteriores ao Edital n. 11/2021) e que não foram autuados, serão as prestações de serviços ou os pagamentos -- como quer que se entendam os fatos geradores das contribuições previdenciárias -- *posteriores à adesão do contribuinte aos termos da transação*.

32. Em síntese, como a expressão utilizada pelo item 6.1, III, do Edital antecipa, situações que nunca vieram à luz, independente do olhar da Auditoria Fiscal. Aquilo que poderá surgir, no futuro, é que não estará consumado. *Sobre esses acontecimentos é que o contribuinte concorda em se sujeitar à compreensão do Fisco*. Novos acordos de PLR na empresa, por exemplo.

33. Fixado esse ângulo, é intuitivo enxergar o sentido da interpretação do restante desse item 6.1, III, do Edital, ao afirmar que a pessoa se obriga “a sujeitar-se ao entendimento dado pela Administração Tributária à controvérsia jurídica transacionada, em relação aos fatos geradores futuros ou não consumados, *ressalvadas alterações supervenientes da moldura jurídica, decorrentes de lei ou de precedente persuasivo* nos termos dos incisos I a IV do art. 927 do Código de Processo Civil”.

34. Como os “fatos geradores futuros ou não consumados”, a partir do Edital n. 11/2021, ocorrerão sob a égide da Lei n. 14.020, de 6 de julho de 2020, cujo art. 32 modificou, sensivelmente, a redação do art. 2º da Lei n. 10.101/2000, é esperada uma diminuição considerável dos debates administrativos e judiciais. Ao menos quanto ao tema do PLR-Empregados.

35. De forma que a nova legislação, de colorido desburocratizador (sob certo viés), *será aplicada aos novos acordos de PLR de todos os contribuintes* -- tanto aqueles que aderiram à transação como aqueles que não. Para os que aderiram, haverá dupla garantia: seus novos acordos de PLR serão regidos pela redação articulada pela Lei n. 14.020/2020 e, ao mesmo tempo, alterações supervenientes, outras leis (daqui por diante) ou precedentes vinculantes ou persuasivos decididos pelo Supremo Tribunal Federal (STF) ou pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) ser-lhe-ão aplicadas sem qualquer obstáculo. Essa é a ressalva do item 6.1, III, do Edital.

36. Para fatos geradores que ainda estão por ocorrer, ou seja, futuros em relação ao Edital, todo o ordenamento jurídico vigente se aplica. Incluída, aqui, por óbvio, a Lei n. 14.020/2020. E, de resto, havendo outras alterações de leis ou de precedentes judiciais, também essas mudanças serão imediatamente aplicáveis. A sujeição ao entendimento do Fisco, portanto, cede à lei e à jurisprudência vinculante ou persuasiva.

37. Não há, assim, hipótese de a Lei n. 14.020/2020 deixar de se aplicar ao aderente, porque a legislação é, sempre e de modo invariável, a baliza do Fisco. O entendimento dado pela Administração aos fatos geradores que ainda não se verificaram, no mundo fenomênico, obedecerá a redação atual da Lei n. 10.101/2000 (modificada pela norma de 2020).

III

Conclusões

38. Ante o exposto, pode-se concluir:

a) que o período nunca sujeito à fiscalização, mas ainda no prazo decadencial do direito do Fisco de lançar o tributo; ou, de outra forma, o período já fiscalizado, mas não autuado e, portanto, sem créditos lançados, não será alcançado pelo Edital n. 11/2021. Isso significa, de um lado, que não será possível a adesão à

transação, *quanto a esse(s) período(s)*, mas, igualmente significa, de outro lado, que o contribuinte permanece com a sua garantia constitucional intacta de litigar a respeito, seja administrativa, seja judicialmente. Mesmo o contribuinte que aderiu à transação, frise-se, quanto a créditos lançados e discutidos no mesmo tema, mas relativos a outro(s) período(s).

b) que todos os litígios já existentes quanto a uma mesma tese principal (relativa à interpretação dos requisitos da Lei n. 10.101/2000 para pagamento de PLR-Empregados e/ou de PLR-Diretores) devem ser levados à transação, podendo haver renúncia parcial em processos que alberguem outros debates. Assim como teses autônomas ou distintas de PLR, podem, validamente, continuar a ser debatidas, visto que não ingressam na transação do Edital n. 11/2021.

c) que a Lei n. 14.020/2020 se aplica a todos os fatos geradores ocorridos a partir da sua vigência, inclusive em relação aos aderentes das propostas de transação do Edital n. 11/2021.

À consideração superior.

Brasília (DF), 6 de julho de 2021.

Documento assinado eletronicamente

JOSÉ PÉRICLES PEREIRA DE SOUSA

Procurador da Fazenda Nacional

Laboratório de Inovação e de Jurimetria da CRJ

DE ACORDO.

Documento assinado eletronicamente

SARA MENDES CARCARÁ

Procuradora-Chefe do Laboratório de Inovação e de Jurimetria da CRJ

Documento assinado eletronicamente

ANDALESSIA LANA BORGES CÂMARA

Coordenadora-Geral da Representação Judicial da PGFN em exercício

Documento assinado eletronicamente

ADRIANA GOMES DE PAULA ROCHA

Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e de Estratégia da Representação Judicial



Documento assinado eletronicamente por **Andalessia Lana Borges Câmara, Coordenador(a)-Geral da Representação Judicial Substituto(a)**, em 06/07/2021, às 19:55, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **José Pércles Pereira de Sousa, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 06/07/2021, às 19:57, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Sara Mendes Carcara, Procurador(a)-Chefe**, em 06/07/2021, às 20:10, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriana Gomes de Paula Rocha, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 06/07/2021, às 22:00, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **17028246** e o código CRC **AAD6835C**.
