

Enfim, uma esperança para a transação tributária: uma breve análise da Lei n. 13.988/2020

Finally hope for tax transaction: a brief analysis of Act 13.988/2020

Ana Paula Sabetzki Boeing¹

RESUMO: Neste artigo são analisados os principais aspectos da Lei n. 13.988/2020, que recentemente disciplinou a transação tributária no âmbito da administração pública federal. Inicialmente, são examinadas algumas noções básicas sobre transação tributária, com o intuito de auxiliar a compreensão daquele diploma normativo. Em seguida, são analisados os aspectos gerais da Lei n. 13.988/2020, ao que se seguem tópicos específicos para cada uma das três modalidades de transação nela previstas: a transação na cobrança da dívida ativa, a transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e a transação no contencioso tributário de pequeno valor. Verifica-se que a Lei n. 13.988/2020 logrou circunscrever a transação tributária a hipóteses específicas e restritas, com observância ao princípio da legalidade e da igualdade, e traz a esperança de que a transação tributária comece a ser efetivamente utilizada no meio jurídico nacional.

1 Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal do Paraná. Especialista em Direito Constitucional. Procuradora do Estado do Paraná.

PALAVRAS-CHAVE: transação tributária; Lei n. 13.988/2020; transação na cobrança da dívida ativa; transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica; transação no contencioso tributário de pequeno valor.

ABSTRACT: This article analyzes the main aspects of Act 13.988/2020, which recently regulated federal public administration tax transaction. Initially some basic notions about tax transaction are examined. Then, the general aspects of Act 13.988/2020 are analyzed, followed by specific topics for each of the three types of transaction that were instituted: transaction in tax collection, transaction in tax litigation of relevant and widespread legal controversy, and transaction in small-value tax litigation. It appears that Act 13.988/2020 succeeded in delimiting tax transaction to specific and restricted cases, in accordance with the principles of legality and equality, bringing hope that tax transaction will start to be effectively used in Brazil.

KEYWORDS: tax transaction; Act 13.988/2020; transaction in tax collection; transaction in tax litigation of relevant and widespread legal controversy; transaction in small-value tax litigation.

1 INTRODUÇÃO

Instituto antigo e pouquíssimo utilizado, a transação tributária ganhou recentemente destaque no meio jurídico nacional em razão da edição da Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020. Transacionar em matéria tributária já é juridicamente possível desde 1951, quando houve a sua previsão na Lei n. 1.341 – Lei Orgânica do Ministério Público da União, órgão então responsável por promover as execuções fiscais. Em 1966 a transação foi expressamente consagrada no Código Tributário Nacional, que condicionou a sua possibilidade à edição de lei que preveja as condições em que ela é admissível. Passado mais de meio século, é reduzida a quantidade de leis de transação em vigor.

Os Municípios, nesse aspecto, estão mais avançados que os Estados. Conforme estudo realizado em 2018 no âmbito da Faculdade de Direito da Faculdade Getúlio Vargas de São Paulo, apenas 22,22% dos Estados haviam editado leis de transação tributária. Nos Municípios com mais de 500 mil habitantes, aquele percentual era de 61,70%. Quanto às leis estaduais, o estudo apontou que a maioria basicamente reproduz o disposto no artigo 171 do CTN. No âmbito municipal, destacaram-se as leis de Campo Grande, Campinas e Rio de Janeiro, nas quais as hipóteses de transação estavam relacionadas a dúvida na interpretação da lei, incerteza na aplicação de penalidades e matérias nas quais era improvável o êxito judicial da Fazenda.² Ainda nos casos em que existem leis em vigor, o que se percebe é que na prática a transação é pouquíssimo utilizada.

No âmbito federal, o Poder Executivo apresentou em 20/04/2009 o Projeto de Lei n. 5.082, que ficou conhecido como Lei Geral de Transação Tributária. A proposição, elaborada a partir de anteprojeto de autoria de Heleno Taveira Torres e Luís Inácio Adams, provocou importantes discussões acadêmicas, mas não foi até o momento votada pelo Plenário da Câmara dos Deputados.³

Em 16/10/2019 o debate voltou à tona em razão da edição da Medida Provisória n. 899, conhecida por “MP do contribuinte legal”. Resultado de proposta conjunta do Ministério da Economia e da Advocacia-Geral da União, ela dispôs sobre a transação tributária no âmbito federal. A Comissão Mista do Congresso Nacional que a apreciou recebeu 220 emendas, realizou audiência pública em 13/02/2020 e alterou o texto em

2 MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; FUNAGOSHI, Cristina Mari. A realidade da transação tributária no Brasil. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil-19042018>>. Acesso em: 10 out. 2019.

3 BRASIL. Câmara dos Deputados. *PL 5082/2009*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em: 29 jan. 2020.

certos aspectos, o que originou o Projeto de Lei de Conversão n. 02/2020.⁴ O Congresso manteve as ideias básicas da proposição e aprimorou alguns pontos do texto. O resultado final, de forma geral, foi bastante positivo. O projeto foi sancionado e originou a Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020.

Enquanto vigente a medida provisória, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional regulamentou-a por meio da Portaria n. 12.616/2019 e expediu o Edital de transação por adesão n. 01/2019. Com a conversão da MP em Lei, a PGFN editou a Portaria n. 9.917/2020 para substituir a portaria precedente e publicou o Edital n. 03/2020, que prorrogou o prazo para a adesão à transação de que tratava o edital anterior. Além disso, foram expedidas as Portarias n. 7.820/2020 e n. 9.924/2020, que disciplinaram a intitulada “transação extraordinária”, destinada especificamente ao enfrentamento das consequências decorrentes da pandemia de Covid-19.

Estão ocorrendo no âmbito federal não apenas transações por adesão, mas também acordos decorrentes de propostas individuais apresentadas pelo devedor ou pela União. Ao que parece, o instituto da transação tributária começa a efetivamente sair do papel. A legislação e a experiência da União tendem a estimular os outros entes federativos a trilhar caminhos semelhantes.

Nesse contexto em que parece ter surgido uma esperança para a transação tributária, este artigo se propõe a analisar os principais aspectos da Lei n. 13.988/2020. Em um primeiro momento serão examinadas algumas noções básicas sobre transação tributária. Em razão da reduzida quantidade de jurisprudência sobre o assunto, a análise será realizada especialmente com base em doutrina bibliográfica. À luz daquelas noções serão em seguida examinados os aspectos gerais da Lei n. 13.988/2020, ao

4 BRASIL. Congresso Nacional. *Medida Provisória n° 899, de 2019 (Contribuinte Legal)*. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/139427>>. Acesso em: 13 mai. 2020.

que se seguem tópicos específicos para cada uma das três modalidades de transação nela previstas.

2 NOÇÕES BÁSICAS SOBRE A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O verbo transigir deriva do latim *transigere*, que significa concluir um ajuste, terminar uma desavença. Dele decorre o substantivo transação, que tem o sentido comum de “pacto, convenção, ajuste, em virtude do qual as pessoas realizam um contrato ou promovem uma negociação”.⁵ No Direito, a transação foi concebida no campo do Direito Privado e posteriormente se expandiu para os demais ramos.⁶

O aspecto inerente à transação, independentemente do ramo do Direito em questão, são as concessões recíprocas. Conceder significa permitir, abrir mão, ceder. Na transação isso ocorre quando alguém cede parcela de sua pretensão, ou seja, do direito que acredita ter.⁷ Sem que existam concessões de ambas as partes, o que pode haver é a mera liberalidade, a renúncia à pretensão ou o reconhecimento da procedência do pedido. As concessões não precisam ser equivalentes ou proporcionais.⁸ O simples abrir mão de manter um conflito já configura uma concessão.⁹

5 SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Atualizado por Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 31 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, pp. 2.145-2.149.

6 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: contexto, texto e argumentos*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 7, n. 39, mai./jun. 2009, pp. 36-37.

7 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. Série Doutrina Tributária, v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 140-141.

8 Ibid., pp. 140-141.

9 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios*

No Direito Tributário, a transação é prevista no Código Tributário Nacional como forma de extinção do crédito tributário (artigo 156, III). O Código estabelece, no *caput* do seu artigo 171, que a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação¹⁰ do litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. O parágrafo único do mesmo dispositivo prevê que a lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso. Nada mais foi disciplinado pelo Código.

Ao dispor que a transação tributária implica a terminação do litígio, o CTN não possibilita que ela ocorra na modalidade preventiva, mas apenas na terminativa. Nesse sentido é a opinião da maioria da doutrina: Betina GRUPENMACHER¹¹, Celso BASTOS¹², Luís Eduardo SCHOUERI¹³, Oswaldo Othon de Pontes SARAIVA FILHO¹⁴, Paulo de Barros

e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 329.

10 O CTN, equivocadamente, emprega o vocábulo “determinação” em vez de “terminação”. O deslize é facilmente perceptível por meio da análise do *caput* artigo 136 do Projeto de Lei n. 4.834/1954, no qual se empregou o vocábulo *terminação*: “É facultado aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em *terminação de litígio* e conseqüente extinção de crédito tributário”. O PL n. 4.834/1954 serviu de base para a elaboração do anteprojeto do CTN.

11 GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Uma nova era nas relações entre o Fisco e os contribuintes*. Revista Consultor Jurídico, 6 de jan. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jan-06/betina-gruppenmacher-fisco-contribuintes>>. Acesso em: 11 jan. 2020.

12 BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 220.

13 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 685.

14 SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*:

CARVALHO¹⁵, Regina Helena COSTA¹⁶, Ruy Barbosa NOGUEIRA¹⁷, Sacha Calmon Navarro COELHO¹⁸, Hugo de Brito MACHADO e Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO¹⁹, entre outros.

Esse aspecto é costumeiramente apontado como uma das peculiaridades da transação tributária em relação àquela do Direito Civil, na qual se admite a modalidade preventiva (artigo 840 do Código Civil): “É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”. De forma minoritária, Onofre Alves BATISTA JÚNIOR sustenta a possibilidade de transação tributária preventiva, que ele concebe como um contrato administrativo que prepara o lançamento, tendo em vista controvérsia quanto a elemento fático ou questão de direito.²⁰

Por outro lado, a expressão litígio, na forma empregada no CTN, abrange a lide judicial e a lide administrativa, conforme sustentam

homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 46.

15 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 454.

16 COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 282.

17 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 310.

18 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *A obrigação tributária: nascimento e morte: a transação como forma de extinção do crédito tributário*. Revista Jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual. Belo Horizonte, n. 12, p. 635.

19 MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Transação em Matéria Tributária: Limites e Inconstitucionalidades*. Tributação em Revista, n. 56, jan.-jun. 2010, p. 17.

20 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público*. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT, n. 83, ago. 2002, pp. 416-417.

Betina Grupenmacher²¹, Fábio Artigas GRILLO²², Regina Helena Costa²³, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho²⁴, Phelippe OLIVEIRA²⁵ e Paulo de Barros Carvalho. Segundo afirma este último, “o legislador do Código não primou pela rigorosa observância das expressões técnicas, e não vemos por que o entendimento mais largo viria em detrimento do instituto ou da racionalidade do sistema”.²⁶ Minoritariamente, Hugo de Brito Machado defende que o litígio apenas se configura por uma pretensão formulada e resistida em Juízo.²⁷ Na forma em que prevista no CTN, portanto, a transação tributária deve envolver litígio judicial ou administrativo e não pode ocorrer de forma preventiva.

Muito se critica a previsão de que a transação configura forma de extinção do crédito tributário, pois o fato que acaba acarretando a extinção da obrigação normalmente é o pagamento e não propriamente a transação.

21 GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Uma nova era nas relações entre o Fisco e os contribuintes*. Revista Consultor Jurídico, 6 de jan. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jan-06/betina-grupenmacher-fisco-contribuintes>>. Acesso em: 11 jan. 2020.

22 GRILLO, Fabio Artigas. *Transação e Justiça Tributária*. Tese (doutorado). Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2012, p. 285.

23 COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 282.

24 SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 55.

25 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. Série Doutrina Tributária, v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 145.

26 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 455.

27 MACHADO, Hugo de Brito. *Confissão e transação no direito tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT, n. 159, dez. 2008, pp. 37-38.

Para Paulo de Barros Carvalho, “o processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida”.²⁸ Segundo Fábio Artigas Grillo, a transação “não tem por objetivo e nem eficácia extinguir o crédito tributário, mas tão somente o conflito ou litígio a ele vinculado”.²⁹ Nessa linha, Heleno Taveira TORRES afirma que a transação consiste em um mecanismo de solução de controvérsias que visa à extinção do litígio. Pura e simplesmente, ela não extinguiria o crédito tributário.³⁰ Similarmente, Sacha Calmon Navarro Coêlho sustenta que “transação é fato que pode resultar em remissão ou pagamento” e que “transacionar não é pagar; é operar para possibilitar o pagar. É *modus faciendi*, tem feitiço processual, preparatório do pagamento”.³¹

Contudo, a interpretação que mais se harmoniza com a disciplina do Código, que expressamente inclui a transação entre as formas de extinção do crédito tributário, é aquela conferida por Hugo de Brito Machado. Segundo o autor, a transação é hipótese de extinção do crédito relativamente à parte da qual a Administração abriu mão. Quando o Fisco,

28 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 454.

29 GRILLO, Fabio Artigas. *Transação e justiça tributária*. Tese (doutorado). Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2012, pp. 207-208.

30 TORRES, Heleno Taveira. *Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 305.

31 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *A obrigação tributária: nascimento e morte: a transação como forma de extinção do crédito tributário*. Revista Jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual. Belo Horizonte, n. 12, 1993, p. 30.

por exemplo, dispensa parte de multa e juros ou mesmo do valor do tributo, é a transação que extingue o vínculo na parte que foi objeto da concessão.³²

A nosso sentir, a transação não necessariamente implica a imediata extinção da lide (ao menos no aspecto formal) e da obrigação tributária. Basta pensar em uma hipótese de transação que envolva parcelamento. Enquanto ele perdurar estará suspensa a exigibilidade da obrigação e provavelmente a tramitação de eventual execução fiscal. Apenas com o pagamento é que ambas serão extintas. O que o CTN exige é que a transação contemple tanto a extinção da obrigação como a extinção da lide, sem impor o momento em que isso deve ocorrer. Trata-se de requisito relacionado ao conteúdo da transação que está dissociado do aspecto temporal.

Dessa forma, a transação, na forma em que disciplinada pelo CTN, consiste em um ajuste firmado entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária que, mediante concessões mútuas, acordam em terminar litígio administrativo ou judicial acerca da obrigação tributária com o objetivo de extingui-la. Como decorrência da transação, o crédito tributário pode ser extinto, de forma imediata ou diferida, por uma ou mais das formas legalmente previstas, como pagamento, compensação, dação. A transação será modalidade própria de extinção relativamente ao crédito que foi objeto de dispensa por parte da Administração.

A transação tributária tem evidente natureza contratual. Ela pressupõe a composição de vontades entre os sujeitos da relação tributária, que fazem mútuas concessões. A característica que essencialmente diferencia o contrato do ato jurídico em sentido estrito é justamente o acordo de vontades.³³ Não há como negar aquela natureza, a não ser

32 MACHADO, Hugo de Brito. *Confissão e transação no direito tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT, n. 159, dez. 2008, p. 38.

33 PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. V. III. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 34; TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil*. 6. ed. São Paulo: Forense, 2016, p. 223.

que se permaneça adotando uma concepção antiquada de que inexistiria espaço para o elemento volitivo no âmbito da Administração Tributária. Sustentam a natureza contratual da transação Fábio Artigas Grillo³⁴, Fernanda Drummond PARISI³⁵, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo.³⁶ Em sentido oposto se manifestam Aliomar BALEEIRO, Regina Helena Costa³⁷ e Heleno Taveira Torres.³⁸ Baleeiro aduz que a transação tributária não cria obrigações, mas altera e extingue obrigações preexistentes, o que lhe conferiria a natureza de ato.³⁹

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em importante julgamento, afirmou que a transação tributária não se confunde com benefício fiscal, especialmente em razão da bilateralidade que lhe é típica. Por esse motivo, o STF decidiu que é inaplicável à transação tributária o disposto nos artigos 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, que estabelecem, respectivamente, a necessidade de lei específica que regule

34 GRILLO, Fabio Artigas. *Transação e justiça tributária*. Tese (doutorado). Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2012, pp. 177 e 181.

35 PARISI, Fernanda Drummond. *Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário*. Tese (doutorado). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2016, p. 132.

36 MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Transação em Matéria Tributária: Limites e Inconstitucionalidades*. Tributação em Revista, n. 56, jan.-jun. 2010, p. 17.

37 COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, p. 281.

38 TORRES, Heleno Taveira. *Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp. 306-307.

39 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 905.

exclusivamente o benefício ou o correspondente tributo e a exigência de prévia deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de benefício relativo a ICMS.⁴⁰

Dessa característica relacionada à reciprocidade das concessões também decorre, a nosso ver, a inaplicabilidade às transações tributárias do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece determinados requisitos para a concessão de benefício tributário do qual decorra renúncia de receita.⁴¹ O dispositivo se aplica, por exemplo, à remissão e à anistia, que são o perdão puro e simples do tributo e da penalidade, respectivamente. Esses institutos não se configuram na transação tributária, pois nela eventual dispensa ou desconto em relação ao tributo ou à penalidade ocorre em contrapartida a uma concessão feita pelo contribuinte. É evidente, contudo, que tanto o artigo 14 da LRF como os citados dispositivos constitucionais incidirão se a título de transação houver a mera concessão de benefício fiscal. O que importa é a natureza do ato e não a nomenclatura que lhe é atribuída.

A Lei que disciplinar a transação tributária deve atender não apenas ao disposto no artigo 171 do CTN, mas também às normas constitucionais. Estão em questão principalmente os princípios da legalidade e da igualdade, que influenciam, respectivamente, a medida de discricionariedade que pode ser conferida à Administração Pública e a diferenciação de tratamento que pode ser legalmente realizada.

Quanto ao primeiro princípio, é necessário inicialmente distinguir o regime da legalidade estrita, no qual a Constituição exige que a lei esgote a regulação da conduta, do regime da legalidade simples, no qual é possível

40 ADI 2.405, Relator Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2019, DJe-215, de 03/10/2019.

41 Defendem a inaplicabilidade do artigo 14 da LRF Hugo de Brito Machado (*Confissão e transação no direito tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT, n. 75, dez. 2001) e Fabio Artigas Grillo (*Transação e justiça tributária*. Tese. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2012, pp. 198-200).

que a lei confira discricionariedade normativa (abstrata) ou decisória (concreta) à Administração. No âmbito da discricionariedade normativa, a Administração produz regulamentos para complementar as normas de conduta contidas na lei. Atuando no âmbito da discricionariedade decisória, ela escolhe uma solução para o caso concreto, sem produzir normas gerais.⁴²

Em matéria tributária, a discricionariedade estrita limita-se às hipóteses de instituição ou majoração de tributos. O artigo 150, I, da Constituição Federal veda que se exija ou aumente tributos sem lei que o estabeleça. Em função desse dispositivo, a legalidade na área tributária “teve sua intensidade reforçada” (Roque Antonio CARRAZZA⁴³) e ganhou “feição de maior severidade” (Paulo de Barros Carvalho⁴⁴). Dele decorre que todos os aspectos da regra-matriz de incidência dos tributos devem estar descritos em lei.⁴⁵ Por outro lado, as demais questões tributárias que

42 JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, pp. 128-129.

43 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 283.

44 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 180.

45 Segundo o modelo de Paulo de Barros Carvalho (*ibidem*, p. 86, 254-255), a regra-matriz de incidência ou norma tributária em sentido estrito é formada por uma hipótese (suposto, antecedente ou descritor) que se conjuga com um mandamento (consequência ou prescritor) por meio de um dever-ser interproposicional (conectivo deontico ou operador deontico). A hipótese descreve um fato, e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento do fato desencadeará. Tanto o descritor como o prescritor podem ser decompostos em elementos (critérios ou aspectos). A hipótese é formada pela descrição do comportamento de alguém (critério material), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já o mandamento é composto pelo critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e pelo critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Assim, “criar um tributo corresponde a enunciar os critérios da hipótese – material, espacial e temporal

sofrem o influxo do princípio da legalidade se submetem ao regime da legalidade simples. A elas se aplica a previsão genérica constante do artigo 5º, II, da Constituição Federal.⁴⁶

Disso já é possível concluir que a transação tributária, por não implicar a instituição ou a majoração de tributos, não está submetida ao regime da legalidade estrita. É possível que a lei de transação confira discricionariedade normativa e decisória à Administração Pública. Contudo, é necessário perceber que a transação importa em concessões em relação ao tributo, que é instituído por meio de uma lei que deve observar a legalidade estrita. Essa natureza legal do tributo – e aqui está em questão uma legalidade constitucionalmente reforçada – faz com que seja necessária a descrição em lei de hipóteses específicas e restritas em que é possível transacionar. Conforme observa Onofre Alves Batista Júnior, o princípio da legalidade estrita seria praticamente nulificado se a transação fosse permitida em qualquer situação. A lei não mais estaria definindo os aspectos da regra-matriz de incidência, mas apenas estabelecendo um valor máximo para o tributo, enquanto à Administração competiria definir a sua quantificação.⁴⁷

Diversos autores manifestam-se no sentido de que a lei de transação não pode ser demasiadamente genérica, mas os limites dessa dis-

– sobre os critérios da consequência – subjetivo (sujeitos ativo e passivo da relação) e quantitativo (base de cálculo e alíquota)”.⁴⁶

46 BOEING, Ana Paula Sabetzki. *Abrangência e distinções entre os regimes da legalidade estrita e da legalidade simples em matéria tributária*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 142, 3º trim. 2019, pp. 11-30.

47 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 432-433.

cricionariedade são controvertidos.⁴⁸ É minoritária a concepção de que o princípio da legalidade impossibilitaria a transação em matéria tributária.⁴⁹ Quer nos parecer que está sendo superada a visão de que a Administração Tributária não pode dialogar ou atuar dentro da margem de discricionariedade que lhe é legalmente conferida.

É importante notar que a instituição do tributo decorre do exercício da competência tributária, que é uma espécie de competência legislativa caracterizada pela facultatividade. O ente federativo que a titulariza pode deixar de exercê-la ou exercitá-la apenas de forma parcial. Da faculdade para criar o tributo decorre a aptidão para alterar a carga tributária,

48 MACHADO, Hugo de Brito. *Confissão e transação no direito tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT, n. 159, dez. 2008, pp. 36-37; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 65; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 685; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. Série Doutrina Tributária, v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, p. 140; BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 905; TORRES, Heleno Taveira. *Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 303; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Transação tributária realizada nos exatos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional: inteligência do dispositivo: prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material: rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal: opinião legal*. In: SARAIVA FILHO, op. cit., p. 378.

49 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação?* In: SARAIVA FILHO, op. cit., p. 187.

conceder parcelamentos, isenções, remissões, anistia.⁵⁰ Se a pessoa política pode deixar de tributar ou perdoar o débito tributário, ela também pode transacionar, inclusive em relação ao valor principal do tributo. Não pudesse o crédito tributário ser objeto de qualquer redução, diferimento ou dispensa de pagamento, o exercício da competência tributária deveria ser obrigatório e não facultativo.⁵¹ A possibilidade de transação tributária fundamenta-se, nessa perspectiva, na própria competência tributária.

Não há nenhum impeditivo jurídico a que a transação possa, em tese, abranger as formas de concessão normalmente apontadas pela doutrina, como redução da quantia devida (seja do valor principal, dos acessórios ou das penalidades), a aceitação de outro bem em pagamento, a compensação do crédito tributário com crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, a dilação do prazo para pagamento. Tudo está abrangido pela competência legislativa da pessoa política, que é protegida pelo princípio federativo.⁵² Assim, a legalidade não apenas limita, mas indiretamente constitui fundamento da transação.

O princípio da igualdade, por sua vez, configura evidente limitação constitucional à transação tributária a ser observado tanto pelo legislador como pelo aplicador da lei. No campo tributário a igualdade implica o tratamento equitativo, justo e não discriminatório entre os contribuintes, com respeito à capacidade contributiva. Concebida como principal medida de justiça no âmbito da tributação⁵³, a capacidade contributiva se relaciona

50 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 599.

51 PARISI, Fernanda Drummond. *Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário*. Tese (doutorado). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2016, p. 42.

52 ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *República e Federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 176.

53 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade*

à aptidão para contribuir, qualificada por um dever de solidariedade e com observância ao mínimo existencial.⁵⁴

Do princípio da igualdade inicialmente decorre a necessidade de previsão legal para a transação tributária. É que a característica funcional das leis consiste justamente na discriminação de situações para submetê-las a regimes diferenciados.⁵⁵ A lei, além disso, não pode conferir discricionariedade tamanha à Administração Pública a ponto de que inexistam garantia mínima de tratamento isonômico aos contribuintes. A igualdade, nessa perspectiva, reforça as limitações à transação decorrentes do princípio da legalidade. Nem poderia ser diferente, já que ambos os preceitos estão intrinsecamente relacionados.⁵⁶

Mas há limitações específicas decorrentes do princípio da igualdade. A lei de transação deve eleger fatores de diferenciação entre os contribuintes que tenham um vínculo de correlação lógica com o tratamento diferenciado, na linha sustentada na obra clássica de Celso Antônio Bandeira de MELLO. Esse vínculo deve ser compatível com os valores consagrados pela Constituição Federal.⁵⁷ Sobre esse último requisito, importa relembrar especialmente dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da eficiência administrativa e da razoável duração do processo.

contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.

54 GRUPENMACHER, Betina Treiger. *IPTU, ITBI e Capacidade Contributiva: Diversidade de Bases de Cálculo e Critérios para a Progressividade*. In: CUNHA, Carlos Renato; CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler (coord.). *Tributos municipais em debate*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 54.

55 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 11-12.

56 ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 160.

57 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 37-43.

No caso concreto, o agente público deve aplicar a lei de transação e respectivos regulamentos com equidade, sem objetivar a promoção de favorecimentos ou de perseguições. É sempre o interesse público, que apenas pode ser aferido no caso concreto por meio do processo de concretização do Direito⁵⁸, que deve nortear a atuação discricionária do agente. Além disso, a transação tributária, assim como os acordos em geral firmados pelo Poder Público, pressupõe a possibilidade de aplicação daquilo que foi acordado para casos semelhantes.⁵⁹ A garantia do respeito ao princípio da igualdade está relacionada à publicidade e à transparência das transações.⁶⁰

São essas as noções básicas sobre transação tributária, que foram brevemente expostas com o intuito de facilitar a compreensão da Lei n. 13.988/2020. O próximo tópico versará sobre os aspectos gerais desse ato normativo, e os seguintes sobre as modalidades específicas de transação por ele instituídas.

58 JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 72.

59 SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 56.

60 MORAIS, Carlos Yuri Araújo. *Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.), op. cit., pp. 500-501; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. Série Doutrina Tributária, v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 170-171.

3 ASPECTOS GERAIS DA LEI N. 13.988/2020

A Lei n. 13.988/2020 dispõe sobre “os requisitos e as 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” (artigo 1º). O âmbito de incidência da lei, portanto, abrange os créditos tributários e não tributários da União, suas autarquias e fundações. Quanto aos tributários, a lei genericamente estabelece que a transação será realizada nos termos do art. 171 do CTN, mas não há disciplina diferenciada em relação aos créditos não tributários.

São três as modalidades de transação previstas na Lei n. 13.988/2020: a) transação na cobrança da dívida ativa; b) transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica; c) transação no contencioso tributário de pequeno valor. O primeiro capítulo da lei trata de disposições gerais aplicáveis às três modalidades, ao que se seguem capítulos específicos destinados a cada uma delas.

Em linhas gerais, a transação na cobrança da dívida ativa se aplica aos créditos inscritos em dívida ativa e não pagos pelo devedor. É possível a concessão de descontos nessa modalidade de transação apenas em relação aos créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, que estão associados a uma situação de crise econômico-financeira do sujeito passivo. O percentual do desconto e o prazo de pagamento são calculados de acordo com a sua capacidade de pagamento. Já a transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica é voltada aos grandes litígios tributários, tanto no âmbito administrativo como no judicial, que são típicos da complexidade da legislação tributária. A transação no contencioso tributário de pequeno valor, por sua vez, é aplicável aos créditos de até 60 salários mínimos de pessoas físicas, microempresas e empresas de pequeno porte. Por meio dela se pretende reverter os custos da cobrança em benefícios para ambas as partes e solucionar o problema relacionado à disseminação de pequenas demandas.

O modelo foi em certa medida inspirado no instituto do *Offer in Compromise* do direito americano, previsto na Seção 7122 do *United States Code*⁶¹, especialmente no que diz respeito à primeira modalidade de transação.⁶² Nos Estados Unidos o contribuinte pode propor a transação ao Fisco, oferecendo o pagamento em dinheiro por valor inferior ao do débito originário, em três hipóteses: a) quando não tiver bens e renda suficientes para o pagamento da totalidade da dívida, caso em que a proposta deve estar baseada no que a Receita (*Internal Revenue Service*) considera que é a sua real capacidade de pagamento (*doubt as to collectibility*)⁶³; b) quando tiver dúvida legítima acerca da existência do débito ou do respectivo montante, que pode decorrer, por exemplo, de possível erro na interpretação da lei ou na análise dos fatos (*doubt as to liability*)⁶⁴; c) por razões de equidade ou de política pública, relacionadas a circunstâncias excepcionais (*effective tax administration*).⁶⁵

A primeira hipótese (dúvida quanto à capacidade de pagamento do contribuinte) inspirou, em considerável medida, a modalidade de transação na cobrança da dívida ativa. A segunda hipótese (dúvida

61 ESTADOS UNIDOS. House of Representatives. *United States Code*. Disponível em: <<https://uscode.house.gov/browse/prelim@title26/subtitleF&edition=prelim>>. Acesso em: 11 mai. 2020.

62 BRASIL. Planalto. *EMI n. 00268/2019 ME - AGU*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2020.

63 ESTADOS UNIDOS. Internal Revenue Service. *Form 656 Booklet. Offer in Compromise*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>>. Acesso em: 22 mai. 2020.

64 ESTADOS UNIDOS. Internal Revenue Service. *Form 656-L: Offer in Compromise (Doubt as to Liability)*. Disponível em: < <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656l.pdf>>. Acesso em: 22 mai. 2020.

65 ESTADOS UNIDOS. Internal Revenue Service. *Form 656 Booklet. Offer in Compromise*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>>. Acesso em: 22 mai. 2020.

quanto à existência ou ao valor do débito) tem alguma semelhança com a modalidade de transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, embora o requisito relacionado à disseminação e relevância da controvérsia seja peculiar ao caso brasileiro. A hipótese remanescente (efetividade da administração tributária) não foi refletida na Lei n. 13.988/2020, que, no entanto, inovou ao prever a transação no contencioso tributário de pequeno valor. A lei brasileira tem as suas características e peculiaridades próprias e está longe de ser uma cópia do *Offer in Compromise*, mesmo naquela primeira hipótese em que há maior semelhança entre os modelos.

Na transação na cobrança da dívida ativa, o acordo pode ocorrer por adesão ou decorrer de proposta individual. Nas duas outras modalidades, apenas é possível o formato de adesão. A União propõe o acordo, na transação por adesão, mediante a expedição de edital, no qual são fixadas todas as condições da proposta, que é dirigida a todos os devedores que satisfaçam os respectivos requisitos. A adesão por parte do sujeito passivo implica a aceitação daquelas condições. Já a transação individual pode decorrer de proposta formulada pelo sujeito passivo ou de proposta da União dirigida a um devedor específico. Havendo consenso, o acordo é formalizado em termo de transação. A Portaria n. 9.917/2020 da PGFN restringiu a possibilidade de transação individual a determinadas hipóteses, como débito superior a 15 milhões de reais, conforme será detalhado no tópico seguinte.

Em qualquer modalidade, a transação está condicionada à assunção dos seguintes compromissos mínimos pelo devedor: a) não utilizar a transação de forma abusiva, para limitar, falsear ou prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica; b) não utilizar pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, direitos e valores, os seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários de seus atos; c) não alienar nem onerar bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigido em lei; d) desistir das impugnações ou dos recursos administrativos

que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais eles se fundem; e) renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito (artigo 487, III, “c”, do CPC).

Nota-se que apenas os dois últimos compromissos podem ser classificados como concessões, pois são os únicos que dizem respeito à pretensão do sujeito passivo. Outra concessão evidente do contribuinte consiste no próprio adimplemento (ao menos parcial) do débito, ao que antes ele havia resistido. Já as concessões que podem ser realizadas por parte da Fazenda envolvem descontos e benefícios relacionados ao prazo e à forma de pagamento. Elas variam conforme a modalidade de transação e serão detalhadas nos tópicos seguintes.

A Lei n. 13.988/2020 vedou, em qualquer modalidade de transação, o acordo que envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica, e a redução de multas de natureza penal. A primeira proibição foi incluída no Congresso Nacional e ainda não é aplicável, ante a ausência de lei que defina devedor contumaz. Segundo consta do Parecer da Comissão Mista, não haveria como resolver “questão tão espinhosa” no exíguo prazo para debater e aprovar o texto da medida provisória. Naquele parecer se menciona a tramitação do Projeto de Lei n. 1.646/2019, de autoria do Poder Executivo, que estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz.⁶⁶

A vedação é adequada. A figura do devedor contumaz é associada ao contribuinte que, de forma intencional e reiterada, deixa de adimplir com as suas obrigações tributárias apesar de possuir capacidade de pagamento, com o objetivo de se financiar por via oblíqua com o dinheiro

66 BRASIL. Congresso Nacional. *Parecer (CN) n. 1, de 2020*. Diário do Congresso Nacional n. 4 de 2020. Publicado em 20/02/2020. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/103084?sequencia=158>>. Acesso em: 13 mai. 2020.

público. Trata-se de prática nociva que implica a concorrência desleal com os contribuintes que agem em conformidade com a lei. Não há como compatibilizar a concessão de descontos ao devedor contumaz com o princípio da isonomia, que exige um vínculo de correlação lógica entre o fator de discriminação e o tratamento diferenciado e a compatibilidade desse vínculo com os valores constitucionais. Com o devedor contumaz, assim como nos demais casos em que é vedada a transação, o artigo 14 da Portaria n. 9.917/2020 prevê a possibilidade de celebração de negócio jurídico processual, regulamentado pela Portaria n. 742/2018 – PGFN.

A lei previu os casos de rescisão da transação e estabeleceu que o termo do acordo pode prever hipóteses adicionais (artigo 4º, *caput*). São as seguintes as hipóteses legais: a) a inobservância das disposições da Lei n. 13.988/2020, do edital ou o descumprimento das condições, cláusulas ou compromissos assumidos; b) vício no próprio processo de formação do acordo, consistente na ocorrência de dolo, fraude, simulação, erro essencial quanto à pessoa ou ao objeto do conflito, prevaricação, concussão ou corrupção passiva; c) a constatação de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente à sua celebração; d) a decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente.

Não é possível a rescisão fora das hipóteses previstas em lei ou no termo do acordo. A transação configura ato jurídico perfeito, nos termos do artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, e não pode, portanto, ser posteriormente violada.⁶⁷ O acordo jamais poderá ser afastado em razão

67 TORRES, Heleno Taveira. *Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária*: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e*

do arrependimento de qualquer das partes, do conhecimento de fatos até então desconhecidos, da formulação de nova tese jurídica ou da alteração da orientação jurisprudencial. O princípio da segurança jurídica, que fundamenta a inviolabilidade do ato jurídico perfeito, assim o impõe.

A Lei n. 13.988/2020 estabelece que os agentes públicos que participarem do processo de composição do conflito, judicial ou extrajudicialmente, com o objetivo de celebração de transação, somente poderão ser responsabilizados, inclusive perante os órgãos de controle interno e externo, quando agirem com dolo ou fraude para obter vantagem indevida para si ou para outrem (artigo 29). A norma vai ao encontro do disposto no artigo 184 do CPC⁶⁸ e no artigo 40 da Lei n. 13.140/2015 – Lei de Mediação⁶⁹, que também preveem a necessidade de dolo ou fraude por parte do advogado público (CPC) e dos servidores e empregados públicos que participarem do processo de composição (Lei de Mediação) para que seja possível a sua responsabilização.

É evidente que os advogados públicos e demais agentes que participam do processo de composição do conflito necessitam de um mínimo de segurança jurídica para que possam agir de forma proativa e buscar a solução que melhor atenda ao interesse público. Não são poucos os casos verificados ao longo dos últimos anos de agentes públicos demandados de forma absolutamente injusta e desmotivada em procedimentos iniciados

arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp. 310-311.

68 “Art. 184. O membro da Advocacia Pública será civil e regressivamente responsável quando agir com dolo ou fraude no exercício de suas funções.”

69 “Art. 40. Os servidores e empregados públicos que participarem do processo de composição extrajudicial do conflito, somente poderão ser responsabilizados civil, administrativa ou criminalmente quando, mediante dolo ou fraude, receberem qualquer vantagem patrimonial indevida, permitirem ou facilitarem sua recepção por terceiro, ou para tal concorrerem.”

pelos órgãos de controle. Esse cenário apenas estimula a Administração a simplesmente dizer “não” ao administrado e seguir até as últimas instâncias do Poder Judiciário sem dialogar ou conceder. Se é errado dizer “sim” ou negociar, não se pode esperar postura diversa.

A norma abrange tanto a responsabilidade civil como a administrativa, já que o texto legal não faz qualquer distinção entre ambas. A responsabilidade penal, por sua vez, depende da prática do fato descrito no tipo penal e, em regra, apenas pode ocorrer na modalidade dolosa (artigo 18, parágrafo único, do Código Penal). A ação ou omissão em questão, que poderia gerar a responsabilização, é aquela realizada durante o processo de composição do conflito tributário, abrangendo a própria celebração da transação e os atos a ela relacionados. Nos exatos termos em que prevê o dispositivo legal, a responsabilidade depende da existência de dolo ou fraude (afastada, portanto, a modalidade culposa) e do intuito de obter vantagem indevida para si ou para outrem.

É equivocado pensar que, em razão do disposto no § 6º do artigo 37 da Constituição Federal, a responsabilização do servidor público é sempre possível na modalidade culposa. A norma constitucional trata da responsabilidade das pessoas jurídicas de direito público por danos causados a terceiros. Isso nada tem a ver com os casos em que se pretende responsabilizar diretamente o agente público.

Para finalizar esse tópico, observa-se que a Lei n. 13.988/2020 alude a diversos princípios constitucionais. Nesse sentido, ela estabelece que, para fins de sua aplicação e regulamentação, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos, da eficiência e da publicidade (artigo 1º, § 2º). Em relação ao princípio da transparência, há algum detalhamento. Prevê-se que a transparência será efetivada, entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo (artigo 1º, § 3º).

A lei também alude ao interesse público e insere a celebração da transação no âmbito de discricionariedade da Administração. Nesse sentido, ela prevê que, em juízo de oportunidade e conveniência, a União poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público (artigo 1º, § 1º). O dispositivo está em harmonia com o caráter facultativo a que se refere o artigo 171 do CTN, segundo o qual a lei de transação conferirá uma faculdade aos sujeitos da relação tributária (“a lei pode *facultar*”). Assim, à legalidade se soma o elemento da vontade, como pressuposto da transação.⁷⁰ É também adequada a previsão de que a discricionariedade decisória do agente público é limitada pelo interesse público, que deve ser aferido no caso concreto e ser objeto de motivação.

Apesar da alusão ao “juízo de oportunidade e conveniência”, a Lei n. 13.988/2020 não confere excessiva discricionariedade à Administração. Há um regramento suficientemente detalhado sobre as condições e os requisitos que devem ser observados para a celebração do ajuste. Por outro lado, a possibilidade de transação é circunscrita pela Lei n. 13.988/2020 a hipóteses restritas: débitos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, disseminada e relevante controvérsia jurídica e créditos tributários de pequeno valor. Essa compatibilidade da lei com o princípio da legalidade ficará mais clara nos tópicos seguintes, nos quais as modalidades específicas de transação serão analisadas com maior profundidade.

4 TRANSAÇÃO NA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA

A transação na cobrança da dívida ativa pode ocorrer por meio de adesão, realizada exclusivamente por meio eletrônico, ou decorrer

70 GRILLO, Fabio Artigas. *Transação e justiça tributária*. Tese (doutorado). Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2012, p. 176.

de proposta individual da União ou do devedor. A representação da União varia conforme o crédito envolvido. A transação é proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no caso de créditos tributários da administração direta (artigo 12 da LC n. 73/1993), pela Procuradoria-Geral Federal em relação aos créditos tributários e não tributários das autarquias e fundações (artigo 10 da Lei n. 10.480/2002) ou pela Procuradoria-Geral da União no caso de créditos não tributários da administração direta (artigo 9º da LC n. 73/1993 e artigo 23, II, “c”, do Decreto n. 7.392/2010). Essa é a única modalidade de transação que pode envolver créditos não tributários e a única em que pode ocorrer a formulação de propostas individuais.

Não se prevê como requisito da transação a existência de processo contencioso administrativo – caracterizado pela impugnação ou reclamação do sujeito passivo – ou ação judicial. É necessário, porém, que o crédito esteja inscrito em dívida ativa, com exceção daquele sob a responsabilidade da Procuradoria-Geral da União, que não tem natureza tributária (artigos 10, *caput*, e 11, § 2º, IV). Dessa forma, na perspectiva da Lei n. 13.988/2020, o litígio exigido pelo artigo 171 do CTN é caracterizado, nessa modalidade de transação, pela inscrição do crédito tributário em dívida ativa. O não pagamento do crédito cobrado pela União já configura a resistência do contribuinte à pretensão da administração tributária.

Nessa modalidade, a Lei n. 13.988/2020 prevê que o acordo pode contemplar os seguintes benefícios, cumulativos ou não: a) descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação; b) o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; c) o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições (artigo 11).

Por vedação expressa da Lei n. 13.988/2020, o desconto, nessa modalidade de transação, não pode incidir sobre o montante principal do crédito, assim entendido como o seu valor originário. Trata-se de opção do legislador, mas não haveria, em tese, óbice jurídico a que a lei permitisse o desconto sobre o valor principal. A justificativa para a

vedação, que vem desde o texto originário da MP 899/2019, é bastante razoável. Pretendeu-se assegurar a isonomia em relação aos contribuintes que adimplem pontualmente suas dívidas e evitar um desincentivo ao pagamento espontâneo do débito.⁷¹ Nas demais modalidades de transação não há semelhante proibição.

O desconto sobre os acessórios da dívida, nessa modalidade, apenas pode ocorrer quanto aos créditos irrecuperáveis e de difícil recuperação. Para as demais dívidas, apenas podem ser realizadas as outras concessões, relacionadas ao prazo, à forma de pagamento, às garantias e às constringências. Ou seja, todos os créditos inscritos em dívida ativa podem ser objeto da transação tributária, mas o desconto apenas é possível em relação àqueles considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação.

A Lei delega ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional o estabelecimento de critérios para a aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, mas desde logo estabelece que são considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação os débitos das empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial e falência (artigo 11, § 5º).

Ao regulamentar a Lei, a Portaria n. 9.917/2020 da PGFN⁷² prevê

71 Nesse sentido foi a afirmação do Procurador-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e FGTS, Cristiano Neuenschwander Lins De Moraes, na audiência pública promovida pela Comissão Mista do Congresso Nacional em 13/02/2020 para debater o texto da MP 899/2019. A gravação da sessão está disponível no canal da TV Senado no *Youtube*: <<https://www.youtube.com/watch?v=3Eg8be9sF5E>>. Acesso em: 17 mai. 2020.

72 A Portaria 9.917/2020 – PGFN é aplicável aos créditos sob a responsabilidade da PGFN, que são os créditos tributários da administração direta (artigo 73 da Lei Complementar n. 73/1993). A regulamentação da Lei compete ao Advogado-Geral da União quanto à dívida cobrada pela Procuradoria-Geral Federal (créditos das autarquias e fundações públicas, independentemente da natureza) e pela Procuradoria-Geral da União (créditos não tributários da administração direta). A regulamentação por parte da AGU ainda não foi realizada. No entanto, considerando que mais de 90% dos créditos das autarquias

que a classificação dos créditos conforme a sua recuperabilidade deverá observar a capacidade de pagamento do sujeito passivo. A classificação recebeu a seguinte nomenclatura: créditos tipo A (alta perspectiva de recuperação), créditos tipo B (média perspectiva de recuperação), créditos tipo C (difícil recuperação) e créditos tipo D (irrecuperáveis).

A situação econômica do sujeito passivo, segundo a Portaria n. 9.917/2020, será mensurada a partir da verificação das informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas pelo devedor ou por terceiros à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou aos demais órgãos da Administração Pública (artigo 19). A capacidade de pagamento decorre da situação econômica e será calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa, no prazo de cinco anos, sem descontos (artigo 20, *caput*). O prazo de cinco anos, que a Portaria elegeu como parâmetro, é aquele relativo ao parcelamento ordinário dos créditos da União (artigos 10 e 37-B da Lei n. 10.522/2002).

Assim, se for verificado que o sujeito passivo tem condições de realizar o pagamento no prazo do parcelamento ordinário, o crédito não é considerado irrecuperável ou de difícil recuperação. Nesse caso, a transação não pode envolver a concessão de descontos. Na hipótese em que a capacidade de pagamento não seja suficiente para a liquidação integral do passivo fiscal em cinco anos, os prazos e os descontos são graduados de acordo com a possibilidade de adimplemento dos débitos (artigo 20, parágrafo único). Esse critério de concessão de descontos em conformidade com o cálculo da capacidade de pagamento (*ability to pay*) vem do instituto do *Offer in Compromise* do direito estadunidense.

A Procuradoria-Geral da Fazenda pretende disponibilizar sistema para o cálculo automatizado da capacidade de pagamento. O devedor terá

e fundações não têm natureza tributária, percebe-se que a transação tributária ficará na grande maioria dos casos a cargo da PGFN.

conhecimento do cálculo e poderá apresentar pedido de revisão (artigos 22, 62 a 71).

Independentemente da aferição da capacidade de pagamento, a Portaria qualifica como irrecuperáveis alguns créditos em razão de circunstâncias objetivas do próprio crédito ou do seu titular. São os seguintes créditos: a) inscritos há mais de quinze anos e sem anotação atual de garantia ou suspensão de exigibilidade; b) cuja exigibilidade esteja suspensa por decisão judicial há mais de dez anos (artigo 151, IV e V, do CTN); c) de titularidade de devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial, em intervenção ou liquidação extrajudicial; d) de titularidade de pessoa jurídica cuja situação cadastral no CNPJ esteja baixada por inaptidão, por inexistência de fato, por omissão contumaz, pelo encerramento da falência, da liquidação judicial ou da liquidação; inapta por localização desconhecida, por inexistência de fato, por omissão e não localização, por omissão contumaz ou por omissão de declarações; ou suspensa por inexistência de fato; e) de titularidade de pessoa física com indicativo de óbito; f) cujos processos de execução fiscal estejam arquivados com fundamento no artigo 40 da Lei n. 6.830/1980 há mais de três anos (artigo 24).

A Lei n. 13.988/2020 prevê que a concessão do desconto não pode implicar redução superior a 50% do valor total dos créditos a serem transacionados. É interessante observar que o limite de 50% é aferido com base no valor total do crédito, embora o desconto seja aplicado sobre as parcelas acessórias. O prazo de quitação, por outro lado, não pode ser superior a 84 meses. Aqueles limites são aumentados para 70% e 145 meses no caso de transação com pessoa natural, microempresa, empresa de pequeno porte, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas, organizações da sociedade civil de que trata a Lei n. 13.019/2014 e instituições de ensino. Em relação às microempresas e empresas de pequeno porte, é a própria Constituição Federal que fundamenta o tratamento tributário favorecido (artigo 146, III, “d”). As demais entidades foram beneficiadas em razão de emendas apresentadas à Comissão Mista do Congresso Nacional.

Por outro lado, é vedada a moratória e o parcelamento em prazo superior a 60 meses quanto às contribuições sociais previstas no artigo 195, I, “a”, e II, da Constituição Federal. Trata-se de limitação que não consta da Lei n. 13.988/2020, mas decorre de previsão constitucional expressa (§ 11 do artigo 195).

Além dos descontos e dos prazos e formas de pagamento especiais, a Lei n. 13.988/2020 estabelece a possibilidade de concessão de benefícios relacionados às garantias e às constrições. Nesse sentido, a Portaria n. 9.917/2020 prevê que podem ser flexibilizadas as regras para aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias e para constrição ou alienação de bens (artigo 8º, IV e V). Nesse aspecto, o acordo mais se assemelha ao negócio jurídico processual (*caput* do artigo 190 do CPC⁷³), pois diz respeito aos aspectos processuais da cobrança e não propriamente ao direito material. A Lei n. 13.988/2020 permite que sejam aceitas quaisquer modalidades de garantia previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios, alienação fiduciária de bens móveis, imóveis ou de direitos (artigo 11, § 6º), e prevê que ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional pode condicionar a transação ao pagamento de entrada, à apresentação de garantia e à manutenção daquelas já existentes (artigo 14, II).

Além disso, a Lei n. 13.988/2020 estabelece que na transação podem ser utilizados créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado (artigo 11, § 6º). Ao regulamentar a Lei, a Portaria n. 9.917/2020 qualifica o aceite de precatórios

73 “Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.”

como uma concessão por parte da Fazenda e permite a utilização inclusive de precatórios de terceiros (artigos 8º, VI, e 57 a 61).

A Lei n. 13.988/2020 prevê que ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional deve estabelecer as situações em que somente é possível a transação por adesão. Ao fazê-lo, a Portaria n. 9.917/2020 estabelece que os débitos cujo valor consolidado seja igual ou inferior a 15 milhões de reais somente podem ser transacionados naquele formato. O limite é calculado considerando o somatório de todas as inscrições do devedor elegíveis à transação, observados os critérios do respectivo edital. Quando o somatório das inscrições elegíveis ultrapassar aquele montante, somente é permitida a transação individual (artigo 4º, §§ 1º a 3º).

A transação individual é ainda possível nos seguintes casos: a) devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial; b) Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas entidades de direito público da administração indireta; c) débitos cujo valor consolidado seja igual ou superior a um milhão de reais e em relação aos quais haja decisão judicial suspensiva ou garantia por penhora, carta de fiança ou seguro garantia. Além da possibilidade de transação individual, nesses casos é possível eventual adesão à proposta formulada pela PGFN em edital (artigo 32 da Portaria n. 9.917/2020).

No caso de transação individual proposta pela União, o devedor é notificado por via eletrônica (caso esteja cadastrado na plataforma da PGFN) ou postal e pode apresentar contraproposta (artigos 33 e 35 da Portaria n. 9.917/2020). A proposta de transação apresentada pelo devedor deve conter plano de recuperação fiscal com a descrição dos meios para a extinção dos débitos e ser instruída com diversos documentos, como demonstrações contábeis, relação nominal de credores e valor dos respectivos créditos, laudo econômico-financeiro e de avaliação de todos os bens e direitos, extratos de contas bancárias e de aplicações financeiras (artigo 36 da Portaria n. 9.917/2020). Os documentos e as informações servem justamente para possibilitar a aferição da capacidade de pagamento.

Assim, o devedor deve estar disposto a revelar a sua saúde financeira caso deseje pleitear a concessão de desconto.

O propósito da lei é que o desconto não seja estendido a todos os contribuintes, como ocorre nos parcelamentos especiais, mas apenas àqueles que estão em situação de crise financeira. São conhecidos os efeitos negativos da criação periódica e recorrente daqueles parcelamentos. Conforme observam Marco Antonio RODRIGUES e Rafael Gaia PEPE, a prática “reduz o compliance tributário e estimula o financiamento indireto de agentes privados com o dinheiro público”.⁷⁴

Nesse sentido, a exposição de motivos da MP n. 899/2019 indica a pretensão de esvaziar “a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma (mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida)”. Assim, “afasta-se do modelo que considera exclusivamente o interesse privado, sem qualquer análise casuística do perfil de cada devedor e, conseqüentemente, aproxima-se de diretriz alinhada à justiça fiscal”.⁷⁵

Dessa forma, essa modalidade de transação objetiva “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” e “assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento

74 RODRIGUES, Marco Antonio; PEPE, Rafael Gaia. *Ela, a transação fiscal, vista por nós, os advogados públicos*. Jota. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/tribuna-da-advocacia-publica/ela-a-transacao-fiscal-vista-por-nos-os-advogados-publicos-09052020>>. Acesso em: 13 mai. 2020.

75 BRASIL. Planalto. *EMI n. 00268/2019 ME - AGU*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2020.

voluntário das obrigações tributárias correntes” (artigo 3º, I e V, da Portaria n. 9.917/2020). Ela também tem o potencial de reduzir a litigiosidade, estimular a conformidade fiscal e incrementar a arrecadação tributária (artigos 2º, III e IV, e 3º, II, da Portaria n. 9.917/2020).

A restrição dos descontos aos créditos irrecuperáveis e de difícil recuperação é compatível com o princípio da igualdade. O critério de discriminação eleito pelo legislador, consistente no nível de recuperabilidade do crédito tributário, tem pertinência lógica com o tratamento diferenciado. Serão oferecidas condições mais favoráveis ao devedor que, de outra forma, provavelmente não adimpliria a dívida tributária. Percebe-se um nítido intuito arrecadatório, o que é totalmente compatível com a Constituição. A tributação é justamente o meio para financiar os direitos fundamentais e os compromissos assumidos pelo Estado Social de Direito. Além disso, privilegia-se a capacidade contributiva, que é a principal medida de justiça no âmbito da tributação. A irrecuperabilidade do débito está em princípio relacionada justamente à ausência de capacidade do devedor para contribuir.

5 TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DE RELEVANTE E DISSEMINADA CONTROVÉRSIA JURÍDICA

A segunda modalidade de transação ocorre no contencioso tributário, administrativo ou judicial, de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Segundo a Lei n. 13.988/2020, a controvérsia relevante e disseminada é aquela que trata de questões tributárias que ultrapassam os interesses subjetivos da causa (artigo 16, § 3º). Essa definição, ausente na redação originária, foi incluída pelo Congresso Nacional para “dar mais segurança jurídica ao instituto da transação” e “evitar que a celebração desse tipo de transação tributária resolvesse casos muito particularizados ou redundasse em regime tributário especial para o contribuinte que a

realizasse”.⁷⁶ A modalidade ainda não foi regulamentada, incumbência que compete ao Ministério da Economia (artigos 21 e 22).

Nesse caso não é possível a formulação de propostas individuais. A transação decorre exclusivamente de proposta do Ministro de Estado da Economia, baseada em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Receita Federal, constante de edital e aberta à adesão de todos aqueles que satisfaçam as respectivas condições (artigos 16, *caput*, e 17, *caput*). Devem constar do edital as exigências a serem cumpridas, as reduções ou concessões oferecidas, os prazos e as formas de pagamento admitidas, e o prazo de adesão (artigo 17, § 1º, I). A transação é realizada exclusivamente por meio eletrônico (artigo 22, § 3º).

A proposta de transação deve, preferencialmente, versar sobre controvérsia restrita a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de contribuintes ou a responsáveis delimitados (artigo 16, § 2º). É possível que os créditos contemplados pela transação sejam limitados a determinados períodos de competência ou a certas etapas do processo administrativo ou judicial (artigo 17, § 1º, II). Veda-se a transação com efeito prospectivo que resulte, direta ou indiretamente, em regime especial, diferenciado ou individual de tributação (artigos 16, § 2º, e 20, III). Do contrário, haveria quebra de isonomia em relação aos sujeitos passivos que não demandaram a Fazenda.

O contribuinte, por outro lado, deve necessariamente se conformar com o entendimento da administração tributária acerca de fatos geradores futuros ou não consumados (artigos 17, § 1º, III, e 19, § 1º, II). Dessa forma, a transação resolve o problema relacionado aos créditos passados, mas o contribuinte deve se conformar para o futuro. Contudo, essa eficácia prospectiva da transação cessa diante do advento dos enunciados ou

76 BRASIL. Congresso Nacional. *Parecer (CN) n. 1, de 2020*. Diário do Congresso Nacional n. 4 de 2020. Publicado em 20/02/2020. Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/103084?sequencia=158>>. Acesso em: 13 mai. 2020.

precedentes persuasivos previstos no artigo 927 do CPC ou nas hipóteses constantes do artigo 19 da Lei n. 10.522/2002, em que a Fazenda Nacional está dispensada de contestar, oferecer contrarrazões, recorrer e autorizada a desistir dos recursos já interpostos (artigo 19, § 1º, II).

Nessa modalidade, a transação apenas pode ser realizada se constatada a existência, na data de publicação do edital, de inscrição em dívida ativa, de ação judicial, de embargos à execução fiscal ou de reclamação ou recurso administrativo pendente de julgamento definitivo, relativamente à tese objeto da transação (artigo 18, *caput*). Assim, é possível a transação antes da inscrição do crédito em dívida ativa, se houver, por exemplo, ação declaratória, mandado de segurança ou impugnação em análise em delegacia de julgamento da Receita Federal ou no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A solicitação de adesão deverá abranger todos os litígios relacionados à tese existentes na data do pedido (artigo 19, § 3º). Será indeferida a adesão que não importar em extinção do litígio administrativo ou judicial, ressalvadas as hipóteses em que ficar demonstrada a inequívoca cindibilidade do objeto (artigo 19, § 2º). Trata-se, assim, de transação resolutiva do litígio, em conformidade com o disposto no artigo 171 do CTN.

Por outro lado, é vedada a oferta de transação nas hipóteses previstas no artigo 19 da Lei n. 10.522/2002, quando o ato ou a jurisprudência for em sentido integralmente desfavorável à Fazenda Nacional, ou se existente enunciado ou precedente persuasivo (artigo 927 do CPC) integralmente favorável à Fazenda. Dessa forma, se a questão já foi decidida com relativa segurança jurídica pelo Poder Judiciário, não é o caso de transação.

Assim como ocorre na transação na cobrança da dívida ativa, a lei limita o desconto a 50% do crédito e o prazo máximo de quitação em 84 meses (artigo 17, § 2º). Ao contrário do que ocorre naquela modalidade de transação, contudo, não há aumento dos limites para pessoa natural, microempresa, empresa de pequeno porte e demais entidades beneficiadas. Outra diferença é a possibilidade de incidência do desconto sobre o valor principal da dívida, além dos acessórios (multa, juros de mora e encargos legais).

Para finalizar esse tópico, importa observar que a disciplina da lei é compatível com o princípio da igualdade. O critério de diferenciação de tratamento consiste na relevância e disseminação de controvérsia jurídica objeto de demandas judiciais ou administrativas. Observa-se um vínculo de correlação lógica com o tratamento diferenciado. Oferecem-se condições mais favoráveis de pagamento nos casos em que, por um lado, o próprio direito da Fazenda é duvidoso e, por outro, a inadimplência dos contribuintes pode decorrer da complexidade da legislação ou de razoável discordância em relação aos critérios jurídicos aplicados pelo Fisco. Na exposição de motivos da MP 899/2019 é mencionado expressamente o objetivo de conferir correto tratamento aos contribuintes que são autuados “pela complexidade da legislação que permitia interpretação razoável em sentido contrário àquele reputado como adequado pelo fisco”.⁷⁷

Há compatibilidade com os princípios e valores consagrados pela Constituição, notadamente com a razoável duração do processo, a segurança jurídica, a eficiência administrativa e a arrecadação tributária. Quanto a esse último aspecto, ressalta-se o potencial dessa modalidade na solução de demandas de alto valor. Além disso, por se tratar de transação que ocorre exclusivamente na modalidade de adesão, idênticas condições são oferecidas a todos os sujeitos passivos que estejam na mesma situação. Mediante o tratamento rigorosamente equitativo dos contribuintes, privilegia-se o princípio da isonomia.

77 BRASIL. Planalto. *EMI n. 00268/2019 ME - AGU*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2020.

6 TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DE PEQUENO VALOR

O contencioso tributário de pequeno valor é aquele no qual o lançamento fiscal ou a controvérsia não supera 60 salários mínimos (artigo 23, I). Dentro desse valor de referência não compensa financeiramente para a União promover a cobrança. Daí que a transação, nessa hipótese, objetiva reverter os custos da cobrança em benefícios para ambas as partes e resolver a problemática relacionada à disseminação de pequenas demandas. No âmbito do contencioso tributário de pequeno valor, a Lei n. 13.988/2020 fez mais do que apenas regulamentar a transação. Ela possibilitou a criação de um microsistema tributário, dotado de maior flexibilidade, simplicidade procedimental e no qual é possível a utilização de outros métodos alternativos.

Nesse sentido, a lei estabelece, para o contencioso tributário de pequeno valor, a possibilidade de “adoção de métodos alternativos de solução de litígio, inclusive transação” (artigo 23, II). Embora discipline apenas a transação, a Lei n. 13.988/2020 permite que outros métodos alternativos sejam utilizados. É possível cogitar da mediação, da negociação e até mesmo da arbitragem. O contencioso de pequeno valor deverá ser objeto de regulamentação por parte do Ministério da Economia, inclusive quanto à adoção dos métodos alternativos, o que ainda não foi realizado. Na regulamentação deverão ser observados os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência (artigo 23, *caput*).

A lei suprimiu a possibilidade de recurso ao CARF no contencioso de pequeno valor. O julgamento administrativo ocorrerá em última instância por órgão colegiado da Delegacia da Receita Federal. Deverão ser observados, contudo, o contraditório, a ampla defesa e a vinculação aos entendimentos do CARF (artigo 23, parágrafo único). Pretendeu-se com isso resolver o problema relacionado ao elevado número de processos de pequeno valor em tramitação no CARF, que acabam prejudicando o

juízo de processos com maior relevância econômica.⁷⁸ A simplificação do procedimento, que parece compatível com o baixo valor dos créditos envolvidos, certamente não será imune a críticas, já que os órgãos de julgamento da Receita são compostos apenas por auditores fiscais, sem a paridade entre fisco e contribuinte que ocorre no CARF.

Segundo afirma o Procurador da Fazenda Nacional Rogério CAMPOS, no contencioso tributário de pequeno valor se objetivou criar um microsistema, similar ao Juizado Especial Federal, com maior flexibilidade e apto, inclusive, para solucionar conflitos de massa. Conceu-se, segundo ele, um ambiente relativamente seguro em que é possível experimentar diferentes mecanismos para a solução das lides tributárias. A segurança decorre do fato de que eventuais benefícios não configuram renúncia de receita para fins de incidência do artigo 14 da LRF, já que o débito possui valor inferior ao do respectivo custo de cobrança.⁷⁹

Quanto à transação, ela é possível tanto no âmbito administrativo quanto judicial e ocorre exclusivamente por meio de adesão. Além da observância do limite de 60 salários mínimos quanto ao valor do crédito tributário, para a transação é necessário que o sujeito passivo seja pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte (artigo 24, parágrafo único). Além disso, é preciso que esteja pendente impugnação, recurso, reclamação administrativa ou haja processo de cobrança da dívida ativa da União (artigo 24, *caput*). Trata-se, assim, de transação resolutiva do litígio, conforme exige o artigo 171 do CTN.

78 Nesse sentido foi o debate realizado na audiência pública promovida pela Comissão Mista do Congresso Nacional em 13/02/2020 acerca da MP 899/2019. A gravação da sessão está disponível no canal da TV Senado no *Youtube*: <<https://www.youtube.com/watch?v=3Eg8be9sF5E>>. Acesso em: 17 mai. 2020.

79 ESCOLA DA ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO. Palestra “transação tributária”, 06/05/2020. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=z7FgOMfRF-Y&feature=youtu.be>>. Acesso em: 24 mai. 2020.

Em quase 70% dos processos administrativos atualmente em trâmite nas delegacias de julgamento da Receita Federal estão em questão créditos de até 60 salários mínimos. Esses processos representam, contudo, apenas 1,6% dos valores lá discutidos. Assim, a possibilidade de transação em relação a eles objetiva ganhos de eficiência, economicidade e a redução do elevado número de processos em trâmite administrativo.⁸⁰

Os seguintes benefícios, cumulativos ou não, podem ser contemplados na transação: a) desconto de até 50% do valor total do crédito; b) prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; c) oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constrições. O prazo máximo de quitação, que era de 84 meses nas outras duas modalidades, foi reduzido para 60 meses. Não há aumento dos limites para categorias diferenciadas, mesmo porque a transação apenas pode ocorrer com pessoa natural, microempresa e empresa de pequeno porte. Não há vedação a que o desconto incida sobre o valor principal da dívida, ao contrário do que ocorre na transação na cobrança da dívida ativa.

O fator de diferenciação entre os contribuintes, nessa última modalidade de transação, está relacionado ao respectivo porte (pessoa natural, microempresa e empresa de pequeno porte) associado ao valor do débito tributário (até 60 salários mínimos). Há correlação lógica com o tratamento diferenciado. São concedidos descontos e condições especiais em casos em que, de um lado, não é viável economicamente para a União promover a cobrança e, de outro, os devedores têm presumidamente baixa capacidade contributiva e têm alguma discordância em relação à cobrança.

80 Nesse sentido foi a afirmação do Subsecretário de tributação e contencioso da Receita Federal, Sandro de Vargas Serpa, na audiência pública promovida pela Comissão Mista do Congresso Nacional em 13/02/2020 para debater o texto da MP 899/2019. A gravação da sessão está disponível no canal da TV Senado no *Youtube*: <<https://www.youtube.com/watch?v=3Eg8be9sF5E>>. Acesso em: 17 mai. 2020.

Há compatibilidade com a Constituição, pois se privilegia o princípio da eficiência e da razoável duração dos processos. O vínculo de correlação lógica também vai ao encontro do princípio da capacidade contributiva e da finalidade de desenvolvimento das pequenas empresas. É o próprio texto constitucional que determina o tratamento favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte (artigo 146, III, “d”). Como se trata de acordo que ocorre exclusivamente no formato de adesão, a isonomia é também privilegiada mediante o oferecimento, em edital, de idênticas condições a todos os contribuintes que estejam na mesma situação.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As hipóteses de transação tributária foram bem delineadas pela Lei n. 13.988/2020. Na cobrança da dívida ativa, confere-se tratamento adequado à capacidade de pagamento do sujeito passivo. O instituto tem o potencial de incrementar a arrecadação tributária de forma consentânea com a justiça fiscal e promover a conformidade tributária, justamente o oposto do que ocorre com a prática nociva de lançamento periódico dos parcelamentos especiais. É certo que não estão vedados novos parcelamentos especiais, mas seria um grande ganho em termos de justiça e de conformidade se a transação viesse efetivamente a substituí-los. O principal desafio que se apresenta, quanto a essa modalidade, é calcular a capacidade de pagamento dos sujeitos passivos de forma adequada e automatizada.

A transação no contencioso de disseminada e relevante controvérsia jurídica é voltada para os litígios tributários relevantes. A absurda proliferação e eternização dos processos judiciais e administrativos tributários nada faz senão gerar perdas para ambas as partes da relação tributária e para a sociedade como um todo. Pelo lado do Poder Público, são gerados elevados custos no âmbito da Receita, da advocacia pública, do Poder Judiciário. O sujeito passivo, por sua vez, tem custos excessivos com advogados, bancos e seguradoras. Os valores, que poderiam ser utilizados na

execução de políticas públicas ou na atividade econômica do contribuinte, são aplicados na simples manutenção do conflito, que não raro se prolonga por décadas. A transação tributária, nesse contexto, pode gerar benefícios para ambas as partes da relação tributária conflituosa. Não se trata de solucionar o problema crônico da litigiosidade, mas de proporcionar mais um mecanismo importante para o seu enfrentamento.

No contencioso tributário de pequeno valor, é possível observar um potencial promissor em dois diferentes aspectos. O primeiro diz respeito ao encerramento de diversos processos que sobrecarregam as instâncias administrativas. Já o segundo está relacionado à criação de um ambiente para a experimentação de novas formas de solução de litígios que, se exitosas, podem ser replicadas fora do respectivo microsistema. O desafio que se apresenta, na regulamentação da lei e na formulação das propostas, é evitar a geração de um desincentivo ao pagamento espontâneo dos pequenos débitos e assegurar a isonomia em relação aos contribuintes que cumprem com o seu dever tributário sem demandar a Administração.

A Lei n. 13.988/2020 logrou circunscrever a transação tributária a hipóteses específicas e restritas, com observância ao princípio da legalidade e da igualdade, e indo ao encontro de diversos princípios constitucionais relevantes, como a capacidade contributiva, a eficiência administrativa, a razoável duração do processo e a segurança jurídica. A esperança trazida pela lei é não apenas a de que a transação tributária seja efetivamente praticada, mas a de que ela venha a ser praticada de forma equitativa e justa.

8 REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no direito tributário, discricionariedade e interesse público. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, n. 83, ago. 2002.

BOEING, Ana Paula Sabetzki. Abrangência e distinções entre os regimes da legalidade estrita e da legalidade simples em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 142, 3º trim. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *PL 5082/2009*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em: 29 jan. 2020.

_____. Congresso Nacional. *Medida Provisória nº 899, de 2019 (Contribuinte Legal)*. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/139427>>. Acesso em: 13 mai. 2020.

_____. Congresso Nacional. *Parecer (CN) n. 1, de 2020*. Diário do Congresso Nacional n. 4 de 2020. Publicado em 20 fev. 2020. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/103084?sequencia=158>>. Acesso em: 13 mai. 2020.

_____. Planalto. *EMI n. 00268/2019 ME - AGU*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-89919.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A obrigação tributária: nascimento e morte: a transação como forma de extinção do crédito tributário. *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual*, n. 12, Belo Horizonte.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2012.

ESCOLA DA ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO. *Palestra “transação tributária”*, 6 mai. 2020. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=z7FgOMfRF-Y&feature=youtu.be>>. Acesso em: 24 mai. 2020.

ESTADOS UNIDOS. House of Representatives. United States Code. Disponível em: <<https://uscode.house.gov/browse/prelim@title26/subtitleF&edition=prelim>>. Acesso em: 11 mai. 2020.

_____. Internal Revenue Service. *Form 656 Booklet. Offer in Compromise*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>>. Acesso em: 22 mai. 2020.

_____. Internal Revenue Service. *Form 656-L: Offer in Compromise (Doubt as to Liability)*. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656l.pdf>>. Acesso em: 22 mai. 2020.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: contexto, texto e argumentos*. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte, ano 7, n. 39, mai./jun. 2009.

GRILLO, Fabio Artigas. *Transação e Justiça Tributária*. Tese (doutorado). Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2012.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. IPTU, ITBI e Capacidade Contributiva: Diversidade de Bases de Cálculo e Critérios para a Progressividade. IN: CUNHA, Carlos Renato; CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler (coord.). *Tributos municipais em debate*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

_____. Uma nova era nas relações entre o Fisco e os contribuintes. *Revista Consultor Jurídico*, 6 de janeiro de 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jan-06/betina-grupenmacher-fisco-contribuintes>>. Acesso em: 11 jan. 2020.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Transação em Matéria Tributária: Limites e Inconstitucionalidades*. *Tributação em Revista*, n. 56, jan.-jun. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *A Transação no Direito Tributário*. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, n. 75, dez. 2001.

_____. Confissão e Transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, n. 159, dez. 2008.

MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; FUNAGOSHI, Cristina Mari. A realidade da transação tributária no Brasil. *Jota*. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil-19042018>>. Acesso em: 10/10/2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação tributária realizada nos exatos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional: inteligência do dispositivo: prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material: rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal: opinião legal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2012.

MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1980.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. Série Doutrina Tributária, v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin.

PARISI, Fernanda Drummond. *Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário*. Tese (doutorado). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2016.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. vol. III. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *República e Federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

RODRIGUES, Marco Antonio; PEPE, Rafael Gaia. Ela, a transação fiscal, vista por nós, os advogados públicos. *Jota*. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/tribuna-da-advocacia-publica/ela-a-transacao-fiscal-vista-por-nos-os-advogados-publicos-09052020>>. Acesso em: 13 mai. 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Atualizado por Nagib Slaïbi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 31 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil*. 6. ed. São Paulo: Forense, 2016.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

TV SENADO. *MP 899/2019 - Debate sobre transação tributária*. 13 fev. 2019. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=3Eg8be9sF5E>>. Acesso em: 17 mai. 2020.